

FINANZGERICHT HAMBURG

Az.: 4 K 270/11

Beschluss des Senats vom 29.01.2013

Rechtskraft: rechtskräftig

Normen: GG Art. 72 Abs. 2, GG Art. 105 Abs. 2, GG Art. 105 Abs. 2a, GG Art. 105 Abs. 3, GG Art. 106, GG Art. 106 Abs. 1 Nr. 2, KernbrStG, BranntwMonG § 103

Leitsatz: 1. Der 4. Senats des Finanzgerichts Hamburg legt das KernbrStG dem BVerfG zur Prüfung vor, weil er der Überzeugung ist, die Kernbrennstoffsteuer sei keine Verbrauchsteuer im Sinne des Grundgesetzes und das KernbrStG damit formell verfassungswidrig, weil dem Bund die Gesetzgebungskompetenz fehle.

2. Für neue Steuern setzt die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2, 106 Nr. 2 GG voraus, dass sie dem Typus herkömmlicher Verbrauchsteuern entsprechen. Nur für Steuern, die bei Schaffung der Finanzverfassung herkömmlich den Verbrauchsteuern zugeordnet wurden, ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz aus ihrer Herkömlichkeit.

3. Eine Steuer ist nicht allein deswegen eine Verbrauchsteuer, weil sie dem Typus der Verbrauchsteuer ähnlicher ist als den anderen in Art. 106 GG genannten Steuerarten. Der Bund hat kein Recht, neue Steuern zu erfinden, jedenfalls nicht ohne Beteiligung des Bundesrats.

4. Die kompetenzrechtliche Zuordnung einer Steuer erfolgt nach drei Gesichtspunkten, nämlich nach Steuertatbestand, Steuermaßstab und wirtschaftlicher Auswirkung der Steuer, wobei die Belastung privater Konsumenten die wirtschaftliche Wirkung der Verbrauchsteuer und damit zentrales und typusprägendes Kriterium zur ihrer Unterscheidung von anderen Steuern ist.

5. Sofern eine Steuer - dem Typus herkömmlicher Verbrauchsteuern entsprechend - indirekt beim Verkäufer oder Hersteller eines Gutes erhoben wird, erfolgt die Belastung des privaten Konsumenten durch den Vorgang der "Abwälzung" - gegebenenfalls auch bei einer Verbrauchsbesteuerung reiner Produktionsmittel.

6. Die kalkulatorische Abwälzbarkeit ist nicht mehr als ein widerlegliches Indiz dafür, dass die Steuerlast den privaten Konsumenten erreicht; als bloße Möglichkeit des Steuerschuldners, sich von der Steuer zu entlasten, ist sie zur kompetenzrechtlichen Unterscheidung der Verbrauchsteuern von anderen Steuern nicht hinreichend.

7. Von einer zur verbrauchsteuerlichen Belastung des privaten Konsumenten eines Gutes führenden - funktionalen - Abwälzung kann grundsätzlich nicht gesprochen werden, wenn nicht die Gesamtheit der Erzeuger dieses Gutes, sondern bloß ein Teil von ihnen eine Steuer auf ein von ihnen verwendetes Produktionsmittel zu entrichten hat.

8. Der Charakter einer Verbrauchsteuer ergibt sich jedenfalls dann nicht aus der Intention des Gesetzgebers, wenn er selbst nicht davon ausgeht, dass die Steuer zu einer Belastung der privaten Konsumenten führt, sondern darauf zielt, Gewinne gewerblicher Unternehmen abzuschöpfen.

Überschrift: Finanzverfassungsrecht: Vorlage des KernbrStG an das BVerfG

I.

Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit von Kernbrennstoffsteueranmeldungen, wobei zwischen den Beteiligten kein Streit besteht über die zutreffende Anwendung des Kernbrennstoffsteuergesetzes vom 8.

Dezember 2010 (BGBl. I S. 1804 - KernbrStG -), sondern ausschließlich über die Frage, ob das Kernbrennstoffsteuergesetz selbst rechtmäßig ist.

A. 1. Die Klägerin betreibt von den neun gegenwärtig in Deutschland noch in Betrieb befindlichen Kernkraftwerken ... das streitgegenständliche Kernkraftwerk in X. Sie ist im Besitz der dafür erforderlichen atomrechtlichen Genehmigung.

Am ... 2011 löste die Klägerin in dem Reaktor des Kernkraftwerks X eine sich selbsttragende Kettenreaktion aus, indem sie in den Kernreaktor Brennelemente einsetzte. ...

2. Die Klägerin reichte beim Beklagten eine Steueranmeldung gemäß § 6 Abs. 1 KernbrStG ... ein, in der sie einen Steuerbetrag von EUR ... errechnete.

3. Die Klägerin erhob ... beim Finanzgericht (FG) Hamburg Sprungklage gegen die Steueranmeldung ... (Az. 4 K 124/11). Aufgrund fehlender Zustimmung des Beklagten wurde die Klage sodann gemäß § 45 Abs. 1 S. 1 FGO als Einspruch behandelt, den der Beklagte in der Folge mit Einspruchsentscheidung vom 16.11.2011 zurückwies.

4. Auf Antrag vom 26.07.2011 hatte der vorlegende Senat der Klägerin mit Beschluss vom 16.09.2011 (FG Hamburg, 4 V 133/11, EFG 2011, 2103) aufgrund ernsthafter Zweifel an der formellen Verfassungsmäßigkeit die Vollziehung der streitgegenständlichen Steueranmeldung aufgehoben. Im Beschwerdeverfahren hob der Bundesfinanzhof (BFH) mit Beschluss vom 09.03.2012 (VII B 171/11, BFHE 236, 206, BStBl II 2012, 418) den Beschluss vom 16.09.2011 auf und lehnte den Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz ab.

B. Die Klägerin hat am 30.11.2011 Klage erhoben.

In finanzverfassungsrechtlicher Hinsicht weist die Klägerin zunächst darauf hin, dass umstritten sei, ob in Bezug auf die Kernbrennstoffsteuer überhaupt eine Steuer im rechtlichen Sinn vorliege. Die Klägerin macht sodann geltend, die Kernbrennstoffsteuer sei formell verfassungswidrig, denn dem Bund fehle es an der Gesetzgebungskompetenz, weil es sich jedenfalls nicht um eine Verbrauchsteuer handle. Außerdem sei das Kernbrennstoffsteuergesetz materiell verfassungswidrig, weil es gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) und das Eigentumsgrundrecht in Art. 14 Abs. 1 GG verstoße. Weiterhin sei die Erhebung der Kernbrennstoffsteuer europarechtswidrig, denn sie verstoße gegen europäisches Beihilferecht, gegen die Verpflichtung, den Vorrang der europäischen Rechtsakte zu beachten, sowie gegen die Verbrauchsystemrichtlinie und die Energiesteuerrichtlinie. Der Erlass des Kernbrennstoffsteuergesetzes greife rechtswidrig in die Energiezuständigkeit der Union ein und verletze die Verpflichtungen Deutschlands aus dem Vertrag zur Gründung der europäischen Atomgemeinschaft (konsolidierte Fassung ABl. EU Nr. C 84 vom 30.03.2010 84, S. 1 - Euratom-Vertrag -).

Im Einzelnen:

1. Die Klägerin meint, das Kernbrennstoffsteuergesetz sei formell verfassungswidrig. Sie weist darauf hin, dass von Staatsrechtslehrern bezweifelt werde, dass die Kernbrennstoffsteuer eine Steuer im finanzverfassungsrechtlichen Sinne sei. Die begrenzte Zahl von nur drei Steuerzahlern, neben der Klägerin die beiden weiteren Kernkraftwerke betreibenden Energiekonzerne ..., indiziere einen Rechtsverstoß. Zudem spreche einiges dafür, dass die Erhebung der als Steuer bezeichneten

Abgabe eigentlich eine Kompensationszahlung für die gesetzlich gewährte Verlängerung der Laufzeiten der Kernkraftwerke hätte sein sollen und sei.

Die Klägerin vertritt die Ansicht, das Kernbrennstoffsteuergesetz sei jedenfalls deswegen formell verfassungswidrig, weil dem Bund hierfür keine Gesetzgebungszuständigkeit zugestanden habe. Die Kernbrennstoffsteuer sei entgegen § 1 Abs. 1 Satz 2 KernbrStG keine Verbrauchsteuer gemäß den eng auszulegenden Art. 105 Abs. 2, Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG und könne auch keiner anderen Steuerart im Sinne der Finanzverfassung zugeordnet werden. Die Finanzverfassung räume dem Bund keine Kompetenz zur Erfindung neuer Steuerarten ein.

Die Klägerin trägt vor, der Novellierung der Finanzverfassung im Jahr 1955 liege im Hinblick auf den Begriff der Verbrauchsteuern die in der grundlegenden Arbeit von Schmölders (Zur Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, Heft 10, 1955) dargestellte Typusbeschreibung zu Grunde. Verbrauchsteuer im Sinne der Finanzverfassung könne nur eine Steuer sein, die eine hinreichend große konzeptionelle Überschneidung mit hergebrachten Verbrauchsteuern habe, die den "Typuskern" des Verfassungsrechtsbegriffs markieren. Der einfache Gesetzgeber habe keine Kompetenz für eine inhaltliche Veränderung des Verbrauchsteuerbegriffs, sondern allenfalls einen gewissen Spielraum zu seiner Interpretation. Gerade die finanzverfassungsrechtlichen Kompetenznormen ließen wenig Raum für ertrags- und damit finanzausgleichsrelevante Neuregelungen. Verbrauchsteuern, die erst nach Einführung der Verbrauchsteuern in das Aufkommensverteilungssystem der Finanzverfassung eingeführt worden seien, blieben als einfachgesetzliche Regelungen ohne Einfluss auf den Typusbegriff der Verbrauchsteuern.

Die Kernbrennstoffsteuer entspreche nicht dem Typus der Verbrauchsteuer. Für die Verbrauchsteuer seien folgende Merkmale typusprägend: ein verbrauchsfähiges Gut als Steuergegenstand, Belastung des Verbrauchers bei seiner Einkommensverwendung für Güter des persönlichen Bedarfs, indirekte Erhebung beim Unternehmer durch Anknüpfung der Besteuerung an das In-den-Verkehr-Bringen des Verbrauchsgutes sowie Überwälzbarkeit der Steuerbelastung auf den Endkunden.

Kernbrennstoff sei kein für die Anknüpfung einer Verbrauchsteuer typisches Gut. Es sei nicht wie die ursprünglich durch Verbrauchsteuern besteuerten Güter ein Gut des täglichen Bedarfs, es sei nicht genussfähig und werde beim Verbrauch nicht substantiell vernichtet; sein industrieller Einsatz sei mit einem nur sehr geringen, nicht sichtbaren Substanzverlust verbunden. Der Kernbrennstoff verändere sich bei seinem Einsatz im Reaktor allenfalls minimal im Hinblick auf die mit ihm verbundenen Uran- oder Plutoniumisotopen, die selbst keine eigenständigen Wirtschaftsgüter seien und andernfalls jedenfalls keine typischen Verbrauchsteuergüter wären. Typischerweise knüpften Verbrauchsteuern an private Konsumgüter an. Zwar seien nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs Verbrauchsteuern auch auf Güter zulässig, die - wie Branntwein oder Mineralöl - auch zu produktiven Zwecken verwendet würden, sofern sie ansonsten genügend Verbrauchsteuer-Typusmerkmale erfüllten. Doch lasse sich diese Rechtsprechung nicht auf die Kernbrennstoffsteuer übertragen, denn sie werde auf ein für Leib und Leben gefährliches, privat tatsächlich und rechtlich wegen umfassender Beschränkungen nicht nutzbares Gut erhoben, das ausschließlich im produktiven Bereich genutzt werden könne und dürfe und keine frei handelbare Ware sei.

Dass die Kernbrennstoffe kein taugliches Verbrauchsteuergut darstellten, zeige sich auch darin, dass die in § 76 Abgabenordnung (AO) geregelte Sachhaftung für verbrauchsteuerpflichtige Waren ins Leere laufen müsse, weil wegen der

vorrangigen Regelungen im Euratom-Vertrag Eigentümer der Kernbrennstoffe stets die nicht steuerpflichtige Europäische Atomgemeinschaft Euratom sei.

Traditionelle Verbrauchsteuern knüpften an einen einmaligen, kurzfristigen und endgültigen Verbrauchsakt an und entstünden bei der Verbringung von Gütern aus dem Bereich einer steuerlichen Gebundenheit in den freien Verkehr. Infolge ihrer speziellen rechtlichen Situation gelangten die Kernbrennstoffe keinesfalls in den freien Verkehr. Steuertatbestand sei vielmehr das Einsetzen der Kernbrennelemente in den Reaktor im Rahmen des Produktionsvorgangs, nämlich bei der Erzeugung von Strom. Anders als bei typischen Verbrauchsteuern entstehe die Verbrauchsteuer auch dann und zwar ohne Möglichkeit einer Befreiung, wenn eine Nutzung tatsächlich unterbleibe - etwa aus technischen oder politischen Gründen. Letztlich werde mit der Kernbrennstoffsteuer ein bloßes wirtschaftliches Potential der Verbrauchsbesteuerung unterworfen, was schon deshalb eine mit dem Grundgesetz unvereinbare Novität im deutschen Steuerrecht sei.

In den freien Verkehr gebracht werde nur der erzeugte Strom. Zwar sei elektrischer Strom grundsätzlich ein taugliches Verbrauchsteuergut, doch die Kernbrennstoffsteuer knüpfe nicht an den Strom an, was auch gar nicht zulässig wäre. Dem würde zum einen - im Hinblick auf die Nichtbesteuerung von anders erzeugtem, aber an sich identischem Strom - der Gleichheitssatz und zum anderen europäisches Beihilferecht sowie die europäische Energiesteuerrichtlinie mit ihrem Verbot der Besteuerung der zur Energieerzeugung genutzten Rohstoffe (sog "Input-Besteuerung") entgegenstehen.

Die Kernbrennstoffsteuer sei auch nicht auf Überwälzung angelegt. Das Grundgesetz gehe von einer Verbrauchsteuer aus, die nicht überwiegend oder dauernd zu einer steuerlichen Belastung der Hersteller oder Lieferanten oder zu einer Besteuerung von Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffen anderer Produktions- und Handelszweige werde. Keine Verbrauchsteuer im finanzverfassungsrechtlichen Sinne sei eine Steuer, die weder hinsichtlich des Steuerobjektes noch hinsichtlich des Steuergutes einen Bezug zu einem vom Steuerschuldner verschiedenen Verbraucher aufweise; eine solche, in ihrem Tatbestand allein an Vorgänge aus dem Binnenbereich des unternehmerisch tätigen Steuerschuldners anknüpfende Steuer sei vielmehr als eine Produktionsmittelsteuer zu qualifizieren, die von der Finanzverfassung nicht, jedenfalls nicht mit Ertragshoheit für den Bund vorgesehen sei.

Wären jegliche in einem Produktionsprozess eingesetzte Gegenstände und Nutzungsrechte einer Verbrauchsbesteuerung zugänglich, die ihre Grenze nur darin fände, dass sie für den Produzenten nicht erdrosselnd wirke, könnte durch sie das gesamte Gewinnpotential abgeschöpft werden mit der Folge, dass bei körperschaftlich organisierten Produzenten für die grundgesetzlich vorgesehene und als Gemeinschaftsteuer ausgestaltete Körperschaftsteuer keinerlei Besteuerungssubstrat verbleibe. Der Bundesgesetzgeber könnte so den Bundesländern ohne deren Mitwirkungsmöglichkeit die Körperschaftsteuer entziehen. Entsprechendes gelte für die durch Art. 28 Abs. 2 S. 3, Art. 106 Abs. 6 GG garantierte Gewerbesteuer. Eine in der alleinigen Gesetzgebungskompetenz des Bundes stehende, den Gewinn des Steuerzahlers belastende Produktionsmittelsteuer stünde im Widerspruch zur Finanzverfassung und zur historisch gewachsenen Besteuerungsstruktur und könne daher nicht ohne Grundgesetzänderung erlassen werden. Die zahlreichen Änderungen der Finanzverfassung - etwa auch im Hinblick auf die vom Beklagten angesprochene Kraftfahrzeugsteuer - durch den Verfassungsgeber belegten zum einen, dass der Verfassungsgeber selbst der Finanzverfassung einen eher strikten Regelungsgehalt beimesse - sonst hätte er die Anpassungen nicht für erforderlich gehalten -, zum

anderen widerlegten sie das Argument, die Verfassung drohe zu versteinern, wenn der einfache Gesetzgeber sie nicht flexibel weiterentwickeln dürfe.

Die deswegen erforderliche Überwälzbarkeit der Steuerlast sei auch nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) ein konstitutives Wesensmerkmal der Verbrauchsteuer im finanzverfassungsrechtlichen Sinne. Nichts anderes ergäbe sich aus der jüngsten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in seiner Entscheidung vom 04.02.2009 (1 BvL 8/05). Das Bundesverfassungsgericht sei nur im Hinblick auf die Hamburgische Spielgerätesteuern als traditioneller örtlicher Aufwandsteuer von dem Merkmal der Abwälzbarkeit abgerückt. Die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu Aufwandsteuern ließen sich nicht ohne weiteres auf die Verbrauchsteuern übertragen, weil es bei den Aufwandsteuern keine Gesetzgebungskonkurrenz zwischen Landesgesetzgeber und Bund gebe. Gemäß Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG hätten die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig seien. Bei durch Bundesgesetz geregelten Verbrauchsteuern gebe es verschiedene Beteiligungsrechte der Länder. Diese dienten dem Schutz der Länder vor einer dominierenden Steuerrechtssetzungshoheit des Bundes. Für den Teil der Verbrauchsteuern (den örtlichen Verbrauchsteuern gemäß Art. 105 Abs. 2a GG, Biersteuer gemäß Art. 106 Abs. 2 Ziffer 4 GG), für die es eine Ertragszuständigkeit der Länder bzw. Gemeinden gebe, erfordere Art. 105 Abs. 3 GG im Falle der Regelung durch den Bund die - für das KernbStG nicht vorliegende - Zustimmung des Bundesrates. Nur für die übrigen Verbrauchsteuern nach Art. 106 Abs. 1 Ziff. 2 GG sei der Bund nicht auf die Mitwirkung des Bundesrates angewiesen. Vor diesem Hintergrund sei die Frage der Kompetenzabgrenzung bei den Verbrauchsteuern von anderer Bedeutung als bei den Aufwandsteuern. Da es sich bei der Spielgerätesteuern um eine traditionelle, durch Art. 105 GG geschützte Steuerart handele, habe das Bundesverfassungsgericht in der angesprochenen Entscheidung keine umfassende Prüfung des Charakters der Steuer als Aufwandsteuer vornehmen müssen. Demgegenüber sei die Kernbrennstoffsteuer eine vollständig neu konzipierte Steuer, bei der Bestandschutzüberlegungen erkennbar keinen Raum einnehmen könnten.

Auf der Grundlage der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des von ihm verwendeten Begriffs der kalkulatorischen Abwälzbarkeit setze Abwälzbarkeit zwar nicht voraus, dass eine Belastung des Verbrauchers gewährleistet werde, doch unter Berücksichtigung der typischen Verhältnisse müsse eine Überwälzung in den vom Verbrauchsteuertatbestand betroffenen Sachverhalten potenziell stattfinden können und dürfe nicht absehbar von vornherein ausgeschlossen sein. Die Verringerung der Gewinnmarge falle nicht unter die vom Bundesverfassungsgericht genannten Überwälzungsmöglichkeiten. Eine Verbrauchsteuer, die trotz fehlender Überwälzungsmöglichkeit auf einer Besteuerung des von ihr erfassten Gutes beim Unternehmer beharren würde, sei nicht auf Überwälzung angelegt und daher auch keine Verbrauchsteuer, sondern eine besondere, einzelne Unternehmen sektoral treffende Ertragsteuer.

Die Klägerin behauptet, eine kalkulatorische Überwälzung der Kernbrennstoffsteuer sei tatsächlich generell nicht möglich. Dabei sei es unerheblich, ob und inwieweit es innerhalb der Betreiber-Konzerne zu Verlagerungen der Kernbrennstoffsteuerlast komme. Es gebe einige Kernkraftwerke, die als Gemeinschaftskraftwerk durch eine Betreiber-Gesellschaft betrieben würden, deren sämtliche Kosten geteilt und an die an ihr beteiligten Energiekonzerne weitergeleitet würden - auch die Kernbrennstoffsteuer. Darin könne zwar eine indirekte Erhebung der Kernbrennstoffsteuer gesehen werden, weil die Steuerlast durch den

Kostenteilungsvertrag an den jeweils an der Betreibergesellschaft beteiligten Energiekonzern weitergereicht werde. Diese Situation stelle aber weder den typischen Normalfall dar noch finde bei ihr die für die Verbrauchsteuer typische Abwälzung statt, weil die Steuerlast nicht den privaten Verbraucher erreiche.

Eine Überwälzung der Kernbrennstoffsteuer auf den Verbraucher durch eine Erhöhung des Strompreises sei nicht möglich - weder gegenüber Abnehmern auf Großhandelsstufe noch gegenüber Großabnehmern noch gegenüber Privatkunden. Denn maßgeblich für jeglichen Strompreis sei letztlich der Preis des Großhandelsmarktes, der über den regulierten Mechanismus der Strombörse (European Energy Exchange - EEX) mit Sitz in Leipzig auf der Grundlage der jeweiligen Angebots- und Nachfragesituation ermittelt werde. Die Klägerin nimmt insoweit Bezug auf einen von ihr zitierten "Endbericht des Bundeskartellamts 2011" und auf ein Sondergutachten der Monopolkommission zum Energiemarkt 2011.

Ein bestimmendes Moment für den Strommarkt sei die fehlende Speichermöglichkeit für größere Strommengen. Die Stromerzeugung müsse deswegen jederzeit flexibel auf die mit dem tatsächlichen Stromverbrauch schwankende Nachfrage reagieren. Bei den Stromerzeugern sei zu unterscheiden zwischen Grundlastwerken, zu denen insbesondere die Kernkraftwerke, aber auch Braunkohlekraftwerke gehörten, die Strom rund um die Uhr erzeugten, und Spitzenlastkraftwerken, die gezielt in Zeiten großer Nachfrage eingesetzt würden, und zu denen etwa Gaskraftwerke gehörten. Die Grundlastwerke hätten zwar hohe Fixkosten, aber geringe Grenzkosten, worunter die Kosten zu verstehen seien, die dem Anbieter bei der Produktion einer zusätzlichen Mengeneinheit entstünden. Spitzenlastkraftwerke würden flexibel, aber mit höheren Grenzkosten produzieren. Am Strommarkt wirke das sogenannte "Merit-Order-Prinzip", das die Einsatzrangfolge eines Kraftwerksystems beschreibe, bei der alle verfügbaren Kraftwerke Strom in aufsteigender Reihenfolge ihrer Grenzkosten anböten. Ein Ausgleich von Angebot und Nachfrage ergebe sich jeweils beim "markträumenden" Preis. Dieser Preis entspreche den Grenzkosten des letzten zur Deckung der jeweiligen Nachfrage noch benötigten - und in dieser Situation preisbestimmenden - Kraftwerks. Den markträumenden Preis erhielten alle Kraftwerksbetreiber, deren Grenzkosten diesen Preis nicht überstiegen. Einen Gewinn erzielten sie, soweit sie niedrigere Grenzkosten hätten, mit denen sie ihre Fixkosten decken könnten.

Die Kernkraftwerke seien ohne signifikanten Einfluss auf den Großhandelspreis und zwar auch noch nach Einführung der Kernbrennstoffsteuer. Nach Prognosen eines von ihr - der Klägerin - als unabhängig bezeichneten Forschungsinstituts (VGB PowerTech e. V.) würden die Kernkraftwerke auf dem Strommarkt selbst unter Berücksichtigung der Kosten der Kernbrennstoffsteuer nur in Ausnahmezeiten mit einem Umfang von weniger als 0,5 % preisbestimmend sein. Für die Frage, ob eine Abwälzbarkeit tatsächlich gegeben sei, habe sich der Normgeber am typischen Fall zu orientieren, nicht jedoch an bloß vereinzelt Sachverhaltskonstellationen, in denen eine Abwälzung möglich sein könne. Der typische Fall, an dem sich der Normgeber im Fall der Kernbrennstoffsteuer ausweislich der in seiner Gesetzesbegründung formulierten "überwiegenden" Erwartung auch tatsächlich orientiert habe, sei der Fall, in dem eine Abwälzung mittels Strompreiserhöhung nicht erfolgen könne. Bei der Prüfung der formellen Verfassungsmäßigkeit dürften die Preismechanismen des Strommarktes nicht unter Hinweis auf im Steuerrecht grundsätzlich zulässige Pauschalierungen ausgeblendet werden. Denn hier gehe es nicht um Massenfallrecht, da im Zeitpunkt des Gesetzeserlasses nur 17 Kernkraftwerke und nicht einmal fünf Betreiberkonzerne betroffen gewesen seien.

Da sich die Kernbrennstoffsteuer proportional zur Menge des erzeugten Stroms und damit der Menge des Umsatzes erhöhe, sei eine Überwälzung der Kernbrennstoffsteuer durch Erhöhung des Umsatzes denklogisch ausgeschlossen.

Die im Zusammenhang mit dem Begriff der kalkulatorischen Abwälzung von der höchstrichterlichen Rechtsprechung angesprochene Möglichkeit der Kostensenkung könne im Bereich der Kernkraftwerke eine Überwälzung nicht gewährleisten, weder im Bereich der Fixkosten noch bei den variablen Kosten. Würden variable Kosten durch eine Verringerung der Produktion gesenkt, würde dies die Fixkosten unberührt lassen, aber zu einer Reduzierung der Absatzmenge führen. Die Verringerung der Absatzmenge sei keine taugliche Maßnahme zur Überwälzung einer als Mengensteuer konzipierten Verbrauchsteuer.

Letztlich sei wegen der Besonderheiten der Preisbildung am Strommarkt eine tatsächliche Überwälzung der Kernbrennstoffsteuer mit keiner der vom Bundesverfassungsgericht als grundsätzlich geeignet anerkannten Methoden möglich, so dass der Unternehmer nicht nur Steuerschuldner sei, sondern auch Steuerträger bleibe, zumal die Steuer unabhängig davon anfalle, ob mit den eingesetzten Kernbrennelementen letztlich überhaupt Strom erzeugt werde. Damit sei die Kernbrennstoffsteuer nicht - was dem Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung bewusst gewesen sei - auf Überwälzung angelegt worden und somit keine Verbrauchsteuer, sondern eine getarnte Sonderertragsteuer und damit eine Unternehmenssteuer.

Eine Einreihung der Steuer als rein bundesgesetzlich zu regelnde Verbrauchsteuer scheide im Übrigen immer schon dann aus, wenn der Bundesgesetzgeber selbst bereits in der Gesetzesbegründung die Einschätzung abgebe, dass die Steuer im typischen Fall nicht abgewälzt werden könne, weil sie sich dann als Betriebsausgabe zu Lasten der Gewerbe- und Körperschaftsteuer auswirken werde und dies von den Ländern und den betroffenen Unternehmen nicht akzeptiert zu werden brauche, unabhängig davon, ob die Bemessung der Steuer formal an den Unternehmensgewinn anknüpfe, was bei der Kernbrennstoffsteuer unbestritten nicht der Fall sei.

Dass es sich bei der Kernbrennstoffsteuer um eine auf den Unternehmensertrag zielende Produktionsmittelsteuer und nicht um eine güterbezogene Verbrauchsteuer handele, zeige sich auch darin, dass Kernbrennstoffe nicht generell besteuert würden, sondern ausschließlich und zielgerichtet ihr Einsatz bei der Stromerzeugung, während ihr Einsatz in Forschung und Medizin nicht erfasst werde. Damit sei die Kernbrennstoffsteuer keine für Verbrauchsteuern typische indirekte Steuer, bei der Steuerschuldner und Steuerträger auseinanderfielen. Es habe indes noch nie eine Verbrauchsteuer gegeben, die nicht zumindest teilweise eine indirekte Steuer gewesen sei.

Die Klägerin meint ferner, die Kernbrennstoffsteuer unterfalle auch keiner der anderen in Art. 106 Abs. 1 GG aufgezählten Steuerarten, deren Erträge allein dem Bund zustünden und für die er die alleinige Gesetzgebungskompetenz habe, insbesondere handele es sich auch nicht um eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer gemäß Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG.

Das Kernbrennstoffsteuergesetz könne schließlich nicht auf die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 72 Abs. 2 GG gestützt werden. Wolle der Gesetzgeber nach Art. 72 Abs. 2 GG tätig werden, so müsse ihm nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Urteil vom 24.10.2002, 2 BvF 1/01) Tatsachenmaterial vorliegen, das eine fundierte Einschätzung der gegenwärtigen Situation und der künftigen Entwicklung dahingehend zulasse, dass für die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine

bundesgesetzliche Regelung erforderlich sei. Da das Kernbrennstoffsteuergesetz eine entsprechende Einschätzung nicht enthalte, könne bereits deswegen die Gesetzgebungskompetenz nicht auf diese Kompetenznorm gestützt werden. Im Übrigen sei die umstrittene Frage, ob dem Bund das Recht zustehe, neue, nicht in der Finanzverfassung angelegte Steuerarten zu erfinden, nach Auffassung der Klägerin ohnehin zu verneinen, insbesondere weil die verfassungsrechtlich vorgegebene Verteilung der Steuererträge außer Balance geriete, wenn die Einführung neuer Steuern in das politische Ermessen des einfachen Bundesgesetzgebers gestellt wäre.

2. Die Klägerin ist zudem der Ansicht, das Kernbrennstoffsteuergesetz sei auch materiell verfassungswidrig.

a) Das Kernbrennstoffsteuergesetz verletze den Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG. Vergleichsgruppe seien - wie durch den Inhalt der Gesetzesbegründung des Kernbrennstoffsteuergesetzes bestätigt - alle Stromproduzenten. Sie seien vergleichbar, weil sie Strom unter Verwendung bestimmter Einsatzstoffe (Kernbrennstoffe, Kohle, Wasser, etc.) produzierten, den sie zu einheitlichen Preisen an der Strombörse für denselben Markt und dieselben Kunden handelten. Allein der Einsatzstoff Kernbrennstoff werde mit einer nicht abwälzbaren - Steuer belastet.

Für die belastende Ungleichheit gebe es keine verfassungsrechtliche Rechtfertigung. Insbesondere könne die Ungleichbehandlung der Kernkraftwerksbetreiber nicht mit der Belastung von CO₂-emittierenden Stromerzeugern durch den Emissionszertifikatehandel gerechtfertigt werden, da sie im Widerspruch zu den auf der Ebene der EU angestrebten energiewirtschaftlichen Harmonisierungszielen erfolge. Die in der Gesetzesbegründung genannten Kosten der Sanierung der Schachanlage Asse II, in die Abfall aus Kernkraftwerken verbracht worden sei, rechtfertige die einseitige Belastung der Kernkraftwerksbetreiber durch eine Steuer nicht, andernfalls würde es sich bei der Kernbrennstoffsteuer nicht um eine Steuer, sondern eine am Äquivalenzprinzip orientierte Vorzugslast handeln. Nach dem Atomgesetz (§ 57 Abs. 1) habe zudem der Bund die Lasten für die Stilllegung der Schachanlage zu tragen. Auch stamme nur ein kleinerer Bruchteil der eingelagerten Abfälle von den Energieversorgungsunternehmen, so dass ihre Heranziehung für die gesamten, voraussichtlich weit unter den bei Erlass des Kernbrennstoffsteuergesetzes prognostizierten Steuereinnahmen von jährlich EUR 2,3 Mrd. liegenden Sanierungskosten nicht verhältnismäßig sei.

Der in der Einspruchsentscheidung enthaltene Hinweis auf angeblich unberechenbare Umweltrisiken der Kernkraftwerke und kostenintensive Nachsorgemaßnahmen sei unzutreffend und sachlich verfehlt. Er sei unbeachtlich, weil er in der Gesetzesbegründung nicht als tragende Erwägung, sondern gar nicht genannt sei.

Die Kernbrennstoffsteuer sei auch innerhalb der besteuerten Teilgruppe nicht belastungsgerecht. Wiederaufbereitete Kernbrennstoffe, deren Einsatz aus umweltpolitischen Gründen angezeigt sei, würden genauso hoch besteuert wie die gewöhnlichen Kernbrennstoffe, obwohl sie energetisch weniger ergiebig seien. Zudem schwanke die Energieausbeute, über die allein eine Überwälzung der Steuer denkbar sein könne, je nach Effizienz des Reaktors, in dem der Kernbrennstoff eingesetzt werde. Die Belastungsungleichheit lasse sich nicht mit dem Typisierungsgedanken rechtfertigen, denn die Steuer werde nicht im Massenverfahren erhoben. Da die Kernenergieindustrie in Deutschland einer lückenlosen staatlichen Überwachung unterliege, seien der Finanzverwaltung sämtliche für eine einzelfallgerechte Besteuerung relevanten Tatsachen bekannt.

b) Das Kernbrennstoffsteuergesetz verstoße gegen die Eigentumsgarantie aus Art. 14 GG.

Die Kernbrennstoffsteuer knüpfe an die Nutzung einer Rechtsposition, dem Recht zur Ausbeutung des Energiegehaltes des Kernbrennstoffes, an und greife somit in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie ein. Der Eingriff sei unverhältnismäßig. Bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung sei die Belastungswirkung der Kernbrennstoffsteuer nicht isoliert zu bewerten, sondern im Zusammenhang mit den Belastungen, die den Kernkraftwerksbetreibern bereits mit dem sog. "Atomausstieg 2002" auferlegt worden seien. Die mit dem Ausstiegsgesetz von 2002 verbundenen Eigentumsbeeinträchtigungen hätten die Kernkraftwerksbetreiber unmittelbar bis an die Grenze des Zumutbaren belastet. Die im Zusammenhang mit dem Atomausstieg getroffene Vereinbarung zwischen der Bundesregierung und den Energieversorgungsunternehmen sei zudem durch die staatliche Zusage gekennzeichnet gewesen, die Nutzung der Kernenergie steuerlich nicht weitergehend zu belasten (dort heiße es unter III.2.: "Die Bundesregierung wird keine Initiative ergreifen, mit der die Nutzung der Kernenergie durch einseitige Maßnahmen diskriminiert wird. Die gilt auch für das Steuerrecht."). Die Klägerin führt im Einzelnen aus, dass diese Zusage rechtlich verbindlich gewesen sei und einen Vertrauenstatbestand begründet habe. Bereits die Nichteinhaltung dieser Zusage als solche durch Einführung der Kernbrennstoffsteuer führe zur Unverhältnismäßigkeit des mit dem Atomausstieg verbundenen Eingriffs in das Eigentum. Jedenfalls durch ihre Erhebung werde eine übermäßige Gesamtbelastung der Kernkraftwerksbetreiber bewirkt.

Im Übrigen sei der Eingriff auch deswegen unangemessen und damit unverhältnismäßig, weil die Höhe der Kernbrennstoffsteuer, die sich bei einem typischen Urananteil im Brennelement von 4,4 % auf EUR 6.380 je Kilogramm belaufe, den Marktwert des Kernbrennelements, der seinen Anschaffungskosten entsprechend nur EUR 2.514 je Kilogramm betrage, um ca. das Zweieinhalb- bis Dreifache übersteige. Nichts anderes ergebe sich aus dem Umstand, dass es mit niedrigpreisigen Zigaretten noch andere Güter gebe, die im selben Maße steuerlich belastet würden. Denn der Tabakkonsum sei freiwillig und verzichtbar und betreffe nur einen marginalen Teil der Ausübung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts, wohingegen die Nutzung der Kernbrennstoffe durch die Kernkraftwerksbetreiber im Rahmen ihrer grundrechtlich geschützten Tätigkeit zwangsläufig sei.

3. Die Klägerin meint des Weiteren, das Kernbrennstoffsteuergesetz verstoße gegen Europarecht.

a) Die Klägerin rügt einen Verstoß gegen Verpflichtungen aus dem Euratom-Vertrag. Mit dem Kernbrennstoffsteuergesetz werde die umfassende Pflicht zur Förderung und Erweiterung der Kernenergieerzeugung (3. Leiterwägung des Euroatom-Vertrages) verletzt und gegen das Gebot in Art. 192 Abs. 2 Euratom-Vertrag verstoßen, alles zu unterlassen, was die Verwirklichung der Vertragsziele gefährden könne.

Mit der Kernbrennstoffsteuer werde eine gegen den Euratom-Vertrag verstoßende Besteuerung des Kernbrennstoffeigentümers, der Euratom, vorgenommen und die vom Euratom-Vertrag als besondere Ausprägung des Eigentumsrechts (Art. 87 Euratom-Vertrag) angeordnete freie Nutzbarkeit der Kernbrennstoffe beeinträchtigt.

Zwar sei kein Mitgliedstaat verpflichtet, Kernkraftwerke zu errichten oder ihren Betrieb zu ermöglichen; unterhalb dieser Grenze des "Ob" der Energieerzeugung in Kernkraftwerken sei die Förderpflicht jedoch nicht eingeschränkt, insbesondere dürfe der Wettbewerb der europäischen Kernkraftwerksbetreiber nicht dadurch

beeinträchtigt werden, dass die preisgleiche Belieferung mit Brennelementen durch die Euratom durch die Steuererhebung konterkariert werde.

Mit dem Kernbrennstoffsteuergesetz werde auch gegen Art. 93 Abs. 1 Buchst. a) Euratom-Vertrag verstoßen, nach dem die Mitgliedstaaten untereinander alle Einfuhr- und Ausfuhrzölle oder Abgaben gleicher Wirkung und alle mengenmäßigen Beschränkungen der Ein- und Ausfuhr auf Erzeugnisse wie den Kernbrennstoffen zu beseitigen hätten.

In Verbindung mit der Sachhaftung nach § 76 AO verstoße das Kernbrennstoffsteuergesetz gegen Art. 3 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union (ABl. EU 1967 Nr. 152, S. 13, letzte Änderung ABl. EU 2010 Nr. C 81, S. 1 - EU-Vorrechte-Prot. -). Denn nach dem Haftungstatbestand des § 76 AO dienen verbrauchsteuerpflichtige Waren dem Fiskus als Sicherheit für die Entrichtung der jeweiligen Verbrauchsteuer. Da die Haftung ausdrücklich ohne Rücksicht auf Rechte Dritter erfolge, könne in ihr eine mittelbare Beeinträchtigung der Eigentumsrechte der Union und eine Beeinträchtigung des Bezugsrechts der Euratom-Versorgungsagentur gemäß Art. 53 ff., Art. 62 Abs. 1 Buchst. c) Euratom-Vertrag gesehen werden.

b) Die Klägerin rügt einen Verstoß gegen das europäische Beihilferecht.

Die Kernbrennstoffsteuer stelle eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Fassung aufgrund des am 01.12.2009 in Kraft getretenen Vertrages von Lissabon (Konsolidierte Fassung, bekanntgemacht im ABl. EG Nr. C 83 vom 30.03.2010, S. 47, - AEUV -) dar, indem sie den Betreibern von Kernkraftwerken eine Sonderbelastung ("asymmetrische Steuer") auferlege. Für die Frage, ob das Kernbrennstoffsteuergesetz eine Begünstigung im Sinne des Beihilferechts bewirke, sei auf die im unmittelbaren Wettbewerb miteinander stehende Gruppe der kraftwerkebetreibenden Stromerzeuger abzustellen, weil mit der Kernbrennstoffsteuer zielgerichtet die für die Erzeugung von Strom eingesetzten Kernbrennstoffe besteuert würden. Für die Bestimmung der Wettbewerbergruppe sei entscheidend, dass mit dem Erzeugnis Strom ein völlig homogenes Produkt hergestellt werde, denn der von den verschiedenen Erzeugern produzierte Strom unterscheide sich nicht voneinander und sei daher austauschbar. Die Kernbrennstoffsteuer bezwecke innerhalb des eng begrenzten Wettbewerbsverhältnisses der Stromanbieter eine Wettbewerbsverzerrung und bewirke eine selektive Begünstigung der anderen Kraftwerksbetreiber, die geeignet sei, den Handel zwischen den Mitgliedsstaaten zu beeinträchtigen. Eine Rechtfertigung für die Wettbewerbsbeeinflussung ergebe sich weder aus dem inneren System der Kernbrennstoffsteuer noch aus dem Anliegen, einen Ausgleich von Wettbewerbsnachteilen oder Marktlagengewinnen, die im Zusammenhang mit dem Handel mit Emissionszertifikaten stünden, herzustellen. Da die für die Rechtmäßigkeit einer Beihilfe erforderliche Genehmigung der EU-Kommission nicht vorliege, sei die Kernbrennstoffsteuer ohnehin unzulässig.

Die Klägerin meint, auf der Grundlage der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union infolge der Beihilferechtswidrigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes habe sie einen Anspruch, von der Steuerlast befreit zu werden.

c) Die Klägerin rügt einen Verstoß gegen die Verpflichtung zur Beachtung des Vorrangs europäischer Rechtsakte und zwar gegen ein umweltpolitisch verfügbares CO₂-Preissignal und gegen eine strukturelle Harmonisierungspflicht.

Deutschland verstoße gegen die in Art. 4 Abs. 3 des Vertrages über die Europäische Union in der Fassung aufgrund des am 01.12.2009 in Kraft getretenen Vertrages von

Lissabon (Konsolidierte Fassung, bekanntgemacht im ABl. EG Nr. C 83 vom 30.03.2010, S. 13, - EUV -) vereinbarte Loyalitäts- und Unterstützungspflicht im Hinblick auf die in Art. 288 Abs. 3 AEUV geregelte Verbindlichkeit von Richtlinien. Denn Deutschland setze das EU-Richtlinienrecht in Bezug auf das Kernbrennstoffsteuergesetz nicht ordnungsgemäß um. Die Union habe, basierend auf ihrer (nicht ausschließlichen) Umweltkompetenz zum Zwecke des Klimaschutzes, durch Richtlinienrecht (RL 2003/87/EG, Treibhausgasemissionszertifikaterichtlinie - Zertifikaterichtlinie -) für die Mitgliedsstaaten verbindlich das Ziel gesetzt, Treibhausgase zu reduzieren, indem sie mit der Einführung des Handelssystems für Treibhausgasemissionen ein Preissignal gesetzt habe. Den Mitgliedstaaten sei es verboten, diesem Signal entgegen stehende Maßnahmen zu treffen.

Die Erhebung der Kernbrennstoffsteuer laufe der Dekarbonisierungspolitik der Union zuwider, die mit der Zertifikaterichtlinie und dem von ihr ausgehenden Preissignal verfolgt werde. Ausweislich der im Gesetzgebungsverfahren aus den Reihen der Parlamentarier getätigten Äußerungen habe mit der Kernbrennstoffsteuer die aus dem Zertifikatesystem resultierende Belastung der CO₂-emittierenden Stromerzeuger beseitigt oder reduziert werden sollen. Durch die Kernbrennstoffsteuer würden die Grenzkosten der Stromerzeugung in vorhandenen Kernkraftwerken die Grenzkosten effizienter Braunkohlekraftwerke übersteigen. Der Kraftwerksbetreiber könne als Normadressat nicht mehr erkennen, ob er entsprechend der EU-Zielsetzung klimaneutral Atomstrom erzeugen oder aufgrund des Preissignals, das von dem Kernbrennstoffsteuergesetz ausgehe, Braunkohle verstromen solle.

Die Klägerin weist darauf hin, dass auch während der gesetzlich begrenzten Restlaufzeit der Kernkraftwerke noch Investitionen in die Kernkraftwerke zu tätigen seien, die wegen der infolge der Kernbrennstoffsteuer gesunkenen Rentabilität in Frage gestellt seien.

Damit werde durch das Kernbrennstoffsteuergesetz gegen die strukturelle Harmonisierungspflicht der Mitgliedsstaaten verstoßen.

d) Die Klägerin rügt den Verstoß gegen Art. 194 AEUV

Das Kernbrennstoffsteuergesetz greife in die mit dem Lissabonner Vertrag geschaffene Unionszuständigkeit für die Energiepolitik ein, die den Mitgliedstaaten nur in begrenzten Bereichen eine eigene Regelungsautonomie belasse, zu der die Erhebung einer Steuer auf Kernbrennstoffe nicht gehöre, zumal sie eine Abkehr von der Dekarbonisierungspolitik der EU bewirke und die Vorab-Sperrwirkung einer absehbaren, wenn auch noch nicht umgesetzten Harmonisierung ignoriere.

e) Die Klägerin rügt weiterhin, die Erhebung von Kernbrennstoffsteuer sei ein Verstoß gegen Europäisches Sekundärrecht, und zwar im Wesentlichen gegen das sich aus Art. 14 Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der unionsrechtlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (EnergieStRL) ergebende Verbot der Erhebung nicht harmonisierter Verbrauchsteuern auf elektrischen Strom.

Die Kernbrennstoffsteuer falle in den weit zu fassenden Anwendungsbereich der EnergieStRL und der dieser übergeordneten Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (Verbrauchsteuersystemrichtlinie - VerbrauchStSRL -).

Art. 14 Abs. 1 Buchst. a) EnergieStRL verpflichte die Mitgliedstaaten, bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse von der indirekten Besteuerung zu befreien. Kernbrennstoffe seien zwar nicht in dem Katalog der Energieerzeugnisse in Art. 2 EnergieStRL aufgeführt. Insofern liege allerdings eine Regelungslücke vor,

denn Regelungsziel der EnergieStRL sei insoweit die Vermeidung einer Doppelbesteuerung jeglichen Stroms, die durch eine unionsweite Beschränkung auf das System der Inputbesteuerung zu gewährleisten sei. Der EU-Gesetzgeber habe bei der Abfassung der Richtlinie offenbar die Möglichkeit einer Verbrauchsbesteuerung von Kernbrennstoffen nicht erwogen - wohl mangels einer Tradition der Verbrauchsbesteuerung von Kernbrennstoffen. Art. 14 Abs. 1 Buchst. a) EnergieStRL lasse sich indes auf Atomstrom analog anwenden. Es liege eine vergleichbare Interessenlage vor. Nicht anders als in anderen Fällen der Inputbesteuerung von Strom führe auch die Kernbrennstoffsteuer zu einer Besteuerung, die dem Bestimmungslandprinzip der EnergieStRL widerspreche und den Strommarkt innerhalb der Union verfälsche. Eine analoge Anwendung des Verbots der Inputbesteuerung sei daher geboten. Die Zulässigkeit einer analogen Anwendung von EU-rechtlichen Bestimmungen werde vom Gerichtshof der Europäischen Union in Fällen planwidriger Regelungslücken ausdrücklich anerkannt. Ein Fall der Ausnahmeregelung der EnergieStRL, nach der es Mitgliedstaaten freistehe, Energieerzeugnisse aus umweltpolitischen Gründen anderweitig zu besteuern, liege nicht vor, denn gemäß dem 7. Erwägungsgrund der EnergieStRL ziele diese Ausnahmeregelung darauf, Maßnahmen zur Reduktion von CO₂-Emissionen zu ermöglichen, der die Kernbrennstoffsteuer gerade nicht diene. Auch sei die Kernbrennstoffsteuer nicht umweltpolitisch, sondern fiskalisch motiviert.

Die Klägerin trägt vor, Verbrauchsteuern auf elektrischen Strom unterfielen dem System der Richtlinie für Verbrauchsteuern. Weil die Kernbrennstoffsteuer auf das im Steuergut Kernbrennstoff enthaltene Stromerzeugungspotential ziele, sei sie an den Regeln dieses Systems zu messen.

Ihre Erhebung als "andere indirekte Steuer" gemäß Art. 1 Abs. 2 VerbrauchStStRL komme nicht in Betracht, weil die hierfür vorausgesetzte besondere - nicht allein fiskalische - Zwecksetzung und ihre Vereinbarkeit mit den unionsrechtlichen Vorschriften für die Verbrauchsteuer oder die Mehrwertsteuer nicht gegeben seien. An der Vereinbarkeit fehle es, weil die Kernbrennstoffsteuer weder wie die Mehrwertsteuer einen Vorsteuerabzug ermögliche noch wie die Verbrauchsteuer bei Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr (Art. 7 Abs. 1 VerbrauchStRL) entstehe.

Die Einführung der Kernbrennstoffsteuer laufe der geplanten weitergehenden Harmonisierung indirekter Steuern zuwider und widerspreche damit auch dem Gebot der Unionstreue, weil die Kernbrennstoffsteuer nicht dem Verbrauchsteuerbegriff der VerbrauchStStRL entspreche, dem die Vorstellung einer Besteuerung von Waren bei ihrer Überführung in den freien Verkehr zugrunde liege.

4. Die Klägerin hat zur Stützung ihres Vortrags vier Gutachten vorgelegt ...

5. Die Klägerin regt an, die entscheidungsrelevanten Normen des Kernbrennstoffsteuergesetzes dem Bundesverfassungsgericht gemäß Art. 100 GG zur Prüfung vorzulegen.

Die Klägerin regt zudem im Hinblick auf die von ihr geltend gemachten Verstöße gegen EU-Recht an, ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AEUV an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) zu richten.

Die Klägerin ist der Meinung, das Vorlageverfahren gemäß Art. 100 GG sei vorgreiflich, denn es sei nicht erforderlich, den Gerichtshof der Europäischen Union mit einem verfassungswidrigen Gesetz zu befassen. Im Hinblick auf das Verwerfungsmonopols des Bundesverfassungsgerichts könnten auch beide Verfahren nebeneinander betrieben werden.

C. Die Klägerin beantragt,

die Steueranmeldung vom ... sowie die Einspruchsentscheidung vom 16.11.2011 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte beantragt hilfsweise,

Beweis darüber zu erheben, ob die Klägerin beim Verkauf des von ihr erzeugten Stromes die Kernbrennstoffsteuer preiserhöhend weitergibt durch Vorlage der entsprechenden Verträge und Rechnungen bzw. durch Zeugenbeweis.

D. Der Beklagte tritt dem Vorbringen der Klägerin entgegen.

Der Beklagte meint, die Kernbrennstoffsteuer sei eine typische Verbrauchsteuer im Sinne der Finanzverfassung, die die Grundrechte der Kernkraftwerksbetreiber nicht verletze und im Einklang mit dem europäischen Primär- und Sekundärrecht stehe.

1. Das Kernbrennstoffsteuergesetz sei formell verfassungsgemäß.

Dem Bund stehe die Gesetzgebungskompetenz zum Erlass der Kernbrennstoffsteuer zu, weil es sich bei ihr um eine Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG handle. Die Einordnung einer konkreten Steuer unter den kompetenzrechtlichen Typus der Verbrauchsteuer erfolge nicht durch Subsumtion unter einen sog. Klassenbegriff, sondern durch wertenden Vergleich, für den die Gesetzesmaterialien zur Finanzverfassungsänderung 1955 herangezogen werden könnten. Der Typusbegriff beinhalte keine "typusprägenden" Merkmale und sei zudem entwicklungs offen für andere als die bei Schaffung der Finanzverfassung bekannten Verbrauchsteuern. Nicht erforderlich sei die Erfüllung aller beispielgebenden Typusmerkmale - auch wenn die Kernbrennstoffsteuer tatsächlich in allen relevanten Merkmalen eine typische Verbrauchsteuer sei und sogar eine Verbrauchsteuer wäre, wenn es sich um Tatbestandsmerkmale eines Klassenbegriffs handeln würde. Hinreichend sei eine Entsprechung der Steuer mit dem Gesamtbild der bekannten Verbrauchsteuern. Der Begriff sei weit auszulegen, vor allem aus systematischen Gründen und weil die Verfassung dem Erfordernis der Dauerhaftigkeit, auf das sie in erheblichem Maße angelegt sei, nur genügen könne, wenn ein gewisses Maß an Offenheit und Flexibilität nicht unterschritten werde. Denn die Begriffsabgrenzung der Finanzverfassung bezwecke nicht, den Handlungs- und Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers - der auch die steuerrechtliche Berücksichtigung technischen Fortschritts umfasse - zu beschränken, sondern diene der Wahrung der Kompetenzen und der Eigenstaatlichkeit der Länder gegenüber dem Bund und umgekehrt; sie diene nicht vorrangig dem Schutz des Einzelnen vor der Erhebung von Steuern, der gegebenenfalls durch die materiellen Grundrechte gewährleistet werde. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sei der Verbrauchsteuerbegriff weit zu fassen, weil der Steuerkatalog des Art. 106 GG so vollständig sei, dass sich alle zulässigen Steuern darin einordnen lassen müssten. Angebliche Zweifel an der Verbrauchsthereigenschaft der Kernbrennstoffsteuer würden durch den Blick auf historische, für den Verfassungsgeber beispielgebende Verbrauchsteuern beseitigt.

Die Kernbrennstoffe würden durch ihre Verwendung wirtschaftlich verbraucht, weil sie infolge der Kettenreaktion nicht mehr wirtschaftlich sinnvoll zur Energiegewinnung

genutzt werden könnten, sondern zu sogenanntem Atommüll mit einem negativen wirtschaftlichen Wert würden. Die frühere Spielkartensteuer und die Leuchtmittelsteuer belegten, dass Verbrauch im Sinne der Verbrauchsteuer nicht nach physischer Vernichtung des Steuergutes verlange. An einer physischen Vernichtung fehle es auch beim bestimmungsmäßigen Verbrauch von Kau- und Schnupftabak, Kaffee und Tee. Das Bundesverfassungsgericht habe die Verbrauchsteuereigenschaft einer kommunalen Verpackungsteuer auf nicht wieder verwendbare Verpackungen und Geschirr bejaht und dabei darauf abgestellt, dass diese Güter durch ihre Verwendung funktions- und wertlos geworden seien.

Mit der Besteuerung von Mineralöl seit 1930 seien auch sog. Produktionsmittel Gegenstand einer Verbrauchsteuer gewesen. Da nach der Gesetzesbegründung des Mineralölsteuergesetzes Mineralöl seinerzeit vorrangig zur Krafterzeugung für industrielle Zwecke eingesetzt worden sei, ergebe sich, dass der Verbrauchsteuerbegriff nicht auf die Besteuerung von hauptsächlich oder zumindest in gleichem Umfang privat verbrauchten Gütern beschränkt sei. Entsprechendes sei der seinerzeitigen Leuchtmittelbesteuerung zu entnehmen. Die Leuchtmittelsteuer belege auch, dass es bei einer traditionellen und typischen Verbrauchsteuer nicht erforderlich sei, dass das besteuerte Gut bei einer Verwendung in der Produktion körperlich in das produzierte Gut eingehe. Für den Typus der Verbrauchsteuern sei nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274) auch auf historische, bei Schaffung der bundesdeutschen Finanzverfassung bereits außer Kraft getretene Verbrauchsteuern zu blicken, unter denen sich eine ganze Reihe von Konsumtionssteuern auf Rohstoffe fänden; Malz-, Fleisch- und Weinaufschlag sowie Maisch- und Mahlsteuer seien Abgaben auf Rohstoffe zur Lebensmittelherstellung. Der Bundesfinanzhof und ihm folgend das Bundesverfassungsgericht hätten - in ihren Entscheidungen zur Einführung einer Branntweinsteuer auf bestimmte technische Alkohole bzw. zur sog. Ökosteuer - die Besteuerung von Gütern, die der Verwendung in der Produktion dienen, ausdrücklich als Verbrauchsteuern anerkannt (BFH, Urteil vom 26.06.1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369; BVerfG, "Ökosteuer-" Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274).

Gegenstand der Kernbrennstoffsteuer sei nicht, wie die Klägerin meine, der Unternehmensgewinn und die Kernbrennstoffsteuer sei keine Sonder-Ertragsteuer. Die Kernbrennstoffsteuer knüpfe an den Verbrauch der von den Steuerpflichtigen im Handel erworbenen Ware Kernbrennstoff an und nicht an den - bei Entstehung der Steuer auch noch gar nicht feststehenden - Ertrag des Kernkraftwerksbetreibers. Die Entstehung der Kernbrennstoffsteuer beim Einsetzen der Brennstäbe und Auslösen der Kettenreaktion im Reaktor entspreche der Vorstellung des verfassungsändernden Gesetzgebers, der die Verbrauchsteuer - insoweit nur - als an einen äußerlich erkennbaren Vorgang anknüpfend beschrieben habe. Der von der Klägerin angesprochene Vorgang des In-den-Verkehr-Bringens sei lediglich ein Beispiel - ausdrücklich als solches bezeichnet - für einen solchen äußerlich erkennbaren Vorgang. Viele historische Steuern setzten nicht die Entfernung des Gutes aus dem Herstellungsbetriebs voraus, sondern ließen etwa auch den Verbrauch im Betrieb selbst genügen. Entsprechendes gelte für nachkonstitutionelle Steuern, wie der Stromsteuer und Energiesteuer. Auch bei der von Bundesfinanzhof und Bundesverfassungsgericht als Verbrauchsteuer anerkannten Steuer auf technische Alkohole (BFH, Urteil vom 26.06.1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369; BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274) habe die Steuerentstehung nicht an den Übertritt der Ware in den ungebundenen Verkehr angeknüpft. Der Beklagte meint, die Kernbrennstoffsteuer sei der - nach der vom Bundesverfassungsgericht (Beschluss vom 17.09.1985, 1 BvR 1260/84) bestätigten

Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 26.06.1984 (VII R 60/83, BFHE 141, 369) als Verbrauchsteuer einzuordnenden - Steuer auf technische Alkohole in jeder Hinsicht vergleichbar. Für die Einordnung als Verbrauchsteuer sei unbeachtlich, ob der Steuerschuldner Eigentümer des besteuerten Gutes sei; so sei etwa der Strom der Stromsteuer mangels Sacheigenschaft nicht eigentumsfähig; so sei etwa bei Erdgas Steuerschuldner der Lieferer des Erdgases, obwohl der Eigentümer des Erdgases, das aus dem Leitungsnetz entnommen werde, der Netzbetreiber sei; so sei gegebenenfalls auch ein Dieb Steuerschuldner.

Die Erhebungstechnik, ob eine Steuer direkt oder indirekt erhoben werde, sei kein konstitutives, typusprägendes Merkmal der Verbrauchsteuer, sondern eine rein praktische Frage; die direkte Erhebung der Verbrauchsteuer beim Verbraucher sei nicht unüblich. Wenn es in den Gesetzesmaterialien heiße, die Verbrauchsteuer werde regelmäßig nicht vom Steuerschuldner, sondern im Wege der Überwälzung vom Endverbraucher getragen, indiziere die Verwendung des Wortes regelmäßig, dass es auch anderes, etwa die direkte Besteuerung beim Verbraucher gebe. Die historischen Steuern auf Tabak, Mineralöl, Kohle und Schaumwein sowie die gegenwärtigen Steuern auf Energieerzeugnisse enthielten jeweils auch Besteuerungstatbestände für eine Erhebung direkt beim Verbraucher des Gutes.

Die Wälzbarkeit der Steuerlast sei aus Gründen der erforderlichen Formenklarheit für das Bestehen einer Gesetzgebungskompetenz für eine Steuer irrelevant, wie sich aus der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.02.2009 zur Hamburgischen Spielgerätesteuern (1 BvL 8/05) ergebe, in der das Bundesverfassungsgericht seine alte Rechtsprechung, wonach die Wälzbarkeit typusprägendes Merkmal einer Aufwandsteuer sei, ausdrücklich aufgegeben habe. Diese geänderte Rechtsprechung sei auch auf die Verbrauchsteuern anzuwenden, denn diese glichen den Aufwandsteuern strukturell. Es bestehe insoweit auch kein Unterschied zwischen einer Bundes-Verbrauchsteuer und einer Landes-Aufwandsteuer. Denn die Einführung einer Aufwandsteuer durch ein Land könne sich ebenso auf die Steuereinnahmen des Bundes auswirken wie eine Verbrauchsteuer auf die Steuereinnahmen der Länder, sofern nämlich die Steuer den Unternehmensertrag und damit die auch dem Bund zustehende Körperschaftsteuer verringere. Die Möglichkeit, dass es zu Einnahmeverchiebungen zwischen Bund und Ländern komme, sei der Finanzverfassung immanent und durch die Wechselwirkung zwischen den unterschiedlichen Steuerarten sogar üblich; die Finanzverfassung halte dafür in Art. 106 Abs. 3, 4 GG das Mittel des Einnahmeausgleichs vor. Der Beklagte verweist beispielhaft darauf, dass sich die Kraftfahrzeugsteuer, deren Ertrag ausschließlich dem Bund zukomme, negativ auf das Ergebnis von Kraftfahrzeuge haltenden Unternehmen auswirke und damit zwangsläufig auf den Ertrag der Unternehmenssteuern.

Keinesfalls sei die Kernbrennstoffsteuer eine Ertragsteuer, denn sie knüpfe weder rechtlich noch faktisch an den Unternehmensgewinn an. Es gebe keinen finanzverfassungsrechtlichen Schutz davor, dass in der Vergangenheit erzielte Gewinnmargen infolge einer Verbrauchsteuer nicht mehr im selben Umfang erzielt werden könnten.

Im Übrigen sei auf der Grundlage des Bundesverfassungsgerichts-Urteils zur sog. Ökosteuern (vom 20.04.2004, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274) zwischen der "Abwälzung" und der "Weiterwälzung" zu unterscheiden. Auch in jenem Verfahren sei das Argument der angeblich faktischen Gewinnbesteuerung durch Einführung einer vermeintlichen Produktionsmittelsteuer vorgetragen, vom Bundesverfassungsgericht aber zurückgewiesen worden. Die "Abwälzbarkeit" betreffe die Wälzung der Steuer vom Steuerschuldner auf den Verbraucher des Verbrauchsteuergutes, die unmittelbar mit dem Verbrauchsteuergut erfolge.

Die Frage der Abwälzbarkeit sei hier unbeachtlich, da die Kernbrennstoffsteuer direkt beim Verbraucher der Kernbrennstoffe, den Kernkraftwerksbetreibern, erhoben werde. Der historische Gesetzgeber habe die Abwälzbarkeit, wie die Verwendung des Wortes "regelmäßig" in den Materialien im Zusammenhang mit der Abwälzbarkeit zeige, nicht für zwingend erforderlich gehalten. Die "Weiterwälzung" betreffe die Wälzung der Steuerlast vom gewerblichen Verbraucher auf die Erwerber mittels des durch den Verbraucher hergestellten Produkts. Die Weiterwälzbarkeit sei vom historischen Gesetzgeber nicht für relevant gehalten worden, eine Weiterwälzung der durch die Verbrauchsteuer verursachten Verteuerung der Produktion auf private Konsumenten sei nicht als Voraussetzung der Steuererhebung angesprochen worden. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts hänge die Weiterwälzbarkeit nicht von einer Möglichkeit zur Erhöhung der Warenpreise ab, es reiche, dass der gewerbliche Verbraucher rechtlich daran nicht gehindert sei. Nach der Rechtsprechung des ihm folgenden Finanzgerichts Baden-Württemberg seien insoweit keine besonderen Anforderungen zu stellen, vielmehr müsse es genügen, dass der Anlagenbetreiber seine Anlage bei Einbeziehung der Steuer in die Selbstkosten noch wirtschaftlich betreiben könne. Vor diesem Hintergrund habe die Klägerin das Misslingen der Weiterwälzung nicht nachzuweisen vermocht; auf die Ausführungen der Klägerin zum Preisbildungsmechanismus der Strombörse komme es nicht an. Der Klägerin sei auch nach Einführung der Kernbrennstoffsteuer noch ein wirtschaftlicher Betrieb ihres Kernkraftwerks möglich, wie sie selbst einräume. Der Betrieb eines Kernkraftwerks sei auch nach Einführung der Kernbrennstoffsteuer wirtschaftlich attraktiv; kein Betreiber habe den Kraftwerksbetrieb bislang eingestellt; vielmehr lasse sich belegen, dass allen Betreibern ein erheblicher Gewinn verbleibe. Der Beklagte behauptet, es ergebe sich aus der Berücksichtigung der Jahresabschlüsse verschiedener Kernkraftwerksbetreibergesellschaften, dass eine preiserhöhende Weitergabe der Kernbrennstoffsteuer zumindest teilweise gelinge.

Selbst wenn die von der Verfassungsrechtsprechung für die Abwälzbarkeit entwickelten Kriterien auf die Überwälzbarkeit übertragen würden, wären sie erfüllt. Zu bedenken sei, dass das Marktgeschehen unvorhersehbar sei und damit auch eine Prognose über die Weitergabe etwa der Stromsteuerlast vom gewerblichen Verbraucher auf den privaten Konsumenten in Form einer Preiserhöhung unmöglich sei. Mehr als die seit der ersten Entscheidung des BVerfG zur Vergnügungsteuer bewusst niedrig gehaltene Anforderung an eine rein kalkulatorische Abwälzung in dem Sinne, dass die Steuerlast zum Kostenfaktor eines weiter zu veräußernden Gutes erhoben werde, gebe es nicht. Entscheidend für die Wälzbarkeit dürfte allenfalls sein, dass der Steuerschuldner nicht an einer solchen gehindert sei. Mehr könne der Gesetzgeber im Rahmen einer marktwirtschaftlichen Ordnung ohnehin nicht regeln. Eine kalkulatorische Wälzung könne auch durch die - hier von der Klägerin geltend gemachte - Minderung der Gewinnmarge erfolgen. Eine Abwälzbarkeit sei vom Bundesverfassungsgericht sogar dann bejaht worden, wenn eine Erhöhung des Warenpreises aus rechtlichen Gründen ausgeschlossen gewesen sei. Aus dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsmäßigkeit der Nordrhein-Westfälischen Vergnügungsteuer (vom 01.04.1971, 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8), in dem es ausdrücklich darauf abgestellt habe, dass noch Gewinn erzielt werde und es insoweit auch eine von ihm so genannte schräge Abwälzung habe genügen lassen, bei der der Veranstalter zur Zahlung der Steuer seine Gewinne aus anderen rentablen Betriebssparten verwenden müsse, ergebe sich, dass eine Wälzbarkeit auch dann gegeben sei, wenn die Steuerlast den Gewinn des Steuerschuldners mindere. Damit eine Steuer im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf Überwälzung auf den Verbraucher "angelegt" sei,

reiche - wie in der sog. Ökosteuer vom Bundesverfassungsgericht ausdrücklich entschieden - die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung aus. Die objektive Möglichkeit reiche, die subjektive Einschätzung des Gesetzgebers sei irrelevant. Keinesfalls komme es für eine Weiterwälzung auf eine Erhöhung der Strompreise in der überwiegenden Zahl der Fälle an. In der Entscheidung zur Hamburgischen Spielgerätesteuern habe das Bundesverfassungsgericht im Hinblick auf die Kompetenzfrage jede Würdigung in tatsächlicher Hinsicht unterlassen. Es gelte für die Kernbrennstoffsteuer auch kein besonderer Prüfungsmaßstab wegen der geringen Zahl der Steuerschuldner; diese mache es nicht zu einem sog. Einzelfallgesetz.

Ob eine Gesetzgebungskompetenz bestehe, könne wegen des Grundsatzes der Formenklarheit nicht vom Ergebnis einer materiellen Überprüfung des Gesetzes beeinflusst sein, das abhängig von den faktischen Umständen, dem Zeitpunkt ihrer Betrachtung und dem Ergebnis einer Beweisaufnahme zu unterschiedlichen Ergebnissen führen könne. Konkret könne die formelle Verfassungsmäßigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes nicht davon abhängen, ob die Wälzbarkeit in irgendeiner Form gelinge oder jedenfalls möglich sei, denn dies hänge von einer Vielzahl von Faktoren ab, die ihrerseits variabel und nicht vorhersehbar seien. So trage die Klägerin selbst vor, dass die über die Strombörse veräußerte Kernenergie zu gewissen Zeiten preissetzend sei, im Übrigen jedoch nicht. Dieser Sachverhalt könne nicht dazu führen, dass die formelle Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes jeweils verschieden beurteilt werden müsse.

Die Preisbildung an der Strombörse, auf die die Klägerin abstelle, sei schon deswegen nicht maßgeblich, weil dort nur knapp 10 % des gesamten Stromgroßhandels in Deutschland abgewickelt werde. So gebe es dort zum einen den Spotmarkt und zum anderen den Terminmarkt mit jeweils verschiedenen Preisen. Die Klägerin könne den Strom auch direkt in bilateralen Verträgen zu anderen als den Börsenpreisen veräußern. Dem Beklagten seien die Verträge der Klägerin und der anderen Kernkraftwerksbetreiber nicht bekannt; aus allgemein zugänglichen Informationsquellen lasse sich jedoch feststellen, dass etwa bei einem Kernkraftwerk (Neckarwestheim 2) ein Großabnehmer (Die Bahn) direkt beliefert werde und ausweislich seines Jahresabschlusses zum 31.12.2010 durch die Kernbrennstoffsteuer unmittelbar betroffen sei, was nur denkbar sei, wenn der Betreiber die Kernbrennstoffsteuer weiterberechnet habe.

Die Kernkraftwerksbetreiber beeinflussten den für ihren Strom erzielbaren Preis durch ihre Entscheidung, welches Produkt sie an welchem Markt zu welchem Zeitpunkt verkauften.

Die Jahresabschlüsse zahlreicher Kernkraftwerksbetreibergesellschaften - andere Unterlagen stünden dem Beklagten nicht zur Verfügung - legten es nahe, dass eine preiserhöhende Weiterberechnung der Kernbrennstoffsteuer an jeweils zum selben Konzern gehörende Unternehmen erfolgt sei, an die sie den Strom weiterveräußert hätten. Es gebe eine Reihe von Kostenübernahmeverträgen der stromabnehmenden Konzerngesellschaften. Für die Prüfung, ob die Kernbrennstoffsteuer wälzbar sei, sei nicht auf einen Konzernverband, sondern nur auf den konkreten Verbrauchsteuerschuldner zu blicken, denn nur er könne eigene Grundrechtsverstöße geltend machen. Auch deswegen sei nicht von einer generellen Nicht-Abwälzbarkeit auszugehen. Im Übrigen sei auch davon auszugehen, dass Kernkraftwerksbetreiber Großkunden direkt belieferten und die Kernbrennstoffsteuer an sie weitergäben.

Der Beklagte trägt unter Zugrundelegung eines beispielhaften Musterkunden vor, dass selbst an der "Konzernaußengrenze" den Verbrauchern Strom zu deutlich unterschiedlichen Preisen angeboten werde, und schlussfolgert daraus, dass es

keinen Einheitspreis gebe und eine Einpreisung der Kernbrennstoffsteuer durchaus möglich sein müsse. Wenn die Klägerin meine, für die Beurteilung der Abwälzung sei nicht isoliert auf die einzelnen Kernkraftwerksbetreibergesellschaften abzustellen, sondern auf den Konzern, zu dem sie gehörten, dann sei auch zu berücksichtigen, dass die Energiekonzerne in einem deutlich weiteren Umfang Möglichkeiten zur sog. kalkulatorischen Abwälzung durch Umsatzsteigerung, Preiserhöhung, Kostenverlagerung etc. hätten als die Kernkraftwerksbetreibergesellschaften. Der Beklagte bestreitet im Übrigen, dass es der Klägerin nicht möglich sei, auf eine Verringerung ihrer Marge mit betriebswirtschaftlichen Mitteln zu reagieren.

2. Das Kernbrennstoffsteuergesetz sei materiell verfassungsgemäß.

a) Die Einführung der Kernbrennstoffsteuer verstoße nicht gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG, weil der Gesetzgeber insoweit ein weites Ermessen habe, von ihm zu bestimmende Güter mit einer Verbrauchsteuer zu belegen, was sich u.a. aus der Nennung der Verbrauchsteuern in der Finanzverfassung ergebe. Verbrauchsteuern seien nicht am Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen; der Gesetzgeber sei nicht verpflichtet gewesen, die Kernbrennstoffsteuer nach der energetischen Effizienz zu bemessen, selbst wenn diese dem Vortrag der Klägerin entsprechend bei verschiedenen Arten von Kernbrennelementen unterschiedlich und bei sog. MOX-Elementen geringer als bei anderen Elementen sei. Auch etwaige Umweltgesichtspunkte habe der Gesetzgeber nicht zur Bemessungsgrundlage erheben müssen. Die Erhebung der Kernbrennstoffsteuer sei auch nicht willkürlich.

b) Durch die Erhebung der Kernbrennstoffsteuer werde das Eigentumsrecht aus Art. 14 Abs. 1 GG nicht verletzt.

Auf materiell-rechtlicher Verfassungsebene werde die Gewinnmarge nicht von Art. 14 Abs. 1 GG geschützt. Da die Kernkraftwerke auch nach Erhebung der Kernbrennstoffsteuer mit erheblichen Gewinnen betrieben würden, habe die Kernbrennstoffsteuer auch keine erdrosselnde Wirkung; den Kernkraftwerksbetreibern verbleibe offensichtlich ein signifikanter Gewinn. Werde mit dem Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts bereits die steuerliche Belastung unterhalb einer erdrosselnden Wirkung als Eingriff in den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG gesehen, so sei dieser jedoch im Hinblick auf den legitimen Finanzierungsbedarf nicht unverhältnismäßig und durch ihn gerechtfertigt, zumal sich die Belastungswirkung dadurch verringere, dass die Weiterwälzung der Steuer, wie er, der Beklagte, bereits im Zusammenhang mit der formellen Verfassungsmäßigkeit ausgeführt habe, tatsächlich gelinge, jedenfalls innerhalb des jeweiligen Energiekonzerns. Jedenfalls bei der Prüfung, ob in das Eigentumsrecht des klagenden Steuerschuldners eingegriffen werde, sei keine Konzernbetrachtung vorzunehmen, sondern könne es nur darauf ankommen, ob die jeweilige Betreibergesellschaft die Kernbrennstoffsteuer weiterberechnen könne.

Das öffentliche Interesse an einer Haushaltskonsolidierung überwiege das Interesse der Kernkraftwerksbetreiber, von der Kernbrennstoffsteuer verschont zu bleiben. Es sei zu berücksichtigen, dass es sich bei den Schuldnern der Kernbrennstoffsteuer um besonders leistungsfähige Steuerträger handele, die zudem die Möglichkeit hätten, die Steuer an andere Marktteilnehmer weiterzuwälzen. Entsprechend sei ein Eingriff in die allgemeine Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG gerechtfertigt.

Unerheblich für die Frage einer Verletzung der Eigentumsgarantie sei das Verhältnis zwischen Marktpreis des besteuerten Gutes und der steuerlichen Belastung, das im Übrigen mit 1: 3 nicht ungewöhnlich hoch sei, sondern der von Zigaretten entspreche.

Die Klägerin bzw. die Kernkraftwerksbetreiber könnten sich nicht auf Vertrauensschutz nach dem sogenannten Atomkonsens stützen. Bloßes Regierungshandeln gewähre keinen Vertrauensschutz, zumal es sich hier zudem um eine unverbindliche Absichtserklärung ohne Rechtsbindungswillen gehandelt habe. Das Bundesverfassungsgericht habe bereits in seinem Urteil vom 19.02.2002 (2 BvG 2/00) festgestellt, dass der sog. Atomkonsens aus dem Jahr 2000 unverbindlich gewesen sei. Im Übrigen habe das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 08.08.1978 (2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89) entschieden, dass die normative Grundsatzentscheidung für oder gegen die Nutzung der Kernenergie alleine dem Gesetzgeber obliege und bei sich ändernden Umständen und nicht vorhersehbaren Entwicklungen geändert werden dürfe.

3. Das Kernbrennstoffsteuergesetz verstoße nicht gegen Europarecht.

a) Der Euratom-Vertrag stehe einer Besteuerung von Kernbrennstoffen nicht entgegen. Das Kernbrennstoffsteuergesetz besteuere nicht die Europäische Atomgemeinschaft und knüpfe auch nicht an ihr Eigentum an den Kernbrennstoffen an, sondern an deren Verbrauch, der indes durch die Kernkraftwerksbetreiber aufgrund ihrer Nutzungs- und Gebrauchsrechte erfolge. Eine Unionsrechtswidrigkeit könnte nicht mit der Haftungsvorschrift des § 76 AO begründet werden, weil ein etwaiger Normenkonflikt wegen des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts dadurch zu lösen sei, das nicht die Besteuerungsnorm, sondern lediglich die nachrangige Haftungsvorschrift in § 76 AO hinter Art. 191 Euratom-Vertrag zurücktreten würde.

Die Kernbrennstoffsteuer sei schon mangels Grenzkausalität keine zollgleiche Abgabe. Es liege mangels kontingentierender Regelung auch keine gegen Art. 93 Abs. 1 Euratom-Vertrag verstoßende mengenmäßige Beschränkung der Ein- und Ausfuhr oder eine - ohnehin in Art. 93 Euratom-Vertrag nicht verbotene - Maßnahme gleicher Wirkung vor, zumal eine tatsächliche Verringerung der Nachfrage infolge der Kernbrennstoffsteuer weder vorgetragen noch tatsächlich feststellbar sei.

Es liege kein Verstoß gegen Art. 192 Euratom-Vertrag vor; bei dieser Norm handele es sich nur um eine allgemeine Loyalitätsklausel. Die Förderungspflicht des Euratom-Vertrages gehe nicht soweit, die Kompetenz der Mitgliedstaaten zur Bestimmung von Art und Weise ihrer Energieversorgung zu berühren, was durch Art. 184 Abs. 2 UAbs. 2 AEUV bestätigt werde. Der Euratom-Vertrag sehe schließlich keine Vergemeinschaftung des Steuerrechts vor, so dass die mitgliedstaatliche Kompetenz, Steuern im Zusammenhang mit dem Betrieb von Kernkraftwerken zu erheben, unberührt sei.

b) Der Beklagte ist dem Vortrag der Klägerin, das Kernbrennstoffsteuergesetz verstoße gegen das europäische Beihilferecht, entgegen getreten. Es handele sich bei der Kernbrennstoffsteuer nicht um eine Beihilfe. Die Ansicht der Klägerin stehe nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, ihr Ergebnis widerspreche der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten und stehe im Gegensatz zur Praxis der Kommission.

Der Beklagte verweist darauf, dass die Europäische Kommission im Fall der Kernbrennstoffsteuer ähnelnden schwedischen Kernbrennstoffsteuer eine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht angenommen habe. Abgaben seien nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union grundsätzlich keine staatlichen Beihilfen. Eine Beihilfe erfolge nach der Rechtsprechung durch selektive Begünstigung, was im Fall einer Beihilfe durch Besteuerung voraussetze, dass der Steuervorschrift - unabhängig von der konkret gewählten Besteuerungstechnik - erkennbar eine Besteuerungsregel zugrunde liege, von der zugunsten des Begünstigten eine Ausnahme gemacht werde. Die Kernbrennstoffsteuer ziele von

vornherein regelhaft nur auf die Besteuerung des Einsatzes von Kernbrennstoffen und nicht etwa auf die (Input-) Besteuerung von zur Energieerzeugung eingesetzten Erzeugnissen oder auf die Besteuerung der Stromerzeugung allgemein. Eine derartige Besteuerungsregel lasse sich im nationalen Recht nicht finden und wäre im Hinblick auf die von der Energiesteuerrichtlinie erfassten Energieerzeugnisse zudem europarechtswidrig. Die Nicht-Besteuerung von anderen Unternehmen als den Kernkraftwerksbetreibern sei daher keine Ausnahme von einer Besteuerungsregel und somit keine Begünstigung.

Im Übrigen könne sich der Schuldner einer Abgabe, um sich der Zahlung der Abgabe zu entziehen, nicht darauf berufen, die Befreiung anderer Unternehmen sei eine staatliche Beihilfe. Selbst in dem Fall, dass eine Steuerbefreiung eine rechtswidrige Beihilfe sein sollte, wäre dadurch die Rechtmäßigkeit der Steuer grundsätzlich nicht beeinträchtigt. Der Betroffene habe allenfalls einen Anspruch darauf, dass die unberechtigt begünstigten Wettbewerber ebenfalls besteuert würden (EuGH, Urteil vom 15.06.2006, C-393/04 und C-41/04). Nur ausnahmsweise gelte nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union etwas anderes, nämlich beim Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Belastung einer Gruppe von Unternehmen zur Finanzierung einer Beihilfe für eine andere Gruppe von Unternehmen bzw. der Erhebung einer Abgabe zum Ausgleich einer der anderen Gruppe auferlegten gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung, die aber überkompensiert werde. Eine solche Situation liege hier nicht vor.

c) Die Behauptung der Klägerin, das Kernbrennstoffsteuergesetz verstoße gegen die Verpflichtung zur Beachtung des Vorrangs europäischer Rechtsakte, gehe bereits deswegen ins Leere, weil keine hinreichend konkrete Vorschrift benannt werde, gegen die insoweit verstoßen worden sein könnte.

Das Kernbrennstoffsteuergesetz verstoße auch nicht gegen das Verbot der Erhebung nicht harmonisierter Verbrauchsteuern auf elektrischen Strom bzw. gegen eine Vorab-Sperrwirkung einer noch nicht umgesetzten Harmonisierung. Die Rechtsfigur der "Vorab-Sperrwirkung nicht umgesetzter Harmonisierungen" sei dem Unionsrecht fremd. Im nicht-harmonisierten Bereich bestehe die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten uneingeschränkt fort.

Ein Widerspruch zu einer etwaigen Klimaschutzstrategie, die nicht primärrechtlich kodifiziert sei und sich allenfalls in Sekundärrechtsakten ausdrücke, könne schon deshalb nicht bestehen, weil die Mitgliedstaaten durch die Union nicht zur Nutzung der Kernenergie verpflichtet seien und es deswegen nicht pflichtwidrig sein könne, wenn ein Mitgliedsstaat die Nutzung der Kernenergie, die er gänzlich unterbinden dürfe, zulasse und in einem gewissen Umfang belaste.

d) Das Kernbrennstoffsteuergesetz verstoße auch nicht gegen Art. 194 AEUV, nach dem die Union aufgrund des Vertrages von Lissabon für die Regelung des Energiesektors zuständig sei. Diese Zuständigkeit umfasse keine Pflicht zur Vermeidung von CO₂ und sei im Übrigen auch keine ausschließliche Kompetenz, die jegliche Maßnahmen der Mitgliedsstaaten in dem geregelten Politikfeld ausschliesse. Art. 194 Abs. 2 UAbs. 2 AEUV enthalte einen Vorbehalt zugunsten der Mitgliedstaaten, die Bedingungen für die Nutzung ihrer Energieressourcen, ihre Wahl zwischen verschiedenen Energiequellen und die allgemeine Struktur ihrer Energieversorgung zu bestimmen. Es sei den Mitgliedstaaten nicht verwehrt, über das Ob des Einsatzes von Kernenergie frei zu bestimmen, und auch nicht, durch Einführung einer Kernbrennstoffsteuer die Nutzung der Kernenergie zu belasten.

e) Das Kernbrennstoffsteuergesetz verstoße nicht gegen die Verbrauchsteuerrichtlinie. Diese Richtlinie enthalte keine Regelung im Hinblick auf die Besteuerung einzelner Waren, sondern nur Regelungen zum innergemeinschaftlichen Verkehr mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren. Materielle Besteuerungsregelungen enthielten die einzelnen Struktur- und Steuersatzrichtlinien, die hier aber in Gestalt der Energiesteuerrichtlinie keine Regelungen für Kernbrennstoffe enthielten. Es sei nicht nachvollziehbar, wie aus der Verbrauchsteuerrichtlinie ein "Verbot nicht harmonisierter Steuern auf Strom" abgeleitet werden solle.

Der Beklagte ist dem Vortrag der Klägerin entgegen getreten, das Kernbrennstoffsteuergesetz verstoße gegen Art. 14 Energiesteuerrichtlinie. Kernbrennstoffe unterfielen nach keiner denkbaren Auslegung dem Anwendungsbereich der Energiesteuerrichtlinie. Die Nichterfassung stelle daher keine planwidrige Lücke dar, sondern sei das Ergebnis einer nachvollziehbar bewussten Entscheidung des Richtliniengebers. Er gehe bei der Harmonisierung üblicherweise schrittweise vor und ihm sei bewusst gewesen, dass er nicht alle Energieerzeugnisse erfasse. Die Energiesteuerrichtlinie diene insbesondere der Verfolgung von Klimazielen, so dass eine Einbeziehung der Besteuerung von Kernbrennstoffen auch insofern nicht erforderlich gewesen sei. Es könne kein mutmaßlicher Wille zur Erfassung unterstellt werden. Die Besteuerung von Strom aus Kernkraft sei in der Union nicht unbekannt gewesen; in Schweden werde seit 1984 eine entsprechende Steuer erhoben. Auch in Belgien gebe es seit 2008 eine Besteuerung von Kernbrennstoffen. Letztlich habe Deutschland durch die Einführung der Kernbrennstoffsteuer deutlich gemacht, dass nach seiner Auffassung bzw. nach seinem Willen dieser Bereich nicht von der Energiesteuerrichtlinie umfasst sei.

Ein Indiz dafür, dass die Energiesteuerrichtlinie Kernbrennstoffe (noch) nicht erfasse, sei die Stellungnahme des Europäischen Parlaments zur Änderung der Energiesteuerrichtlinie aus dem Jahr 2011, in der eine im Wege der Änderung erfolgende Aufnahme eines Mindeststeuersatzes für Kernbrennstoffe für gerechtfertigt gehalten werde.

Gegen eine analoge Einbeziehung von Kernbrennstoffen in den Begriff der Energieerzeugnisse der Richtlinie spreche auch, dass es dann an den notwendigen Vorgaben für ihre Besteuerung fehle.

Der Beklagte nimmt in Abrede, dass die Energiesteuerrichtlinie die Input-Besteuerung umfassend verbiete; vielmehr beschränke sich ihre Regelungswirkung auf den in ihr ausdrücklich umgrenzten Anwendungsbereich, zu dem Kernbrennstoffe eben nicht gehörten und auch weitere Stoffe nicht.

Wohl hinsichtlich des Arguments der Klägerin, es erfolge eine unzulässige Inputbesteuerung von Strom trägt der Beklagte vor, die Steuer berechne sich nicht nach der Strommenge, sondern nach dem Gewicht der Kernbrennstoffe. Eine mittelbare Belastung von Strom spiele für den Regelungsbereich der Energiesteuerrichtlinie keine Rolle.

E. Das Gericht hat die Sache am 30.10.2012 erörtert und am 29.01.2013 mündlich verhandelt, jeweils in Verbindung mit der Parallelsache 4 K 275/11.

II.

Die Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) ist gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) geboten. Nach Überzeugung des vorlegenden Senats ist das Kernbrennstoffsteuergesetz - unter Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte (A) sowie der hierzu bereits ergangenen Rechtsprechung (B

-1) und nach Auswertung der literarischen Diskussion (B -2) - eine formell verfassungswidrige Steuer, weil der Bund keine (alleinige) Gesetzgebungskompetenz zu ihrem Erlass hat (C). Die Frage der Gültigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes ist für die Entscheidung über die beim vorliegenden Senat anhängige Klage erheblich (D).

Im Überblick:

Der Bund hat die Kernbrennstoffsteuer als Verbrauchsteuer gestützt auf Art. 106 GG erlassen. Nach der Überzeugung des vorliegenden Senats ist die Kernbrennstoffsteuer keine herkömmliche Verbrauchsteuer im Sinne der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzregeln und entspricht auch nicht dem Typus einer Verbrauchsteuer.

Ein typusprägendes Merkmal von Verbrauchsteuern ist - auch nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.02.2009 zur Hamburgischen Spielgerätesteuern -, dass sie die Einkommensverwendung, also private Konsumenten besteuern sollen, was im Falle der indirekten Besteuerung durch Erhebung der Steuer beim Lieferanten oder Hersteller voraussetzt, dass sie auf Abwälzung auf den privaten Konsumenten angelegt sind. Die Kernbrennstoffsteuer weicht in vielerlei Hinsicht von den Merkmalen herkömmlicher Verbrauchsteuern ab, insbesondere zielt sie nicht auf die Belastung privater Konsumenten. Ihre Belastung könnte nur über den unter Einsatz der besteuerten Kernbrennstoffe erzeugten elektrischen Strom (Atomstrom) erfolgen. Tatsächlich tritt ihre Belastung jedoch nicht ein und ist auch durch das Gesetz nicht intendiert. Nach Überzeugung des vorliegenden Senats schließt der Umstand, dass in Deutschland der gesamte erzeugte Strom - unabhängig von etwaigen Subventionen für seine Erzeugung - zu im Wesentlichen gleichen Bedingungen vermarktet wird, die Kernbrennstoffsteuer aber allein bei der Erzeugung von Atomstrom erhoben wird, bereits per se aus, dass es zu einer verbrauchsteuerlichen Belastung von privaten Konsumenten kommt. Der Blick auf den Strommarkt bestätigt diese Einschätzung. Die Gesetzesbegründung und die Entstehungsgeschichte des Kernbrennstoffsteuergesetzes belegen, dass die Kernbrennstoffsteuer von vornherein auch nicht auf die Belastung privater Konsumenten zielte, sondern auf die Abschöpfung von Gewinnen der Kernkraftwerksbetreiber.

Die Überzeugung, dass die Kernbrennstoffsteuer keine Verbrauchsteuer im Sinne der Finanzverfassung ist, hat der erkennende Senat in dem Bewusstsein gewonnen, dass der Gesetzgeber grundsätzlich einen weiten Gestaltungsspielraum hat und der eher vage Verbrauchsteuerbegriff des Grundgesetzes, der auch die Erhebung von Steuern auf in der Produktion eingesetzte Güter umfassen kann, ihm keine starren Grenzen setzt, was in der Rechtsprechung etwa durch die Verwendung des Begriffs der kalkulatorischen Abwälzung zum Ausdruck kommt. Im Normalfall mag die weit gefasste kalkulatorische Abwälzbarkeit und der Umstand, dass das Unternehmen, bei dem eine Warensteuer erhoben wird, mit Gewinn arbeitet, ein Indiz dafür sein, dass die Steuerlast letztlich den Konsumenten erreicht. Der Fall der Kernbrennstoffsteuer liegt indes anders.

Dem Bund steht auch keine sonstige Gesetzgebungskompetenz zur Verfügung. Er hat kein Recht, neue Steuern zu erfinden, jedenfalls nicht ohne Zustimmung des Bundesrates.

A. Geschichte des Kernbrennstoffsteuergesetzes

1. Gesetzgebungsverfahren

Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP aus dem Jahr 2009 für die 17. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages sieht eine Verlängerung der

Kernkraftwerk-Laufzeiten mit "Vorteilsausgleich" vor (S. 29) und enthält den Hinweis, dass "der wesentliche Teil der zusätzlich generierten Gewinne aus der Laufzeitverlängerung der Kernenergie ... von der öffentlichen Hand vereinnahmt werden" soll (S. 21).

Am 06.07.2010 stellten zunächst verschiedene Abgeordnete der SPD-Fraktion sowie die Fraktion der SPD einen Antrag an den Deutschen Bundestag unter der Überschrift "Brennelementesteuer - Windfall Profits der Atomwirtschaft abschöpfen" (BT-Drucks. 17/2410). Unter dem 7.7.2010 richteten Abgeordnete sowie die Fraktion Bündnis 90/Die Grünen einen Antrag an den Deutschen Bundestag unter der Überschrift "Atomkosten anlasten - Brennelementesteuer jetzt einführen" (BT-Drucks. 17/2425). Beide Anträge zielten ausdrücklich darauf ab, mit einer einzuführenden Brennelementesteuer die "Atomwirtschaft" zu belasten.

Diese Anträge waren, nachdem am Vortag auch die Bundesregierung einen Beschluss zur Einführung einer solchen Steuer verabschiedet hatte, am 08.07.2010 unter TOP 4a und 4b Gegenstand einer Bundestagsdebatte (BT Plenarprotokoll 17/55, S. 5602 ff.). In der Debatte bestand ein fraktionsübergreifender Konsens, dass Gewinne der Kernkraftwerksbetreiber besteuert werden sollen, deren Ursache teilweise in den Strompreissteigerungen aufgrund der Belastungen für CO₂-emittierende Stromerzeuger, teilweise in der Laufzeitverlängerung, teilweise in den Subventionen gesehen wurden.

Am 28.09.2010 wurde sodann durch die Regierungsfractionen der Entwurf des Kernbrennstoffsteuergesetzes in den Deutschen Bundestag eingebracht (BTDrucks 17/3054).

Im Vorfeld war aufgrund eines Auftrags des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit durch Waldhoff und von Aswege ein Gutachten erstellt worden (Kernenergie als 'goldene Brücke'? Verfassungsrechtliche Probleme der Aushandlung von Laufzeitverlängerungen gegen Gewinnabschöpfungen, 2010; eine Kurzfassung des Gutachtens ist unter http://www.greenpeace.de/fileadmin/gpd/user_upload/themen/atomkraft/Christian_Waldhoff_-_Gutachten_Bundesregierung_Kurzfassung.pdf zu finden). Ausgangspunkt des Gutachtens ist der zitierte Koalitionsvertrag. In dem Gutachten untersuchen seine Verfasser verschiedene Möglichkeiten, Gewinne der Kernkraftwerksbetreiber abzuschöpfen und kommen zu dem Ergebnis, dass jeder gezielte Zugriff auf die durch eine Laufzeitverlängerung bedingten Zusatzgewinne verfassungswidrig sei, die Einführung einer allgemeinen (der Mineralölsteuer nachempfundenen) Kernbrennstoffsteuer als Verbrauchsteuer jedoch aus verfassungsrechtlicher Sicht unproblematisch sei.

In der Begründung des eingebrachten Gesetzentwurfs heißt es, dass zur Haushaltskonsolidierung eine neue Steuer auf die Verwendung von Kernbrennstoffen erhoben werden solle. Soweit die Kernbrennstoffsteuer auf die Strompreise überwältzt werde, könnten Bund, Ländern und Kommunen Kosten aus dem Bezug von Energie entstehen. Es werde jedoch davon ausgegangen, dass eine Überwälzung der den Stromerzeugern entstehenden zusätzlichen Kosten nur in geringem Umfang möglich sein werde. Weiter heißt es:

"Strompreiserhöhungen gehen von der Kernbrennstoffsteuer nur insoweit aus, wie die Steuerbelastung auf Stromkunden überwältzt werden kann. Grundsätzlich ist die vollständige Überwälzung der Steuerlast möglich. Da Strom aus Kernkraftwerken aufgrund der bisher geringen Erzeugungskosten im Regelfall keinen Einfluss auf die Strompreisbildung an den Börsen (sog. merit-order) hat, wird angenommen, dass die erhöhten Kosten der Kernkraftwerke allenfalls gelegentlich und für kurze Zeiträume auf die Preisbildung am Strommarkt durchschlagen werden. Die Einkaufspreise an den Strombörsen bilden einen Bestandteil der Kalkulation der Verbraucherpreise der

Energieanbieter. In die Verbraucherpreise gehen jedoch nicht nur die Strompreise an den Börsen, sondern auch die Netznutzungsentgelte, die Umlagen des Erneuerbare-Energien-Gesetzes, des Kraft-Wärme-Kopplungsgesetzes sowie Konzessionsabgaben, Stromsteuer und Mehrwertsteuer ein. Für die Verbraucher sind daher allenfalls relativ geringe Erhöhungen des Endabnehmerpreises für Strom zu erwarten. Über eine eventuelle Überwälzung auf Industriekunden, deren Preise vertraglich ggf. nicht an die Börsenpreise gebunden sind, liegen keine Informationen vor.

Unmittelbare Auswirkungen, die sich in den Einzelpreisen, dem allgemeinen Preisniveau oder dem Verbraucherpreisniveau niederschlagen könnten, sind damit kaum zu erwarten."

Der Entwurf des Kernbrennstoffsteuergesetzes wurde am 01.10.2010 in der ersten Lesung debattiert (BT Plenarprotokoll 17/63, S. 6626) und nach Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses vom 26.10.2010 (BTDrucks 17/3405) am 28.10.2010 verabschiedet (BT Plenarprotokoll 17/68, S. 7238).

Der Bundesrat beschloss in seiner Sitzung am 26.11.2010, zum Kernbrennstoffsteuergesetz keinen Antrag auf Einberufung des Vermittlungsausschusses zu stellen (BRDrucks. 687/10). Zugleich fasste er eine Entschließung mit der Aufforderung an die Bundesregierung, eine Evaluierung der mittelbaren Auswirkungen der Kernbrennstoffsteuer auf die Haushalte der Länder und Gemeinden durchzuführen - beispielhaft nennt die Entschließung die Wirkung der Kernbrennstoffsteuer auf die Ertragsteuern infolge ihrer Abziehbarkeit als Betriebsausgabe - mit dem Ziel einer Kompensation oder Beteiligung an den Einnahmen aus der Kernbrennstoffsteuer. Dass eine solche Evaluierung bereits durchgeführt und abgeschlossen wurde, kann der vorliegende Senat nicht feststellen. Die Kernbrennstoffsteuer wird seit dem 1.1.2011 erhoben.

2. Deutsche Atompolitik

In der politischen Diskussion der Kernbrennstoffsteuer wurde immer wieder auch auf die deutsche Atompolitik Bezug genommen.

Eine Nutzung der Atomenergie gibt es erst seit dem zweiten Drittel des 20. Jahrhunderts.

Die deutsche Atompolitik wurde bereits 1957 und damit kurz nach ihren Anfängen durch die Unterzeichnung des Vertrages zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft am 25.3.1957 in Rom durch Frankreich, Italien, die Benelux-Staaten und Deutschland (EURATOM) mit der europäischen Atompolitik verschränkt. Ab 1957 wurden in Deutschland zahlreiche Forschungsreaktoren in Betrieb genommen, 1961 das erste Kernkraftwerk. Alle Bundesregierungen vertraten bis zum Regierungswechsel 1998 die Auffassung, dass die Kernenergie-Nutzung zu fördern sei. Die Regierungskoalition aus SPD und Bündnis 90/Die Grünen vollzog einen grundlegenden Wechsel in der Atompolitik und leitete einen langfristigen Ausstieg aus der nuklearen Energieversorgung ein ("Atomausstieg"). Am 14.06.2000 wurde der sogenannte "Atomkonsens" paraphiert, am 11.06.2001 der verbindliche Vertrag geschlossen, der den Ausstieg aus der Kernenergie regelte. Zu diesem Zeitpunkt waren noch 19 Atomkraftwerke in Betrieb. Ausgehend von einer Regellaufzeit von etwa 32 Jahren bestimmt der Vertrag, welche Reststrommengen ein Kraftwerk in den Betriebsjahren noch produzieren darf.

Im Jahr 2010 setzte die dann regierende Koalition aus CDU/CSU und FDP eine Laufzeitverlängerung deutscher Kernkraftwerke durch. Bereits in dem zu Beginn der Regierungszeit 2009 geschlossenen Koalitionsvertrag war vereinbart worden, dass in einer Vereinbarung mit den Kernkraftwerksbetreibern nähere Regelungen zu den Voraussetzungen einer Laufzeitverlängerung getroffen werden; als Beispiel eines

Regelungspunktes wurde dort auch die Höhe und der Zeitpunkt eines Vorteilsausgleichs genannt (<http://www.cdu.de/doc/pdfc/091026-koalitionsvertrag-cducsu-fdp.pdf> , S. 29).

Am 06.09.2010 schloss die Bundesregierung für die Bundesrepublik Deutschland mit den Kernkraftwerksbetreibergesellschaften und deren Konzernobergesellschaften einen Förderfondsvertrag (die paraphierte Fassung des Förderfondsvertrags kann von der Internetseite des Bundesfinanzministeriums heruntergeladen werden, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2011-01-13-Foerderfondsvertrag.pdf?__blob=publicationFile&v=4), nach dem die bis 1980 gebauten Kernkraftwerke zusätzliche "Reststrommengen" zugewiesen bekamen, mit denen sie acht Jahre länger als nach der bis dahin gültigen Rechtslage hätten betrieben werden können; neuere Kernkraftwerke erhielten zusätzliche Strommengen für 14 Jahre. Aus der Präambel des Vertrages ergibt sich, dass die Regierung die Erhebung einer Kernbrennstoffsteuer plante.

Auf die Nuklearkatastrophe von Fukushima in Japan - nach einem starken Erdbeben und einem Tsunami am 11. März 2011 fielen in den drei zum Unglückszeitpunkt in Betrieb befindlichen Kernreaktoren und in sieben Abklingbecken die Kühlsysteme aus; es kam zu mehreren Explosionen und Bränden, Kernschmelzen in diesen drei Reaktoren sowie zum Austritt großer Mengen radioaktiver Stoffe in die Umwelt - beschloss der Deutsche Bundestag auf Initiative der Bundesregierung am 30.06.2011 das "13. Gesetz zur Änderung des Atomgesetzes", das die Beendigung der Kernenergienutzung und die Beschleunigung der sog. Energiewende regelt.

3. Atompolitische Einordnung der Kernbrennstoffsteuer

In der wissenschaftlichen Diskussion finden sich Beiträge (vgl. Seer, Vorläufiger Rechtsschutz bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines Steuergesetzes, DStR 2012, 325), in denen ein Zusammenhang zwischen der Atompolitik und der Kernbrennstoffsteuer beispielhaft wie folgt dargestellt wird:

Die Einführung der Kernbrennstoffsteuer sei Teil eines Maßnahmenpakts, das der Bundestag unter der Bezeichnung "Energiekonzept 2050" beschlossen habe und im Zusammenhang mit der gleichzeitig ermöglichten Laufzeitverlängerung stehe. Nach damaliger Ansicht der Bundesregierung sei die Kernkraft eine sog. Brückentechnologie, die die Energieversorgungssicherheit während eines Übergangs hin zur Versorgung mit sogenannten erneuerbaren Energien auf klimaschonende Weise, nämlich ohne CO₂-Ausstoß, wahren solle. Dieser Prozess habe befördert werden sollen mit Mitteln aus dem per Gesetz (Gesetz zur Errichtung eines Sondervermögens "Energie- und Klimafonds" - EKFG -) errichteten "Energie- und Klimafonds". Nach der seinerzeitigen Fassung des § 4 Abs. 1 EKFG habe der Fonds im Wesentlichen aus Einnahmen aus der Versteigerung von Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen sowie aus Zahlungen der Kernkraftwerksbetreiber nach Maßgabe des Förderfondsvertrages und eines Spitzenbetrags der Kernbrennstoffsteuer finanziert werden sollen. Infolge der Energiewende des Jahres 2011, mit der diese Einnahmen von den Kernkraftwerksbetreibern entfallen seien, sei zwar die Finanzierung des Fonds durch Neufassung des § 4 EKFG insoweit auf eine andere Grundlage gestellt worden, die Kernbrennstoffsteuer als solche sei jedoch trotz der Laufzeitverkürzung unangetastet geblieben.

Lehmann (Europarechtliche Betrachtung: Vereinbarkeit der Kernbrennstoffsteuer mit primärem und sekundärem Europarecht, in: van Heek / Lehmann, Die Kernbrennstoffsteuer als "Verbrauchsteuer"? Gesetzgebungskompetenz und europarechtliche Aspekte, Düsseldorf 2012, S. 39) meint, die Entstehungsgeschichte des Kernbrennstoffsteuergesetzes ergebe, dass die Kernbrennstoffsteuer - im Zusammenspiel mit dem Sondervermögen "Energie- und Klimafonds" - maßgeblich

dem Zweck dienen solle, zusätzliche Gewinne der Kernkraftwerksbetreiber aus der Laufzeitverlängerung abzuschöpfen.

4. Auswirkungen der Kernbrennstoffsteuer

Nach den Erkenntnissen des vorliegenden Senats ist ein Anstieg des Börsenstrompreises seit Einführung der Kernbrennstoffsteuer nicht festzustellen. Der durchschnittliche Preis für Grundlaststrom an der Strombörse EEX wird als sogenannter KWK-Index quartalsweise ermittelt und ist von 51,85 EUR/MWh im ersten Quartal 2011 auf 41,37 EUR/MWh im vierten Quartal 2012 gesunken (<http://www.eex.com/de/Downloads>).

B. Die Beurteilung des Kernbrennstoffsteuergesetzes in Rechtsprechung und Literatur

1. Rechtsprechung

Bisher sind gerichtliche Entscheidungen zur Frage der Rechtmäßigkeit der Kernbrennstoffsteuer - soweit ersichtlich - nur in Eilverfahren ergangen. Das Finanzgericht Hamburg und das Finanzgericht München haben in ihren Entscheidungen ernsthafte Zweifel an der formellen Verfassungsmäßigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes geäußert und Aussetzung der Vollziehung gewährt (veröffentlichte Entscheidung: des FG Hamburg, Beschlüsse vom 16.09.2011, 4 V 133/11, EFG 2011, 2103, und vom 10.01.2012, 4 V 288/11, EFG 2012, 955; des FG München, Beschluss vom 04.10.2011, 14 V 2155/11, DStRE 2012, 48). Der Bundesfinanzhof hat diese Entscheidungen im Hinblick auf den Geltungsanspruch eines Gesetzes aufgehoben (Beschluss vom 09.03.2012, VII B 171/11, BFHE 236, 206, 210 f., BStBl II 2012, 418, bzw. VII B 185/11, BFH/NV 2012, 999), ohne sich in der Sache zur Rechtmäßigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes zu äußern. Das FG Baden-Württemberg hält das Kernbrennstoffsteuergesetz für zweifelsfrei rechtmäßig (veröffentlichte Beschlüsse vom 11.01.2012, 11 V 2661/11, EFG 2012, 537, und 11 V 4024/11, BB 2012, 222).

Im Einzelnen zur Frage der Verfassungsmäßigkeit:

a) Das Finanzgericht Hamburg hat die Kernbrennstoffsteuer als Steuer eingeordnet, aber ernsthafte Zweifel daran geäußert, dass die Kernbrennstoffsteuer dem verfassungsrechtlichen Typus einer Verbrauchsteuer entspricht, denn zu viele der zwar nicht zwingend erforderlichen, aber nach dem historisch gewachsenen Typusbegriff typischerweise gegebenen Merkmale seien bei der Kernbrennstoffsteuer nicht gegeben oder jedenfalls zweifelhaft, insbesondere weil Kernbrennstoff nicht konsumtiv verwendet werden könne, die Steuer nicht an den Verbrauch, sondern an die unternehmerische Tätigkeit der Energieerzeugung anknüpfe und die Steuer nicht auf Überwälzung der Steuerlast auf den Stromkonsumenten angelegt sei. Ob dem Bund nach dem Kompetenzgefüge des Grundgesetzes ein Steuer(er)findungsrecht für die Einführung einer neuen, im Katalog des Art. 106 GG nicht ausdrücklich genannten Steuer zustehe, hielt das Finanzgericht ebenfalls für ernstlich zweifelhaft.

b) Das Finanzgericht München hat ebenfalls ernsthafte Zweifel an der formellen Verfassungsmäßigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes geäußert. Die Überwälzbarkeit sei ein unverzichtbares Merkmal des Verbrauchsteuerbegriffs. Es sei ernstlich zweifelhaft, ob die Verbrauchsteuer auf Überwälzung angelegt sei bzw. eine Überwälzung im Gefüge des näher dargestellten Strommarktes überhaupt möglich sei und es sich bei der Kernbrennstoffsteuer daher tatsächlich um eine Verbrauchsteuer handle und deshalb der Bund über die zum Erlass des Kernbrennstoffsteuergesetzes erforderliche Gesetzgebungskompetenz verfügt habe.

Zur Rechtmäßigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes im Übrigen haben sich die beiden Gerichte nicht weiter geäußert.

c) Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat die Einordnung der Kernbrennstoffsteuer als direkte Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 106 GG für nicht ernstlich zweifelhaft gehalten. Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für Verbrauchsteuern setze unter Berücksichtigung der Weiterentwicklung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in seiner Entscheidung vom 04.02.2009 (1 BvL 8/05, BGBl I 2009, 1046) nicht (mehr) zwingend die Abwälzbarkeit der Steuer voraus.

Das Kernbrennstoffsteuergesetz verstoße auch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG; die Auswahl von Kernbrennstoffen als Steuergegenstand einer Verbrauchsteuer erscheine bei summarischer Beurteilung nicht willkürlich. Die durch das Kernbrennstoffsteuergesetz ausgelöste Steuerbelastung stelle bei Kernkraftwerksbetreibern keinen unzulässigen Eingriff in das Eigentumsgrundrecht dar, sofern sie, wovon auszugehen sei, die kerntechnischen Anlagen weiterhin rentierlich betreiben könnten. Der Gesetzgeber sei an der Einführung des Kernbrennstoffsteuergesetzes auch nicht durch den sog. Atomkonsens des Jahres 2000 gehindert gewesen. Die Anwendung des Kernbrennstoffsteuergesetzes verstoße bei summarischer Prüfung weder gegen primäres noch sekundäres Gemeinschaftsrecht. Die Verbrauchsteuersystemrichtlinie stehe der Erhebung der Kernbrennstoffsteuer nicht entgegen. Kernbrennstoffe seien vom Anwendungsbereich der Verbrauchsteuersystemrichtlinie nicht erfasst, weil ihr Verbrauch in der Energiesteuerrichtlinie keine Regelung erfahren habe. Eine analoge Anwendung der Energiesteuerrichtlinie auf Kernbrennstoffe sei ausgeschlossen. Das Kernbrennstoffsteuergesetz verstoße auch nicht gegen den Euratom-Vertrag.

2. Literaturmeinungen

In der kurzen Zeit seit Erlass des Kernbrennstoffsteuergesetzes sind einige Beiträge erschienen, die sich - überwiegend beschränkt auf einzelne Aspekte - mit dessen Rechtmäßigkeit befassen und zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen, ohne dass bereits das Vorherrschen bestimmter Meinungen festgestellt werden kann. Der folgende Überblick ist ohne Anspruch auf Vollständigkeit.

a) Autoren, die nicht zur Feststellung der Rechtswidrigkeit der Kernbrennstoffsteuer kommen

Bruch/Greive (Die Kernbrennstoffsteuer im Fokus der Finanzgerichtsbarkeit, BB 2012, 234) sind der Meinung, die Kernbrennstoffsteuer erfülle die Kriterien für eine Qualifizierung als Verbrauchsteuer gemäß Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG, weil sie an den Verbrauch von Kernbrennstoff anknüpfe - dieses Merkmal sei unabhängig davon, ob die besteuerten Güter der konsumtiven Verwendung dienen oder ob es sich um Rohstoffe oder andere Produkte handle - und die Kernkraftwerksbetreiber grundsätzlich die Möglichkeiten hätten, die hierdurch entstehenden Mehrkosten auf den Endverbraucher abzuwälzen. Hieran ändere nichts, dass der Kernbrennstoff kein frei am Markt handelbares Wirtschaftsgut sei.

Fährmann / Ringwald (Die Kernbrennstoffsteuer ist verfassungsgemäß, Infrastruktur Recht - IR - 2012, 30) bejahen die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für das Kernbrennstoffsteuergesetz als Verbrauchsteuergesetz, insbesondere die Verbrauchsfähigkeit von Kernbrennstoffen und die Zulässigkeit der Erhebung von Verbrauchsteuern auf Produktionsgüter, letzteres unter Bezugnahme auf historische Beispiele. Die Frage der Wälzung der Steuer auf den Letztverbraucher dürfe

aufgrund des Gebots der Formenklarheit der Finanzverfassung nicht Gegenstand einer komplexen Prüfung, sondern müsse gesetzlich unzweideutig definiert sein. Auch die materielle Verfassungsmäßigkeit der Kernbrennstoffsteuer sei nicht fraglich, insbesondere liege kein Verstoß gegen die grundrechtlichen Gewährleistungen aus Art. 14 Abs. 1 GG vor.

Hartmann (Ein neuer Blick auf die Steuergesetzgebungskompetenzen des Grundgesetzes am Beispiel der aktuell diskutierten Kernbrennstoffsteuer, DStZ 2012, 205) sieht die Kernbrennstoffsteuer innerhalb der Gesetzgebungskompetenz des Bundes. Zum einen stehe dem Bund ohnehin ein Steuererfindungsrecht zu. Die Kernbrennstoffsteuer sei allerdings eine Verbrauchsteuer. Aus den traditionellen Verbrauchsteuern könne der Inhalt des unscharfen Verbrauchsteuerbegriffs des Grundgesetzes nicht bestimmt werden, weswegen der Bundesfinanzhof und das Bundesverfassungsgericht das historische Begriffsverständnis ("ohne größeren Begründungsaufwand") aufgegeben und den Verbrauchsteuerbegriff im Sinne eines dynamischen Verständnisses weiterentwickelt hätten. Kernbrennstoffe seien ein verbrauchsfähiges Gut, an das die Kernbrennstoffsteuer anknüpfe. Bei der Kernbrennstoffsteuer seien die Kernkraftwerksbetreiber Steuerschuldner und Steuerträger in einer Person, so dass es keiner gesonderten Abwälzung bedürfe, deren Möglichkeit allerdings auf der Hand liege. Auf die subjektive Einschätzung, ob eine Abwälzung gelingen werde, könne es für die Einordnung einer Steuer nicht ankommen.

Jatzke (Die Kernbrennstoffsteuer - ein Exot im deutschen Verbrauchsteuerrecht, ZfZ 2010, 278; Belastungswirkungen der Umsatzsteuer und der besonderen Verbrauchsteuern, ZfZ 2011, 109; Grenzen des mitgliedstaatlichen Steuererfindungsrechts am Beispiel der Kernbrennstoffsteuer, ZfZ 2012, 150) stellt fest, dass die Kernbrennstoffsteuer gegenüber den anderen in Deutschland erhobenen Verbrauchsteuern erhebliche Besonderheiten aufweise. Insbesondere ihre zeitliche Befristung, die äußerst geringe Anzahl der in Betracht kommenden Steuerschuldner, der Verzicht auf ein Steueraussetzungsverfahren und die ausdrückliche Normierung von Steuerbegünstigungstatbeständen sowie die Festlegung eines Steuergegenstands unter Bezugnahme auf einen bestimmten Verwendungszweck mit der Folge der Beschränkung der Steueraufsicht rechtfertigten den Schluss, dass die Kernbrennstoffsteuer insgesamt als "Exot im deutschen Verbrauchsteuerrecht" bezeichnet werden könne. Nach Jatzkes Auffassung kennzeichnet Verbrauchsteuern, dass letztlich der Endverbraucher mit der Steuer belastet werden solle. Auch nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gehöre deshalb im Falle der Erhebung der Steuer beim Hersteller oder Händler ihre Abwälzbarkeit zum Wesen der Verbrauchsteuer, wobei allerdings nur die Möglichkeit einer Überwälzung, nicht aber ihre Gewähr geboten werden müsse. Eine Steuer, bei der - was Jatzke bei der Kernbrennstoffsteuer allerdings nicht für wahrscheinlich erachtet - nachgewiesen werde, dass sie von vornherein nicht auf eine Überwälzung angelegt gewesen sei und eine Überwälzung auf den Endverbraucher praktisch unmöglich sei, sei allerdings keine Verbrauchsteuer, sondern eine Unternehmenssteuer, für die dem Bund eine Gesetzgebungskompetenz nur dann zustünde, wenn sie sich einer der in Art. 106 Abs. 1 GG genannten anderen Steuerarten zuordnen ließe. Europarechtlich sieht Jatzke die Kernbrennstoffe nicht im Anwendungsbereich der Energiesteuerrichtlinie; von ihrer Einbeziehung habe der Unionsgesetzgeber bewusst abgesehen. Als nicht harmonisierte Verbrauchsteuer genüge sie den Anforderungen von Art. 1 Abs. 3 Satz

2 Verbrauchsteuerrichtlinie, da ihre Erhebung im Handelsverkehr der Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehe.

Lehmann (a. a. O., S. 39) hält das Kernbrennstoffsteuergesetz für mit dem Unionsrecht vereinbar. Die Kernbrennstoffsteuer sei eine i. S. v. Art. 110 AEUV wettbewerbsneutrale Steuer und verstoße nicht gegen die Grundfreiheiten. Die EnergieStRL selbst und daraus folgend die VerbrauchStSysRL regelten nicht abschließend sämtliche Formen der Besteuerung von Energieerzeugnissen und schlossen eine nationale Kernbrennstoffbesteuerung nicht aus, die zudem mit dem Euratom-Vertrag vereinbar sei.

Möckel (Steuerfindungsrecht und Verbrauchsteuerbegriff - Grundlegende Fragen aus Anlass der verfassungsrechtlichen Zweifel an der Kernbrennstoffsteuer, DÖV 2012, 265) bejaht die formelle Verfassungsmäßigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes. Vor dem Hintergrund, dass Art 106 GG nicht mehr als eine Regel sei, um sämtliche Steuererträge zu verteilen, komme der Nennung der Verbrauchsteuern eine Auffangfunktion zu, die eine weite Auslegung dieses Begriffs gebiete und auch die Kernbrennstoffsteuer erfasse. Verbrauchsteuern seien nicht auf die Belastung des privaten Endverbrauchs reduziert, sondern zielten - unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips - vor allem auf den unternehmerischen Verbrauch.

Van Heek (Nationale Betrachtung: Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Kernbrennstoffsteuer, in: van Heek / Lehmann, Die Kernbrennstoffsteuer als "Verbrauchsteuer"? Gesetzgebungskompetenz und europarechtliche Aspekte, Düsseldorf 2012, S. 15) hält die Kernbrennstoffsteuer zwar nicht für eine Verbrauchsteuer, weil es ihr an zu vielen der typusbegründenden Merkmale fehle. Eine Bundesgesetzgebungskompetenz ergebe sich jedoch aus Art. 105 Abs. 2, 2. Alt. i. V. m. Art. 72 Abs. 2 GG, denn es gebe ein Steuerfindungsrecht, das für die Kernbrennstoffsteuer zur Wahrung der einheitlichen Wirtschaftsordnung vom Bund ausgeübt werden könne.

Waldhoff (Die Kernbrennstoffsteuer als Verbrauchsteuer und die steuerrechtliche Typenlehre, ZfZ 2012, 57), der die Einführung einer Kernbrennstoffsteuer bereits in dem vor Erlass des Kernbrennstoffsteuergesetzes für das Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit von ihm miterstellten Gutachten (s. o. I. A 1.) als verfassungsrechtlich unproblematisch bezeichnet hatte, bejaht eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes zum Erlass des Kernbrennstoffsteuergesetzes. Der Bund habe zwar kein Steuererfindungsrecht, doch die vom Grundgesetz zur Bestimmung der Kompetenz verwendeten Typusbegriffe seien denkbar großzügig auszulegen. Der Gesetzgeber habe ein Erstinterpretationsrecht bei der Konkretisierung der Verfassung. Mit der Kernbrennstoffsteuer habe er eine Verbrauchsteuer im Sinne des Grundgesetzes geschaffen, denn diese werde auf eine Ware erhoben und der Steuertatbestand sei durch einen äußerlich erkennbaren Akt geprägt, dem Einbringen der Kernbrennelemente. Das Gelingen einer Wälzbarkeit gehöre nach der neuen verfassungsgerichtlichen Judikatur nicht notwendig zu den typusbestimmenden Merkmalen der Verbrauchsteuer.

Wernsmann (Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Kernbrennstoffsteuer, NVwZ 2011, 1367; Verfassungsfragen zur Kernbrennstoffsteuer, ZfZ 2012, 29) bejaht die Gesetzgebungskompetenz des Bundes, weil die Kernbrennstoffsteuer ihrem Gesamtbild nach dem Typusbegriff der

Verbrauchssteuer entspreche. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts reiche sowohl eine Verwendung des besteuerten Gutes im produktiven Bereich als auch die rein theoretische Überwälzungsmöglichkeit auf den privaten Endverbraucher zur Erfüllung des Typus aus. Die Abwälzbarkeit der Kernbrennstoffsteuer sei gegeben. Mit dem Finanzgericht Baden-Württemberg sei festzustellen, dass Auswahl und Steuergegenstand im Ermessen des Gesetzgebers stünden, die Belastungsgleichheit für alle Steuerschuldner gewährleistet sei und die steuerliche Belastung nicht so hoch sei, dass sie einem verfassungswidrigen Eingriff in das Eigentumsrecht oder einer Verletzung des freien Entfaltungsrechts gleich käme.

b) Autoren, die zur Feststellung der Rechtswidrigkeit der Kernbrennstoffsteuer kommen

Birk (Kommt die die Kernbrennstoffsteuer? - Die verfassungs- und europarechtlichen Einwände sind gravierend, Handelsblatt 21.07.2010 (Fehler! Hyperlink-Referenz ungültig.) meint, die Kernbrennstoffsteuer entspreche nicht dem Verbrauchsteuerbegriff der gegenwärtigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, denn sie knüpfe an den Einsatz von Kernbrennstoffen an, bei denen es sich nicht um ein verbrauchsfähiges Gut handle, weil sie weder vom Endverbraucher verbraucht würden noch Eingang in ein vom Endverbraucher konsumiertes Gut fänden. Die Kernbrennstoffsteuer laufe auch der europarechtlichen Verpflichtung der Mitgliedstaaten aus Art. 14 Abs. 1 Buchst. a EnergieStRL zuwider, bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse von der Besteuerung zu befreien.

Cordewener (Die asymmetrische Belastung von Wirtschaftssektoren im Lichte aktueller Entwicklungen des EU-Beihilfeverbots - ein Problem für die Kernbrennstoffsteuer, Die Unternehmensbesteuerung - Ubg - 2012, 607) sieht in dem Kernbrennstoffsteuergesetz einen Verstoß gegen das europarechtliche Beihilfeverbot nach Art. 107 Abs. 1 AEUV. Die Kernbrennstoffsteuer bewirke innerhalb des Wirtschaftssektors der gewerblichen Energieerzeugung eine nicht gerechtfertigte asymmetrische Lastenallokation bei den Kernkraftwerksbetreibern, gegen die ihnen ein Abwehrrecht zustehe.

Drüen (Der Steuertypus der Verbrauchssteuer - dargestellt am Negativbeispiel der Kernbrennstoffsteuer, ZfZ 2012, 309) nimmt eine typologische Gesamtbetrachtung des Verbrauchsteuerbegriffs vor und kommt unter Schwerpunktbildung bei den Merkmalen der privaten Nutzbarkeit des Besteuerungsguts und der Überwälzbarkeit der Steuerlast auf den Verbraucher zu dem Ergebnis, dass die Kernbrennstoffsteuer erheblich vom Typus der Verbrauchssteuer abweiche und es sich um eine ohne Gesetzgebungskompetenz erlassene Sonderunternehmenssteuer handle. Beiläufig schließt sich Drüen denjenigen an, die die Kernbrennstoffsteuer nicht mit dem europäischen Sekundärrecht vereinbar halten (S. 313, Rdnr. 48).

Englisch (Steuerliche Sonderbelastung als verbotene Beihilfe - eine unionsrechtliche Achillesferse der Kernbrennstoffsteuer, StuW 2012, 318) kommt in einer europarechtlichen Untersuchung zu dem Ergebnis, dass die Kernbrennstoffsteuer eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstelle, weil sie den Kernkraftwerksbetreibern eine Sonderbelastung auferlege. Ohne die deswegen erforderliche Genehmigung der EU-Kommission verstoße ihre Erhebung gegen das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 AEUV. Die betroffenen Unternehmen

könnten die Unterlassung der Erhebung bis zu einer abschließenden Entscheidung in dem Überprüfungsverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV verlangen.

Kube (Kernbrennstoffsteuer und EU-Sekundärrecht, IStR 2012, 553) meint, das Kernbrennstoffsteuergesetz verstoße gegen Art. 14 Abs. 1 Buchst. a) der Energiesteuerrichtlinie analog und eine Vorlage an den EuGH nach Art. 267 AEUV sei daher angezeigt. Außerdem verstoße die Kernbrennstoffsteuer gegen das Verbot einer nicht harmonisierten mittelbaren Verbrauchsteuer auf Strom.

Seer (DStR 2012, 325) ist der Meinung, dem Bund habe keine Gesetzgebungskompetenz für die Kernbrennstoffsteuer zugestanden; die Kernbrennstoffsteuer entspreche nicht dem verfassungsrechtlichen Typus einer Verbrauchsteuer, sondern sei als direkte Produktionsmittelsteuer eine Betriebsteuer, die nicht auf Überwälzung angelegt sei und den Gewinn der Kernkraftwerksbetreiber besteuere. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, nach der das deutsche Steuerrecht seit jeher Konsumtionssteuern auf Rohstoffe kenne, beschränke sich auf Steuern, die in ihrem Kern auf einen konsumtiven Endverbrauch hin ausgerichtet seien, dabei allerdings auch Produktionsprozesse belasten könnten. Das Bundesverfassungsgericht habe in seiner Entscheidung zur Hamburgischen Spielgerätesteuern, für die eine historisch begründete Gesetzgebungsbefugnis bestanden habe, keinesfalls das Überwälzungskriterium aus dem Verbrauchsteuerbegriff eliminiert, das mehr verlange als eine kalkulatorische Überwälzbarkeit. Bei historisch gewachsenen und in typischer Ausgestaltung auf den Endkonsum ausgerichteten Steuern könne unterstellt werden, dass sie auf Überwälzung ausgerichtet seien. Bei einer neuen Steuer auf Produktionsmittel obliege dem Gesetzgeber ein Plausibilitätsnachweis, dass sie ihrem Zweck und ihrer Ausgestaltung nach auf Überwälzung angelegt sei, was bei der Kernbrennstoffsteuer indes nicht erkannt werden könne. Schließlich meint Seer, der Bund habe kein Steuerfindungsrecht außerhalb der in Art. 106 GG aufgezählten Steuern.

Stein/Thoms (BB-Rechtsprechungs- Gesetzgebungsreport Energie- und Stromsteuerrecht 2010/2011, BB 2012, 1380, und Energie- und Stromsteuerrecht: Gesetzliche Entwicklungen 2010, BB 2011, 471) halten die Kernbrennstoffsteuer für verfassungswidrig, weil sie in vielerlei Hinsicht nicht dem Typus einer Verbrauchsteuer entspreche. Es handele sich nicht um eine indirekte Steuer, weil sie aufgrund der Preisbildungsmechanismen des Strommarktes nicht abwälzbar sei. Die Kernbrennstoffsteuer sei auch unionsrechtswidrig, weil sie den Strom einer unzulässigen Doppelbesteuerung aussetze; die Energiesteuerrichtlinie sei auf Kernbrennstoffe entsprechend anwendbar.

C. Auffassung des vorlegenden Senats zur verfassungsrechtlichen Beurteilung des Kernbrennstoffsteuergesetzes im Einzelnen

1. Kernbrennstoffsteuer als Steuer

Der vorliegende Senat geht davon aus, dass die Kernbrennstoffsteuer als Steuer im Sinne des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.05.1949, zuletzt geändert durch Gesetz vom 21.07.2010 (BGBl I, S. 944, - GG -) zu betrachten ist.

Die Klägerin trägt - allerdings ohne Angabe von Fundstellen - vor, "im Kreise der Staatsrechtslehrer werde die Frage der Einordnung der Kernbrennstoffsteuer als Steuer im Sinne der Finanzverfassung bezweifelt". Die begrenzte Zahl von (im Kern)

nur (noch) drei Steuerzahlern, nämlich außer der Klägerin noch zwei andere Energiekonzerne (... und ...) als Kernkraftwerksbetreiber-Gesellschaften oder -Konzerne, indiziere einen Verstoß gegen das Verbot von Einzelfallgesetzen, Art. 19 Abs. 1 S. 1 GG. Der Gedanke, dass es sich bei der Kernbrennstoffsteuer eigentlich um eine Vorzugslast handele, liege bei der historisch begründeten Zusammenschau von Gesetzesentstehung des Kernbrennstoffsteuergesetzes einerseits und Laufzeitverlängerung für Kernkraftwerke andererseits, sehr nahe. Dafür, dass die Erhebung der Kernbrennstoffsteuer eine ökonomische Kompensation für den Sondervorteil der staatlich gewährten Laufzeitverlängerung sei, spreche, dass gemäß Förderfondsvertrag (http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2011-01-13Foerderfondsvertrag.pdf?__blob=publicationFile&v=4) die Einzahlungen der Betroffenen in das Sondervermögen bei Überschreiten einer bestimmten Steuerbelastung zu mindern seien (§ 2 Rz. 2.2 Förderfondsvertrag). Als Vorzugslast wäre die Kernbrennstoffsteuer durch das Kernbrennstoffsteuergesetz fehlerhaft verabschiedet worden und das Gesetz nichtig. Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, s. etwa Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 294, m. w. N.; vgl. Vogel / Waldhoff in: Bonner Kommentar zum Grundgesetz - Bonner Kommentar -, Vorbem. z. Art. 104a-115, Rdnr. 362).

Das Kernbrennstoffsteuergesetz 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 (BTDrucks 17/3054 vom 28.09.2010, S. 1) soll die Abgabe zur Haushaltskonsolidierung des Bundes erforderlich sein.

Der vorliegende Senat geht davon aus, dass es sich bei der Kernbrennstoffsteuer um eine Steuer handelt. Soweit ersichtlich wird auch in der Literatur nicht die Meinung vertreten, dass die Kernbrennstoffsteuer keine Steuer sei (vgl. etwa Waldhoff, ZfZ 2012, 57, 58, der den verfassungsrechtlichen Steuercharakter der Kernbrennstoffsteuer für unbestritten hält; vgl. Drüen, ZfZ 2012, 309, der die Einordnung der Kernbrennstoffsteuer als Steuer als unstreitig bezeichnet).

2. Gesetzgebungskompetenz des Bundes aufgrund eigener Ertragshoheit

Gemäß Art. 105 GG hat der Bund eine ausschließliche Gesetzgebungskompetenz über Zölle und Finanzmonopole (Art. 105 Abs. 1 GG) und 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). Im Gegenschluss aus Art. 105 Abs. 2a GG und Art. 140 GG i. V. m. Art. 137 Abs. 6 WRV ergibt sich, dass von den übrigen Steuern allein die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern sowie die Kirchensteuer nicht von Art. 105 Abs. 2 GG erfasst sind.

Wie der Begriff der übrigen Steuern positiv zu umschreiben ist, ist partiell umstritten. Außer Zweifel steht, dass der Begriff der übrigen Steuern ausdrücklich die herkömmlichen Steuern und Steuerarten erfasst, deren Ertragsverteilung Art. 106 GG durch Einzelzuordnung vornimmt, einschließlich ihrer tatbestandlichen Ausgestaltung; umstritten ist hingegen, ob Art. 105 Abs. 2 GG mit dem Begriff der übrigen Steuern ein allgemeines Steuererfindungsrecht begründet, welches nicht nur

die bestehenden, sondern auch künftig einzuführende Steuern erfasst, die das deutsche Steuersystem nicht, nicht mehr oder nicht in dieser Form kennt (Henneke, in: Schmidt-Bleibtreu / Klein, Kommentar zum Grundgesetz, 12. Aufl. 2011, Art. 105 Rn. 22 f.).

Um eine ausdrückliche Gesetzgebungsbefugnis des Bundes für die Kernbrennstoffsteuer aus Art. 105 Abs. 2 GG für eine "übrige Steuer" im Sinne dieser Vorschrift abzuleiten, muss entweder in erster Alternative ihr Aufkommen dem Bund ganz oder zum Teil zustehen oder es müssen in zweiter Alternative die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen.

3. Art. 105 Abs. 2, 1. Alt. GG

Weil eine Zustimmung des Bundesrates zum Kernbrennstoffsteuergesetz nicht vorliegt, kann die Prüfung der Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 2, 1. Alt. i. V. m. Art. 106 GG auf die Steuern und Steuerarten beschränkt werden, für die das Grundgesetz dem Bund die alleinige Ertragskompetenz zuweist. Ansonsten wäre das Kernbrennstoffsteuergesetz schon wegen des Fehlens der Bundesratszustimmung verfassungswidrig.

Gemäß Art. 105 Abs. 3 GG bedürfen Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden (Gemeindeverbänden) ganz oder zum Teil zufließt, der Zustimmung des Bundesrates, wobei die Zustimmung des Bundesrates ausdrücklich erklärt werden muss (BVerfG, Beschluss vom 24.02.1970, 2 BvL 12/69, 2 BvR 467/68, 2 BvR 26/66, 2 BvR 665/65, BVerfGE 28, 66, 80 m. w. N.; Kokott in: Bonner Kommentar, Art. 78, Rdnr. 12; Stettner, in: Dreyer (Hrsg), Grundgesetz Kommentar. 2. Auflage, Bd. II, Art. 78, Rdnr. m. w. N.). Ob ausnahmsweise bei Vorliegen besonderer Umstände, die ein Einverständnis des Bundesrats erkennen lassen, ein Beschluss des Bundesrates, von der Anrufung des Vermittlungsausschusses abzusehen, als Zustimmung ausgelegt werden darf (so BVerfG, Urteil vom 12.11.1958, 2 BvL 4/56 u. a., BVerfGE 8, 274, 297; zweifelnd jedenfalls im Hinblick auf die 1953 in Kraft getretene Geschäftsordnung des Bundesrates BVerfG, Beschluss vom 24.02.1970, 2 BvL 12/69 u. a., BVerfGE 28, 66, 80; ablehnend Kokott in: Bonner Kommentar, Art. 78, Rdnr. 12), kann dahinstehen. Von einer eindeutigen Zustimmung des Bundesrats, der am 26.11.2010 (BR-Drucks. 687/10) auf einen Antrag auf Einberufung des Vermittlungsausschusses verzichtet hat, kann jedenfalls unter Berücksichtigung der im selben Beschluss gefassten EntschlieÙung, die auf eine im Kernbrennstoffsteuergesetz nicht vorgesehene Beteiligung der Länder an dem Aufkommen der Steuer oder eine Kompensation für erwartete Einnahmeverluste zielt, keinesfalls ausgegangen werden. Regelungen, in denen das Aufkommen von Steuern ausdrücklich ausschließlich dem Bund zugewiesen wird, enthält das Grundgesetz nur in Art. 106 Abs. 1 GG (vgl. Vogel / Walter in: Bonner Kommentar, Art. 105, Rdnr. 76). Da es keinen Rechtsgrund außerhalb dieser Vorschrift gibt, nach der dem Bund das Aufkommen einer Steuer zusteht - die Annahme eines unbegrenzten und die Ertragskompetenz mit umfassenden Steuererfindungsrechts des Bundes lehnt der vorlegende Senat ab (dazu unter Hinweis auf einen sich sonst ergebenden Zirkelschluss im Ergebnis ablehnend van Heek, a. a. O. S. 34 f., m. w. N.; s. auch unten II. C 11) -, setzt eine alleinige Gesetzgebungsbefugnis des Bundes voraus, dass sie einer der in Art. 106 Abs. 1 GG genannten Steuerarten zugeordnet werden kann.

Sowohl die Gesetzesbegründung als auch das Gesetz selbst in § 1 Abs. 1 Satz 2 KernbrStG bezeichnen die Kernbrennstoffsteuer als Verbrauchsteuer. Eine Steuer unterfällt indes nicht allein deswegen einer im Grundgesetz genannten Steuerart oder Steuer, weil sie der Gesetzgeber als solche bezeichnet (ständige

Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, vgl. Urteil vom 04.02.2009, 1 BvL 8/05, 16; Urteil vom 10.05.1962, 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76, 91). Da die Kernbrennstoffsteuer offensichtlich keiner der anderen in Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 bis 7 GG genannten Steuern zugeordnet werden kann, bedarf es allerdings keiner Klärung, ob ein Gesetz trotz des Gebots der Formenklarheit (vgl. BVerfG, Entscheidung vom 04.02.2009, 1 BvL 8/05, 17 f.) auf eine andere Gesetzgebungskompetenz gestützt werden kann als auf diejenige, derer sich der Gesetzgeber bedient hat, sondern kann die Prüfung darauf beschränkt werden, ob die Kernbrennstoffsteuer eine Verbrauchsteuer im Sinne der Finanzverfassung ist.

4. Verbrauchsteuerbegriff

Ob eine Steuer eine Verbrauchsteuer im Sinne der Kompetenznormen der Finanzverfassung ist, bestimmt sich zunächst danach, ob es sich um eine herkömmliche Verbrauchsteuer handelt, ansonsten danach, ob sie dem Typus der herkömmlichen Verbrauchsteuern entspricht.

a) Das Grundgesetz enthält keine Definition des Begriffs der "Verbrauchsteuer" oder des Begriffs des Verbrauchs. Entsprechendes gilt für die Reichsverfassungen von 1871 und 1919, aus denen dieser Begriff übernommen wurde (vgl. BFH, Urteil vom 26.06.1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369, 370).

b) Der Wortlaut gibt nur eine geringe Interpretationshilfe (BFH, Urteil vom 26.06.1984, BFHE 141, 369, 371; Dänzer-Vanotti, Tabaksteuererhöhung verfassungswidrig? Zum Begriff der Verbrauchsteuer, BB 1989, 754) und erlaubt keine hinreichende Bestimmung, welche Art von Verbrauch unter den Begriff der Verbrauchsteuer fällt - der Gebrauch eines Gutes, der dazu führt, dass das Gut anschließend nicht mehr vorhanden ist oder dass das Gut, obwohl körperlich noch vorhanden, anschließend funktions- und wertlos geworden ist (vgl. BVerfG, Urteil vom 07.05.1998, 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, 124, BGBl I 1998, 1526), oder jedenfalls nicht mehr so zur Verfügung steht, dass es in derselben Weise weiter gebraucht werden kann wie vor dem Gebrauch. Schon diese drei Möglichkeiten würden für die Kernbrennstoffsteuer zu keinem klaren Ergebnis führen, denn mit dem Einsetzen der Brennstäbe wird ein Prozess ausgelöst, an dessen Ende die Brennstäbe noch immer und äußerlich zumindest nahezu unverändert vorhanden sind, allerdings zum Zwecke der Energiegewinnung nicht mehr wie zuvor genutzt werden können, ohne aber unbedingt zur Gänze funktions- und wertlos geworden zu sein. Vom Wortlaut ebenfalls gedeckt wäre auch ein Verständnis, das das Wort Verbrauch synonym mit Konsum und zwar im Sinne eines Erwerbs zum privaten Konsum verwendet. In dieser Weise wird es etwa im Zivilrecht gebraucht, so wenn sich in § 13 BGB die folgende Definition des Begriffs des Verbrauchers findet:

"Verbraucher ist jede natürliche Person, die ein Rechtsgeschäft zu einem Zwecke abschließt, der weder ihrer gewerblichen noch ihrer selbständigen beruflichen Tätigkeit zugerechnet werden kann."

Einer weiteren Untersuchung des Wortlauts bedarf es an dieser Stelle nicht; festzuhalten ist zunächst nur, dass das Grundgesetz nicht hinreichend genau beschreibt, welche Art von Verbrauch mit dem Begriff der Verbrauchsteuer gemeint ist.

c) Der Inhalt des Begriffs der Verbrauchsteuern ergibt sich sodann auch nicht unter systematischen Gesichtspunkten. Er wird im Grundgesetz ohnehin nur an wenigen Stellen verwendet und dann ausschließlich in Kompetenznormen - gegenwärtig in

Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, in dem die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern verliehen wird, in der Steueraufkommenszuweisungsvorschrift des Art. 106 GG (dort Abs. 1 Nr. 2, Abs. 6 Satz 1, 3, und Abs. 3) und in Art. 108 Abs. 1 GG, nach dem die Verwaltung der bundesgesetzlichen Verbrauchsteuern den Bundesfinanzbehörden obliegt. Soweit es wie im vorliegenden Fall darum geht, die Reichweite der Kompetenznormen festzustellen, können diese aus sachlogischen Gründen zur Bestimmung des Begriffsinhalts selbst nicht herangezogen werden.

d) Der Begriffsinhalt kann allerdings historisch erschlossen werden. Das ist der Weg, den insbesondere das Bundesverfassungsgericht geht und auf dem ihm der vorliegende Senat folgt. Auch in der übrigen Rechtsprechung und ganz überwiegend in der Literatur wird so verfahren (Birk / Förster, Kompetenzrechtliche Grenzen des Gesetzgebers bei der Regelung der Verbrauchsteuer, DB 1985, Beilage 17, S. 2) - auch wenn sich auf diese Weise noch kein abschließender Begriff der Verbrauchsteuer herausgebildet hat (vgl. Drüen, ZfZ 2012, 309, 310). Die Ansicht Hartmanns, das Bundesverfassungsgericht und der Bundesfinanzhof hätten das historische Verständnis des Verbrauchsteuerbegriffs bereits Mitte der 80'er Jahre des letzten Jahrhunderts ohne größeren Begründungsaufwand aufgegeben (Hartmann, DStZ 2012, 205, 210), hält der vorliegende Senat für falsch und nimmt zum Beleg seiner Ablehnung insoweit Bezug auf die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts in seinen Urteilen vom 07.05.1998 und vom 20.04.2004, in denen zur Ausfüllung des Verbrauchsteuerbegriffs weiterhin auf das traditionelle Steuerrecht zurück gegriffen wird (2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106; 123 f., bzw. BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 296).

5. Herkömmliche Verbrauchsteuern

a) Inhalt des herkömmlichen Verbrauchsteuerbegriffs

Im Rahmen der historischen Auslegung geben allerdings die frühesten Materialien zum Grundgesetz, die der Sitzungen des Parlamentarischen Rates von 1949, 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, 370, unter Bezugnahme auf Schmölders, Zur Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern, 1955, S. 10). Den Materialien zum Grundgesetz ist lediglich eine beispielhafte Aufzählung von Steuern zu entnehmen - so die Biersteuer, die Getränkesteuer, die Schlachtsteuer -, die nach dem Verständnis des Verfassungsgebers Verbrauchsteuern darstellten (vgl. Füsslein, Entstehungsgeschichte der Artikel des Grundgesetzes, Jahrbuch des öffentlichen Rechts - JöR - 1 (1951), S. 751). Es spricht einiges dafür, dass bei den ersten Beratungen zum Grundgesetz keine finanztheoretisch-systematischen Überlegungen angestellt worden sind, sondern mit Art. 106 GG allein die Ertragskompetenzen anhand der bekannten Steuern und Steuerarten innerhalb des zu schaffenden föderalen Staates pragmatisch und angemessen verteilt werden sollten (vgl. ausführlicher mit Nachweisen Drüen, ZfZ 2012, 309, 311) und Begriffe wie der der Verbrauchsteuer einfach vorausgesetzt wurden (vgl. BVerfG, Beschluss vom 06.12.1983, 2 BvR 1275/79, BStBl II 1984, 72, 75; BFH, Urteil vom 26.06.1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369, 370).

Ein Hinweis darauf, von welchem abstrakten Begriffsinhalt der (spätere) Verfassungsgeber in Bezug auf die Verbrauchsteuern ausging, findet sich sodann jedoch in den Materialien zum "Gesetz zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung" vom 23.12.1955 (BGBl I, S. 817), durch das auch Art. 106 GG neu gefasst wurde. 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, wobei die Steuer wirtschaftlich regelmäßig nicht vom Steuerschuldner, sondern im Wege der Umwälzung vom Endverbraucher getragen wird (vgl. BT-Drucksache II/480 vom 29.04.1954, S. 107, Rdnr. 160). Nach dem Jahr 1955 erfolgte durch den Verfassungsgesetzgeber keine erneute tiefere Auseinandersetzung mit dem Verbrauchsteuerbegriff mehr (Birk / Förster, DB 1985, Beilage 17, S. 3; Drüen, ZfZ 2012, 309, 311 m. w. N.).

Das Bundesverfassungsgericht entscheidet in ständiger Rechtsprechung, dass die maßgebenden Kriterien für die kompetenzrechtlich relevante Unterscheidung der verschiedenen im Grundgesetz genannten Steuerarten dem traditionellen deutschen Steuerrecht zu entnehmen sind (BVerfG, Beschluss vom 04.02.1958, 2 BvL 31,3/56, BVerfGE 7, 244, 251; Urteil vom 10.05.1962, 1 BvL 31/58, 1 BvL 31/58, BVerfG 14, 76, 91; vgl. BFH, Urteil vom 26.06.1984, VII R 60/83, m. w. N.), und es hat wiederholt ausgeführt, dass das Grundgesetz die in ihm verwendeten Begriffe als bekannt voraussetzt und dass jedenfalls diejenigen Steuern unter den jeweiligen Steuertatbestand fallen, die bereits bei Inkrafttreten des Grundgesetzes herkömmlich der jeweiligen Steuerart zugeordnet gewesen sind, jedenfalls sofern keine Anhaltspunkte dafür gegeben sind, dass sie nicht eine ihrem traditionellen Charakter entsprechende, sondern eine andere Steuer oder eine Abgabe anderer Art sein sollen (vgl. BVerfG vom 04.02.2009, 1 BvL 8/05, 16).

b) Keine Herkömmlichkeit der Kernbrennstoffsteuer

In einem auf der Grundlage der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ersten Schritt der Prüfung, ob eine herkömmliche Verbrauchsteuer vorliegt, lässt sich die Kernbrennstoffsteuer allerdings nicht bereits als Verbrauchsteuer einordnen. Bei ihr handelt es sich um eine neue Steuer. Kernkraftwerke, deren Funktionsweise für den Steuerentstehungstatbestand der Kernbrennstoffsteuer wesentlich ist, gab es bei Inkrafttreten des Grundgesetzes noch gar nicht und waren auch bei der Reform der Finanzverfassung im Jahr 1955 in Deutschland noch nicht in Betrieb (s. o. II. A 2).

Es findet sich unter den herkömmlichen Verbrauchsteuern auch keine Steuer, deren Konzeption für die Kernbrennstoffsteuer übernommen worden ist (selbst Waldhoff / Aswege sprechen in ihrem vor Erlass des Kernbrennstoffsteuergesetzes verfassten Gutachten, Kernenergie als 'goldene Brücke'? Verfassungsrechtliche Probleme der Aushandlung von Laufzeitverlängerungen gegen Gewinnabschöpfungen, 2010, nur von einer "der Mineralölsteuer nachempfundenen Verbrauchsteuer", s. S. 18 der Kurzfassung). Vielmehr ist die Kernbrennstoffsteuer bisher ohne Vorbild im deutschen Steuerrecht (Jatzke, ZfZ 2010, 278).

Die in der Definition der oben zitierten Materialien zum "Gesetz zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung" vom 23.12.1955 genannten und vom Bundesverfassungsgericht verwendeten Merkmale historisch herkömmlicher Verbrauchsteuern finden sich bei der Kernbrennstoffsteuer nicht oder jedenfalls nicht in herkömmlicher Weise wieder:

aa) 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 der Kernbrennstoff, der zur gewerblichen Erzeugung von elektrischem Strom in den in kleiner Zahl (17 zum Zeitpunkt des Erlasses des Kernbrennstoffsteuergesetzes, nunmehr noch 9) in Deutschland betriebenen Kernkraftwerken unter erheblichem technischen und sonstigen Aufwand

verwendet wird. Kernbrennstoffe, also Plutonium 239, Plutonium 241, Uran 233 und Uran 235 (vgl. § 2 Nr. 1 KernbrStG), sind nicht frei handelbar und stehen gemäß Art. 86 ausschließlich im Eigentum der Europäischen Atomgemeinschaft. Ihre Nutzung durch die Kernkraftwerksbetreiber hat keine Ähnlichkeit mit dem Verzehr oder Verbrauch klassischer Verbrauchsteuergüter wie Bier, Kaffee, Zigaretten, Mineralöl. Es handelt sich mithin um kein verbrauchsfähiges Gut im Sinne des herkömmlichen und vorstehend beschriebenen Verbrauchsteuerbegriffs (Birk, Handelsblatt 21.07.2010, a. a. O.)

bb) Dass das Verbrauchsteuer gut im herkömmlichen Sinne des traditionellen deutschen Verbrauchsteuerrechts nach Abschluss des konkreten Verwendungsvorgangs nicht mehr existent ist (vgl. BFH, Urteil vom 06.12.2005, VII R 43/04, BFHE 212, 340, 343; FG Hamburg, Beschluss vom 16.09.2011, 4 V 133/11; Jatzke, ZfZ 2010, 278, 280) kann, wie bereits dargelegt, bei den Kernbrennstoffen nicht festgestellt werden. Vielmehr sind die Kernbrennstäbe, an die die Besteuerung anknüpft, bei ihrer Entnahme nach ihrer Verwendung im Reaktor äußerlich nahezu unverändert vorhanden. Selbst Kaffeepulver, das nach seiner Verwendung in Form von Kaffeesatz noch vorhanden ist, hat sich doch so stark verändert, dass von einer stofflichen Identität nicht mehr die Rede sein kann.

cc) Gegenstand der herkömmlichen Verbrauchsteuern sind bzw. waren Güter, die jedenfalls auch konsumtiven Zwecken dienen, mithin unmittelbar im privaten konsumtiven Bereich verbraucht werden konnten. Kernbrennstoffe sind demgegenüber einer konsumtiven Verwendung in keiner Weise zugänglich. Zwar mag "das deutsche Steuerrecht seit jeher Konsumtionssteuern auf Rohstoffe (kennen)" (BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 296, unter Bezugnahme auf Deutsches Staats-Wörterbuch, 6. Band, 1861, S. 3 f.). Dass für Beispiele hierfür jedoch auf den im 19. Jahrhundert erhobenen Malzaufschlag oder die Maischesteuer zurückgegriffen werden muss (vgl. BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 296), die bereits bei Inkrafttreten des Grundgesetzes schon längst nicht mehr erhoben wurden, macht deutlich, dass es sich bei den Steuern auf reine Rohstoffe nicht um eine zum Zeitpunkt der Finanzverfassungsgebung noch herkömmliche Verbrauchsteuerart gehandelt hat, sondern vielmehr um eine schon damals bereits überholte Steuerart. Weder die Materialien zum Grundgesetz noch die Materialien zum "Gesetz zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung" vom 23.12.1955 (BGBl I, S. 817) bzw. des "Einundzwanzigsten Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes" - Finanzreformgesetz - vom 12.05.1969 (BGBl I S. 359) enthalten einen Hinweis darauf, dass von dem von der Verfassung vorausgesetzten Begriff der Verbrauchsteuern auch Steuern auf reine Rohstoffe umfasst werden sollen, so dass die Anknüpfung an Güter des privaten Konsums oder jedenfalls an solche, die privat konsumiert werden können, weiterhin als Merkmal herkömmlicher Verbrauchsteuern anzusehen ist (vgl. Drüen, ZfZ 2012, 309, 315).

dd) Auch die Art der Erhebungstechnik der Kernbrennstoffsteuer entspricht nicht den herkömmlichen Verbrauchsteuern, für die prägend ist, dass sie an den Übergang eines Gutes aus der steuerlichen Gebundenheit in den freien Verkehr, also an das "Verbringen des Verbrauchsgutes in den allgemeinen Wirtschaftsverkehr" anknüpfen (vgl. BVerfG, Urteil vom 07.05.1998, 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106, 124; Urteil vom 07.05.1963, 2 BvL 8/61, BVerfGE 16, 64, 74; Bundesverwaltungsgericht - 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, 374; ebenso Maunz in: Maunz / Dürig,

Grundgesetz, Art. 105, Rz. 49; Ossenbühl / di Fabio, Verfassungsrechtliche Grenzen einer Erhöhung der Tabaksteuer, StuW 1988, 349, 352). Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 KernbrStG entsteht die Kernbrennstoffsteuer allerdings dadurch, dass ein Brennelement oder einzelne Brennstäbe in einem Kernreaktor erstmals eingesetzt werden und eine sich selbsttragende Kettenreaktion ausgelöst wird. Die Kernbrennstoffe Plutonium und Uran, die nach dem Kernbrennstoffsteuergesetz "verbrauchsfähigen" Güter, werden indes mit ihrem Einsatz im Reaktor nicht in den allgemeinen Wirtschaftsverkehr gebracht. Entsprechendes gilt für die Brennelemente bzw. Brennstäbe, die aus den Kernbrennstoffen gefertigt sind. Im Gegenteil unterliegen sie jederzeit und über den Besteuerungszeitpunkt hinaus strengen Restriktionen und gemäß § 8 KernbrStG der Steueraufsicht. Die in der Vorschrift des § 5 Abs. 1 Satz 1 KernbrStG geregelte Erhebungsform macht indes deutlich, dass die Erhebung der Kernbrennstoffsteuer weniger an den Verbrauch des Wirtschaftsgutes Kernbrennstoff anknüpft als eher an die Erzeugung von Energie mittels Kernbrennstoffen.

ee) Soweit die soeben geprüften Merkmale in der Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit der Kernbrennstoffsteuer unter Hinweis etwa auf andere neue Steuern wie etwa die sog. Ökosteuern, die Verpackungssteuer oder die Steuer auf technische Alkohole, bzw. unter Hinweis auf die zu ihnen ergangene Rechtsprechung entweder für entbehrlich oder aber bei der Kernbrennstoffsteuer als gegeben angesehen werden, ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei diesen Steuern um Verbrauchsteuern handelt, die weder bei Schaffung des Grundgesetzes noch zum Zeitpunkt der letzten die Vorschriften in Art. 105f GG betreffenden Reform des Grundgesetzes im Jahr 1969 bereits vorhanden waren. Der Umstand, dass diese Steuern sodann später als Verbrauchsteuern im finanzverfassungsrechtlichen Sinne qualifiziert wurden, vermag den Inhalt des historischen Begriffs der herkömmlichen Verbrauchsteuer nicht zu verändern, mögen auch die Prüfungen, die anlässlich der neuen Steuern durchgeführt wurden, zu einer größeren Durchdringung des historischen Verbrauchsteuerbegriffs und damit verbunden zu differenzierteren Erkenntnissen über das Wesen der Verbrauchsteuer geführt haben.

ff) Auch unter Berücksichtigung der Ergebnisse der gerichtlichen Entscheidungen und der wissenschaftlichen Untersuchungen, die im Laufe der Zeit zu einzelnen (neuen oder geänderten) Steuern erfolgt sind, ist an dieser Stelle festzuhalten, dass die Kernbrennstoffsteuer in fast allen Eigenschaften von den Merkmalen herkömmlicher Verbrauchsteuern abweicht, so dass sie keinesfalls als herkömmliche Verbrauchsteuer eingeordnet werden kann, ohne dass es an dieser Stelle bereits auf das besonders umstrittene, im späteren Teil dieses Beschlusses untersuchte Merkmal der Abwälzbarkeit ankommt.

6. Einordnung anhand der Merkmale herkömmlicher Steuern

Allerdings erschöpfen sich nach der maßgeblichen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die Begriffsinhalte der in Art. 106 GG genannten Steuerarten nicht in dem, was ihnen als herkömmliche Steuern unterfällt. Kann eine Steuer nicht bereits unter historischer Betrachtung einer Steuer oder Steuerart zugeordnet werden, ist ihre Zuordnung auch noch auf der Grundlage der historisch abzuleitenden Merkmale des jeweiligen Steuerbegriffs denkbar, wobei diese Merkmale nach dem gegenwärtigen Stand der Rechtsprechung und der wissenschaftlichen Diskussion einen Typusbegriff formen.

a) Typusbegriff

Als "Typusbegriff" ist allgemeiner Meinung nach - trotz vieler Unterschiede im Detail (vgl. etwa Drüen, ZfZ 2012, 309, 313) - ein unbestimmter Rechtsbegriff zu verstehen, der abzugrenzen ist vom sogenannten abstrakten Rechtsbegriff, auch Klassenbegriff bezeichnet, von dem er sich durch eine gewisse Offenheit unterscheidet. Während ein Klassenbegriff abstrakt durch Begriffsmerkmale definiert ist und ein Sachverhalt ihn nur erfüllt, wenn bei ihm alle Begriffsmerkmale gegeben sind, kann unter einen Typus nicht subsumiert werden. Der Typusbegriff verweist auf ein mehr oder minder konkretes "Bild". Bei der im Einzelfall vorzunehmenden Prüfung eines Sachverhalts ist zu ermitteln, ob dieser dem typischen Bild entspricht (vgl. Vogel / Walter in: Bonner Kommentar, Art. 104a, Rdnr. 578, Art. 105, Rdnr. 97 ff.; Waldhoff, ZfZ 2012, 57, 60; ausführlich und m. w. N. Drüen, ZfZ 2012, 309). Eine Entsprechung liegt vor, wenn in dem konkreten Fall Merkmale, die - allein oder im Zusammenhang mit anderen - prägend für den Typus sind, so vorliegen, dass sie sich eben zu dem jeweiligen "Bild" verdichten. Das kann bedeuten, dass nicht alle regelmäßig vorhandenen Typusmerkmale zwingend vorhanden sein müssen. Einzelne Merkmale können mehr oder weniger prägend für den Typus und damit für die Beantwortung der Frage, ob ein Sachverhalt dem Typus entspricht, von unterschiedlicher Bedeutung sein. Denkbar ist auch, dass einzelne der Merkmale so prägend sind, dass sie zwingend vorhanden sein müssen. Entscheidend ist letztlich das Ergebnis einer wertenden Gesamtschau aller Merkmale einer Steuer (einen gewissen Überblick über die unterschiedlichen Maßstäbe gibt Drüen, ZfZ 2012, 309, 314).

b) Typologische Einordnung von Steuern durch das Bundesverfassungsgericht

Es entspricht ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, dass die Unterscheidung der einzelnen in der Finanzverfassung genannten Steuern nach in diesem Sinne typischen Merkmalen erfolgt.

aa) Die maßgebliche Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts lässt bei der Prüfung, ob eine konkrete Steuer den im System der grundgesetzlichen Kompetenznormen genannten Steuern und Steuerarten zuzuordnen ist, die vom Gesetzgeber gewählte Bezeichnung einer Steuer außer Acht (ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfG, Beschluss vom 04.02.1958, 2 BvL 31/56, BVerfGE 7, 244, 255; zuletzt Urteil vom 04.02.2009, 1 BvL 8/05, 16) und bestimmt vielmehr die Steuer unter dem Blickwinkel des traditionellen deutschen Steuerrechts und zwar ausdrücklich nach drei Gesichtspunkten, nämlich dem Steuertatbestand, dem Steuermaßstab und den wirtschaftlichen Auswirkungen der Steuer (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt BVerfG, Entscheidung vom 04.02.2009, 1 BvL 8/05, 16; siehe auch Beschlüsse vom 06.12.1983, 2 BvR 1275/79, E 65, 325, BStBl II 1984, 72, 76, Beschluss vom 12.10.1978, 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343, 355; vgl. BFH, Urteil vom 26.06.1987, VII R 60/83, BFHE 141, 369, 371).

Es kann an dieser Stelle bereits darauf hingewiesen werden, dass die kompetenzrechtlichen Prüfungen des Bundesverfassungsgerichts, ob eine zu überprüfende Steuer einer der in Art. 106 GG genannten Steuern gleicht, den Gleichartigkeitsprüfungen gemäß Art. 105 Abs. 2a GG entsprechen, bei denen es ebenfalls fragt, ob "der steuerbegründende Tatbestand denselben Belastungsgrund erfasst ..., sich also in Gegenstand, Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und wirtschaftlicher Auswirkung ... unterscheidet" (vgl. etwa BVerfG, Urteil vom 07.05.1998, 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, 124).

Das Bundesverfassungsgericht geht bei seiner Prüfung der Gesetzgebungskompetenz jeweils davon aus, dass eine Steuer einen bestimmten Charakter hat, der sich daraus ergibt, dass sie nach einem bestimmten - herkömmlichen - Bild konzipiert ist. Beispielhaft sei zitiert aus der Entscheidung des

Bundesverfassungsgerichts zum Hamburgischen Spielgerätesteuergesetz (vom 04.02.2009, 1 BvL 8/05, 17; vgl. aber auch bereits BVerfG, Urteil vom 10.05.1962, 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76, 91): Es hänge "allein vom Charakter der geschaffenen Steuer" ab, ob der Gesetzgeber sich mit Erlass des Steuergesetzes im Rahmen seiner Kompetenz gehalten habe. Im Hinblick auf die Bedeutung des Besteuerungsmaßstabs für die kompetenzielle Einordnung einer Steuer heißt es dort, er sei nur von Einfluss "soweit er deren Typus prägt". Auch prüft das Bundesverfassungsgericht in dieser Entscheidung, ob ein Merkmal - dort die Abwälzbarkeit - ein "den Charakter dieser Aufwandsteuer prägendes Wesensmerkmal" ist.

bb) Dass insbesondere der im vorliegenden Fall interessierende kompetenzielle Verbrauchsteuerbegriff eine Art Typusbegriff ist, wird in der aktuellen Diskussion um die Kernbrennstoffsteuer, soweit ersichtlich, von niemandem in Abrede genommen. Dass sich zu der Dogmatik und der insoweit zu verwendenden Begrifflichkeit noch keine abschließend konkretisierende Rechtsprechung findet und sie auch nach der rechtswissenschaftlichen Literatur noch nicht gefestigt sind (vgl. Drüen, ZfZ 2012, 309, unter dem Gliederungspunkt "Möglichkeiten der Erhaltung variabler Spielräume), hält der vorlegende Senat an dieser Stelle für unbedeutend. Er hält es für ausreichend, sich im Rahmen dieser Prüfung der dargestellten, vom Bundesverfassungsgericht vertretenen Auffassung anzuschließen, nach der es möglich ist, eine Steuer, die nicht bereits unter historischer Betrachtung einer in der Verfassung genannten Steuer oder Steuerart zuzuordnen ist, auch noch nach ihrem erkennbaren Charakter, der anhand historisch abzuleitender, typischer Merkmale eines Steuertypus zu erschließen ist, einer Steuer bzw. Steuerart zuzuordnen.

cc) Auf der Grundlage dieser der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entnommenen Sichtweise ist es allerdings auszuschließen, dass ausnahmslos jede Abgabe, sofern sie nur überhaupt den Steuerbegriff erfüllt, unabhängig von ihren wesentlichen Merkmalen einem der in Art. 106 GG genannten Steuerbegriffe zugeordnet werden können muss - und so auch die Kernbrennstoffsteuer allein deswegen als Verbrauchsteuer zu qualifizieren sein könnte, weil sie, falls dies denn so gesehen werden sollte, den historischen Verbrauchsteuern ähnlicher ist als den anderen in Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten.

Der vorlegende Senat übersieht in diesem Zusammenhang nicht, dass der Bundesfinanzhof in einer seiner Entscheidungen 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, 372, unter Bezugnahme auf BVerwG, Urteil vom 07.03.1958, VII C 84.57, BVerwGE 6, 247, 255, das seinerseits insoweit Bezug nahm auf Blendermann, Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis, Heft 54 der Veröffentlichungen des Instituts Finanzen und Steuern, S. 46 Anm. 129, 49/50, 54, 57, 89). Unter Berücksichtigung der dargelegten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts dürfte dieser Satz allerdings nicht so zu verstehen sein, dass das Grundgesetz für jede denkbare Steuer eine Gesetzgebungskompetenz vorhält, sondern dass mit "zulässigen Steuern" nur diejenigen gemeint sind, die im Grundgesetz bereits erwähnt sind (so aber wohl Möckel, DÖV 2012, 265). Andernfalls sähe der vorlegende Senat einen Widerspruch zu der dargelegten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, das für die Einordnung das Vorhandensein typischer Merkmale prüft, und würde sie sich deshalb nicht zu eigen machen. Selbst die Stimmen, die sich im Rahmen der Bestimmung der Gesetzgebungskompetenzen explizit für eine so großzügige Auslegung der Typusbegriffe aussprechen, dass jede Steuer erhoben werden

können soll, sofern Art. 106 noch eine Regelung über die Verteilung der aus dieser Steuer zu erzielenden Erträge entnommen werden kann (vgl. Waldhoff, ZfZ 2012, 57, 60 m. w. N.), knüpfen die Ertragshoheit noch immer daran, dass ein Steuerbegriff erfüllt wird, und sehen durchaus auch die Möglichkeit, dass es Steuern außerhalb des Steuertypenkatalogs in Art. 106 GG gibt (Selmer / Brodersen, Die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts - Verfassungsrechtliche Grundfragen -, DVBl 2000, 1153, 1160).

7. Der Typus der Verbrauchsteuer nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Das Bundesverfassungsgericht hatte im Wesentlichen in drei Entscheidungen Anlass gesehen, den Begriff der Verbrauchsteuer näher auszufüllen und damit den Typus der Verbrauchsteuer zu zeichnen.

a) Entscheidung vom 28.01.1970 zu einer Nachsteuer für Schaumwein und Branntwein

In seiner Entscheidung vom 28.01.1970 zur Nachsteuer für Schaumwein und Branntwein (1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375) hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, dass es sich bei dieser Steuer um eine in die Kompetenz des Bundesgesetzgebers fallende Verbrauchsteuer handelt. Die Entscheidung befasst sich in kompetenzieller Hinsicht nur mit einem Merkmal, nämlich dem der Abwälzbarkeit. Das Bundesverfassungsgericht stellt fest, dass die Abwälzbarkeit auf den Verbraucher grundsätzlich zum Wesen der Verbrauchsteuer gehöre (BVerfG a. a. O., 384). Die Abwälzbarkeit habe nicht zum Inhalt, dass dem Steuerschuldner die rechtliche Gewähr geboten werde, dass er den von ihm als Steuerschuldner entrichteten Betrag immer von der Person ersetzt erhalte, die nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen solle. Mehr als die Möglichkeit einer Überwälzung verlange das Wesen einer Verbrauchsteuer nicht. Diese Voraussetzung sei für die Nachsteuer auf Schaumwein und Branntwein gegeben; das zugrunde liegende Gesetz habe die Überwälzung der Nachsteuer durch die Händler auf die Verbraucher weder rechtlich noch tatsächlich unmöglich gemacht.

b) Entscheidung vom 07.05.1998 zu einer örtlichen Verpackungsteuer

Im Rahmen seiner Entscheidung über eine örtliche Verpackungsteuer (auf Einwegverpackungen) hat das Bundesverfassungsgericht (Urteil vom 07.05.1998, 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, 123f) die Typusmerkmale entsprechend den oben zitierten Gesetzesmaterialien herkömmlich bestimmt und - sich im Wesentlichen an Steuertatbestand und Steuermaßstab orientierend - 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 Verbrauchsteuer knüpfe an das Verbringen des Verbrauchsgutes in den allgemeinen Wirtschaftsverkehr an.

c) Entscheidung vom 20.04.2001 zur sog. Ökosteuer

In der späteren Entscheidung über die sogenannte Ökosteuer (Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 297) hat das Bundesverfassungsgericht den Begriff der Verbrauchsteuer weiter ausdifferenziert und den Schwerpunkt seiner Betrachtung auf den für den Charakter einer Steuer neben Steuertatbestand und Steuermaßstab dritten wesentlichen Gesichtspunkt (s. o. II. C 6. b) gelegt, nämlich der Frage nach der wirtschaftlichen Wirkung.

Hierbei hat das Bundesverfassungsgericht als Ausgangspunkt seiner Betrachtung herausgestellt, dass Verbrauchsteuern die in der Einkommens- und Vermögensverwendung zu Tage tretende steuerliche Leistungsfähigkeit des Konsumenten abschöpfen. Die Verbrauchsteuer werde lediglich der Einfachheit halber beim Verteiler oder Hersteller des verbrauchsteuerbaren Gutes erhoben, sei ihrem Wesen nach aber auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den End- oder Letztverbraucher angelegt.

In seinen weiteren Ausführungen hat das Bundesverfassungsgericht deutlich gemacht, dass bei indirekter Erhebung der Verbrauchsteuer an die Wirksamkeit des Mechanismus der Abwälzung, mit der die Steuerlast vom Steuerschuldner auf den End- oder Letztverbraucher gebracht werde, im Einzelfall keine hohen Anforderungen zu stellen seien. Dort heißt es, die Verbrauchsteuern nähmen als indirekte Steuern nicht die Individualität des Verbrauchers 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. 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 einsetze 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.

Weiter führt das Bundesverfassungsgericht in dieser Entscheidung aus, der Begriff der Verbrauchsteuer im Sinne des traditionellen deutschen Steuerrechts umfasse nicht nur Steuern auf Güter des "letzten" Verbrauchs, das heiße 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.

d) Das Merkmal der "Abwälzbarkeit"

aa) Die zitierten Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts insbesondere zur sog. Ökosteuern zeigen, dass der Frage der Abwälzbarkeit im Hinblick auf den Verbrauchsteuerbegriff und damit für die weitere Untersuchung, ob die

Kernbrennstoffsteuer eine Verbrauchsteuer i. S. der Finanzverfassung und ihrer Kompetenzregeln ist, neben den bereits angesprochenen Merkmalen (s. o. C. 5.) eine besondere Bedeutung zukommt.

Entsprechend ist der bisherigen Rechtsprechung zur Kernbrennstoffsteuer und der Literatur zu entnehmen, dass es allgemeiner Ansicht entspricht, dass es für die Frage, ob die Kernbrennstoffsteuer eine Verbrauchsteuer i. S. d. Art. 106 GG ist, entscheidend darauf ankommt, ob und gegebenenfalls mit welchem genauen Inhalt das Merkmal der Abwälzbarkeit gegeben sein muss (vgl. insoweit etwa FG München, Beschluss vom 04.10.2011, 14 V 2155/11 a. a. O.), das seine Zweifel daran, ob die Kernbrennstoffsteuer eine Verbrauchsteuer ist, allein im Hinblick auf die (mangelnde) Abwälzbarkeit begründet hat). Auch die Verfahrensbeteiligten haben in ihren Ausführungen zu dieser Frage sehr umfassend Stellung genommen.

bb) Es ist bereits an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass das Bundesverfassungsgericht mit den wiedergegebenen Ausführungen zur sog. Ökosteuer sowie bereits in der Entscheidung zur Nachsteuer für Schaumwein und Branntwein im Hinblick auf die Bedeutung der Abwälzbarkeit auch zurückgreift auf Entscheidungen, die es zu Aufwandsteuern getroffen hatte (so auf das Urteil vom 10.05.1962, 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76; auf den Beschluss vom 01.04.1971, 1 BvL 22/67; BVerfGE 31, 8, 16 ff.), ohne diesen Rückgriff näher zu erläutern. Aus dem Rückgriff selbst und aus dem Umstand, dass er nicht näher begründet wird, darf nach Ansicht des vorlegenden Senats geschlossen werden, dass nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts für beide Steuerarten in Bezug auf die Abwälzbarkeit eine offensichtliche Vergleichbarkeit gegeben ist. Der Begriff der Aufwandsteuer ist erst seit der Finanzverfassungsreform von 1969 in den Kompetenznormen des Grundgesetzes enthalten, nämlich in Art. 105 Abs. 2a ("Die Länder haben die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern,..."). Zuvor wurden Aufwandsteuern wie etwa die Vergnügungsteuer im Hinblick auf die damalige Fassung von Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 GG ("Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die Verbrauch- und Verkehrssteuern mit Ausnahme der Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis ...") vom Bundesverfassungsgericht sogar ausdrücklich als Verbrauchsteuern bezeichnet (BVerfG, Beschluss vom 01.04.1971, 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8, 16) bzw. als Verbrauch- und Verkehrssteuern (BVerfG, Urteil vom 10.05.1962, 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76, 90). Nach allgemeiner Ansicht, der sich der vorlegende Senat anschließt, gleichen sich Verbrauch- und Aufwandsteuern im Hinblick auf das Merkmal "Abwälzbarkeit", auch wenn sie sich in der Anknüpfung der Besteuerung unterscheiden - zum einen an den Verbrauch vertretbarer Waren, zum anderen an den privaten Gebrauch von Gütern und Dienstleistungen.

Der vorlegende Senat folgt dem Bundesverfassungsgericht im Rahmen dieses Vorlagebeschlusses darin, im Hinblick auf die Abwälzbarkeit nicht nur dessen Rechtsprechung zu Verbrauchsteuern, sondern auch die zu Aufwandsteuern ergangenen Entscheidungen heranzuziehen.

cc) Der vorlegende Senat kommt auf der Grundlage der dargestellten Auslegungsmethoden und der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, insbesondere der in den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts enthaltenen Aufhellung und Weiterentwicklung des sich aus den herkömmlichen Verbrauchsteuern ergebenden Typusbegriffs der Verbrauchsteuer zu folgender Erkenntnis:

Die Bedeutung der "Abwälzbarkeit" steht im Zusammenhang mit der für die Unterscheidung von Steuern wesentlichen (s. o. C 6. b) wirtschaftlichen Wirkung

einer Steuer, nämlich mit der Frage, wer durch die Steuer wirtschaftlich als Steuerträger belastet wird bzw. werden soll. Hierzu bedarf es einer Klärung, welche von den bereits im Rahmen der Wortlautauslegung (oben II. C 4. b) erkennbar gewordenen Bedeutung dem Begriff der Verbrauchsteuer im Sinne der Finanzverfassung zukommt, ob sie also auf den Verbrauch als der erschöpfenden Nutzung eines Gutes bzw. einer Ware (die im Folgenden als Warenverwendung bezeichnet werden soll) zielt oder auf den Konsum des privaten Verbrauchers (der im Folgenden auch schlicht als Konsum bezeichnet wird).

Nach der Überzeugung des vorlegenden Senats ist es aus den im Folgenden ausgeführten Gründen für den verfassungsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriff prägend, dass nicht die bloße Warenverwendung belastet werden soll, sondern der (private) Konsum, die Verbrauchsteuer also auf den privaten Konsumenten als zu belastenden Steuerträger zielt. Sofern eine Verbrauchsteuer - dem herkömmlichen Typus der Verbrauchsteuer entsprechend - nicht unmittelbar beim privaten Konsumenten, sondern (indirekt) beim Verkäufer oder Hersteller eines Gutes als Steuerschuldner erhoben wird, handelt es sich bei der Abwälzung - grob gesprochen - um den Vorgang, mit dem sich der Steuerschuldner von der Steuerlast befreit, indem er sie auf den privaten Konsumenten transferiert, auf den die Verbrauchsteuer als Steuerträger zielt.

8. Die Belastungswirkung der Verbrauchsteuer

Dass der Typus der Verbrauchsteuer über den privaten Konsum auf die Belastung des privaten Verbrauchers zielt, ergibt sich deutlich aus den Gesetzesmaterialien und der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Zu einem anderen Ergebnis führt auch weder eine Betrachtung von Steuern auf Produktionsmittel, die die Produktion und damit die Unternehmen belasten, noch die Auswertung von rechtswissenschaftlicher Literatur zum Verbrauchsteuerrecht.

a) Gesetzesmaterialien und höchstrichterliche Rechtsprechung

In den bereits zitierten Materialien zur Grundgesetzreform 1955 heißt es ausdrücklich, dass die Steuer wirtschaftlich regelmäßig nicht vom Steuerschuldner, sondern im Wege der Umwälzung vom Endverbraucher getragen wird (vgl. BTDrucks II/480 vom 29.04.1954, S. 107, Rz. 160).

Das Bundesverfassungsgericht formuliert in seiner Entscheidung zur sog. Ökosteuer (BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 295 f.) wörtlich:

"... ist der im Typus der Verbrauchsteuer angelegten Überwälzungsmöglichkeit Genüge getan, wenn der zunächst belastete gewerbliche Verbraucher nicht gehindert ist, 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." (Markierungen nur hier)

Ergänzend kann beispielhaft die aktuelle Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Hamburgischen Spielgerätesteuern (Urteil vom 04.02.2009, 2 BvL 8/05, 15) zitiert werden, die zu einer den Verbrauchsteuern insoweit vergleichbaren (s. o. II. C 7 c) aa) Aufwandsteuer ergangen ist:

"Aufwandsteuern belasten die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners. In dieser Absicht des Gesetzgebers liegt das wesentliche Merkmal des Begriffs der Aufwandsteuer." (Rz. 46 - Unterstreichung nur hier)

Auch die - ebenfalls zu einer Aufwandsteuer - ergangenen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts vom 01.03.1997 (2 BvR 1599/89, 2 BvR 1714/92, 2 BvR

1508/95, HFR 1997, 512) bzw. vom 06.12.1983 (2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 347, BStBI II 1984, 72) formulieren insoweit eindeutig:

"... der Tatbestand der "Verbrauch- und Aufwandsteuern" hat in der Tradition des deutschen Verfassungsrechts einen festen Inhalt gewonnen: Aufwandsteuern sind Steuern auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit."

und

"Maßgebend für den Charakter einer Steuer als Aufwandsteuer ist es also, dass die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit getroffen werden soll ...

Wie in den Entscheidungen BVerfGE 16, 64 (74) und 49, 343 (354) angeführt, soll die Aufwandsteuer die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit treffen. In dieser Absicht des Gesetzgebers liegt das wesentliche Merkmal des Begriffes der Aufwandsteuer. Angesichts der Vielfalt der wirtschaftlichen Vorgänge und rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten wäre die Erhebung einer Steuer, die nicht an die Entstehung des Einkommens, sondern an dessen Verwendung anknüpft, nicht praktikabel, wenn in jedem Fall die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen festgestellt werden müsste. Ausschlaggebendes Merkmal ist der Konsum in Form eines äußerlich erkennbaren Zustandes, für den finanzielle Mittel verwendet werden. Im Konsum äußert sich in der Regel die Leistungsfähigkeit." (Unterstreichungen nur hier)

Auch die Ausführungen des Bundesfinanzhofs zu diesem Thema sind unzweifelhaft (zunächst zur Schaumweinsteuer, dann zur Besteuerung technischer Alkohole):

"Sie wird als Verbrauchsteuer aus Gründen der wirksamsten, rationellsten Erfassung beim Hersteller erhoben, soll aber nach der Absicht des Gesetzgebers wirtschaftlich nicht ihn treffen, sondern als Preisbestandteil über die einzelnen Handelsstufen auf den Endverbraucher, den Steuerträger, abgewälzt werden." (BFH, Urteil vom 22.04.1975, VII R 54/72, BFHE 116, 87, 89)

"Die Abwälzbarkeit auf den Verbraucher gehört nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich zum Wesen einer Verbrauchsteuer. Davon geht auch das traditionelle deutsche Steuerrecht aus. Die Steuerlast soll letztlich allein den privaten Verbraucher treffen." (BFH, Urteil vom 26.06.1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369, 375; Unterstreichungen nur hier)

Wenn der Bundesfinanzhof sodann direkt anschließend feststellt,

"dass der Markt mit seinen Überwälzungsmöglichkeiten jegliche Vorausbestimmung des "final resting place" der Steuerlast praktisch unmöglich macht",

kann darin keinesfalls ein Distanzierung von der Aussage, dass die Steuerlast letztlich allein der private Verbraucher tragen soll, gesehen werden, sondern nicht mehr als der zutreffende (s. BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 289) Hinweis auf die tatsächlichen Schwierigkeiten, im Einzelfall das Vorhanden- oder Nichtvorhandensein einer Überwälzungsmöglichkeit festzustellen.

b) Belastung bei der Besteuerung von Produktionsmitteln

Ausführungen in höchstrichterlichen Entscheidungen und ihnen folgend in der Literatur, nach der auch die Verbrauchsbesteuerung von reinen Produktionsmitteln zulässig sei, stehen dem Befund, dass dem Verbrauchsteuerrecht ein privat-konsumtiver Verbrauchsbegriffs zugrunde liegt, auf der Grundlage folgender Überlegungen keinesfalls entgegen:

aa) indirekte Besteuerung

Mit dem Bundesverfassungsgericht ist zu trennen zwischen den verschiedenen für den Charakter einer Steuer wesentlichen Gesichtspunkten (s. o. C 6. b; zuletzt BVerfG, Urteil vom 04.02.2009, 1 BvL 8/05, 16), hier nämlich zwischen einerseits der steuerlichen Anknüpfung, die sich im Steuertatbestand manifestiert, und andererseits der wirtschaftlichen Wirkung der Steuer.

Damit eine Verbrauchsteuer die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des privaten Konsumenten erfassen kann, ist es nicht erforderlich, dass die Steuer auch bei ihm erhoben wird. Vielmehr ist es historisch betrachtet sogar der Regelfall, dass die Verbrauchsteuer nach Steuergegenstand, Steuermaßstab und Erhebungsmethode nicht unmittelbar beim Verbraucher selbst, sondern indirekt erhoben wird - typischerweise etwa beim Verkäufer des Gutes, mittels dessen Konsum die Leistungsfähigkeit des Konsumenten belastet werden soll. Die indirekte Erhebung erfolgt im Wesentlichen aus Gründen der Praktikabilität und der Minimierung des Steuerwiderstands (vgl. BFH, Urteil vom 22.04.1975, VII R 54/72, BFHE 116, 87, 89).

Die Besteuerungstechnik der indirekten Erhebung erlaubt indes auch die Anknüpfung an andere Güter als diejenigen, die unmittelbar Gegenstand des privaten Verbrauchs sind, sofern sich ihre Belastung über ein unter ihrem Einsatz erzeugtes, verbrauchsfähiges Gut sodann an den privaten Verbraucher vermitteln lässt. Es ist also möglich, dass die Verbrauchsteuer erhebungstechnisch an die gewerbliche Verwendung einer Ware A anknüpft, Ziel aber die wirtschaftliche Belastung einer (auch) zum privaten Konsum bestimmten Ware B ist, die unter Einsatz der Ware A hergestellt wird.

Indem die bei der produktiven Warenverwendung anknüpfende Verbrauchsteuer in den Preis der produzierten Ware einfließt, kann letztlich - sogar über mehrere Produktionsstufen hinweg - im Ergebnis gleichwohl der (private) Konsum belastet werden - und zwar sogar unabhängig davon, ob die Substanz der besteuerten Ware selbst sich in dem konsumierten Produkt wiederfindet (a. A. Birk, Handelsblatt 21.07.2010, a. a. O.) oder etwa zur Erbringung von Dienstleistungen verwendet wird (BVerfG vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 247, 295 f.). Mag unter Berücksichtigung der Ausführungen des Bundesfinanzhofs in seiner Entscheidung vom 27.06.1973 (II R 179/71, BFHE 110, 213, 217, BStBl II 1973, 807) im Zusammenhang mit der Kraftfahrzeugsteuer,

"... wenn das Kraftfahrzeug zum Betriebsvermögen gehört, kann allenfalls eine indirekte Überwälzung der Steuer insofern vorgenommen werden, als die Kraftfahrzeugkosten einschließlich der Steuer als allgemeine Betriebskosten die Berechnung des Preises für die vom Betrieb angebotenen Waren oder Dienstleistungen mitbestimmen. Keinesfalls ist jedoch, wie bei den typischen Verbrauchsteuern, eine Steuerüberwälzung im Zuge einer Veräußerung des steuerbehafteten Gegenstandes (des Kraftfahrzeugs) denkbar." (Unterstreichungen nur hier).

eine direkte Überwälzung für Verbrauchsteuern typisch sein, so ist im Ergebnis doch festzuhalten, dass eine Erhebung von Verbrauchsteuern auf Güter, die zur Produktion von Konsumwaren eingesetzt werden, nicht der Erkenntnis widerspricht, dass Verbrauchsteuern auf die Belastung privater Konsumenten zielen.

bb) Historisches Beispiel: Maisch(e)steuer

Soweit in Rechtsprechung und Literatur historische Verbrauchsteuern gesucht werden, die produktionsmittelbezogen erhoben wurden, findet insbesondere die "Maischsteuer" bzw. "Maischesteuer" Erwähnung, die in der Vergangenheit verschiedentlich erhoben wurde. Auch diese Steuer zielte allerdings auf die

Belastung des privaten Konsumenten, nämlich des Konsumenten des mit der Maische - einem Vorprodukt für die Herstellung von Branntwein, aber auch von Bier - erzeugten Branntweins.

Erhellend hierzu ist etwa das "Promemoria des Königl. Preußischen Finanz-Ministeriums zu der Petition der Stände des dritten Posenschen Provinzial-Landtages wegen der Besteuerung des Branntweins vom 4. Mai 1834", enthalten in Schönbrodt (Hrsg.), Sammlung der Verordnung über die Gewerbe-, Handels- und Abgaben-Verhältnisse in den Vereinstaaen Deutschlands, Potsdam 1836 (http://books.google.de/books?id=5is6AAAAMAAJ&pg=PA201&lpg=PA201&dq=maischsteuer&source=bl&ots=ss1agfWXfR&sig=MAjU9KZfh3Gc1rF9IS4xW64fJU4&hl=de&sa=X&ei=qTz9UJ-pAo_XsgbLo4GwCQ&ved=0CDwQ6AEwAg#v=onepage&q=maischsteuer&f=false). Dort heißt es:

"Die gesetzliche Maischsteuer, welche den zur Maischbereitung benutzten Bottichraum, ohne Unterschied der dabei angewendeten Fruchtart, gleich hoch besteuert, beruht auf der Voraussetzung, dass die Maische aus jeder Fruchtart, bei einem gewissen mittleren Verhältnis der Maischung der trockenen Substanz mit dem Wasser, ungefähr einerlei Prozent an Branntwein-Ausbeute liefert, welches nach dem Stande dieser gewerblichen Industrie bei Einführung der Steuer auf fünf Prozent angenommen wurde."

Diese Ausführungen belegen, dass diese Steuer auf Maische daran ausgerichtet war, welche Menge an Branntwein mit der Maische hergestellt werden konnte. Damit zeigen das Zitat und der sich aus seiner Überschrift ergebende Zusammenhang deutlich, dass diese Maischsteuer auf die Belastung des Branntweins und damit, wie auch die bei Einführung des Grundgesetzes noch bestehende Branntweinsteuer, auf den - herkömmlich privaten - Konsumenten des Branntweins zielte. Die indirekte Belastung über eine Besteuerung eines Produktionsmittels - die bei der in diesem Beispiel betrachteten Steuer noch nicht einmal unmittelbar an die Verwendung der Maische anknüpfte, sondern an das Ausmaß der Produktionskapazitäten, nämlich an den erwähnten Bottichraum - erfolgte erkennbar im Hinblick auf die leichtere Bemessung und Kontrolle der Steuerzahlung, denn offensichtlich ließ sich die Größe des Bottichraums seinerzeit einfacher erfassen als die Menge der zur Maischerzeugung eingesetzten Frucht oder des mit ihr erzeugten Branntweins.

Andernorts ist die Maischsteuer direkt nach der Maischemenge berechnet worden, so nach der Verordnung vom 06.11.1919 über die Einführung einer staatlichen Maischsteuer und einer Ausfuhrtaxe für Branntwein, Liechtensteinisches Landesblatt, Jahrgang 1919, Nr. 17, vom 15.11.1919 (<https://www.gesetze.li/Seite2.jsp?LGBI=1919017.xml&Searchstring=null&showLGBI=true&suchart=lgblicrono>). Auch diese Steuer stand aber, wie in diesem Fall bereits die Bezeichnung dieser Verordnung unzweideutig belegt, im Zusammenhang mit der Belastung von Branntwein und damit der Belastung des privaten Konsums (vgl. auch Drüen, ZfZ 2012, 309, 315 Fn. 88).

cc) 1. aktuelles Beispiel: Steuer auf technische Alkohole

Soweit es in der Diskussion des Verbrauchsteuerbegriffs und insbesondere der Kernbrennstoffsteuer um die Möglichkeit einer Anknüpfung an Produktionsmittel geht, wird vor allem auch die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 26.06.1984 (VII R 60/83, BFHE 141, 369) erörtert.

Gegenstand dieser Entscheidung war die seinerzeit in § 103b BranntwMonG eingeführte Vorschrift, die die Branntweinsteuer auf bestimmte technische, nicht genussfähige und nicht zum menschlichen Verbrauch oder Gebrauch bestimmte Alkohole erstreckte, sofern sie zu Riech- und Schönheitsmitteln verarbeitet wurden.

Der Bundesfinanzhof hat in dieser Entscheidung - entsprechend den dargestellten Vorüberlegungen des vorlegenden Senats - begrifflich unterschieden zwischen Steuern auf Güter des "letzten" Verbrauchs, die er als Belastung des Verbrauchs im privaten Haushalt definiert, und der Verbrauchsbesteuerung spezieller Güter, die nach der Diktion des Bundesfinanzhofs "der nichtkonsumtiven Verwendung, d. h. der Verwendung in der Produktion, dienen sollen"http://www.juris.de/jportal/portal/t/qu5/page/jurisw.psml?pid=Dokumentanzeige&showdoccase=1&js_peid=Trefferliste&documentnumber=1&numberofresults=1&fromdocdoc=yes&doc.id=STRE841024650%3Ajuris-r00&doc.part=L&doc.price=0.0&doc.hl=1 - focuspoint. Das traditionelle deutsche Steuerrecht sehe solche Steuern auf spezielle Güter als Verbrauchsteuern an, die als Steuergegenstand ein spezielles Gut hätten, an welches auch der Steuermaßstab und die Art der Erhebungstechnik anknüpfen, und die sowohl Konsum als auch Produktion belasten könnten. Wörtlich: "Es gibt keinen Rechtssatz, der das Anknüpfen einer Verbrauchsteuer an einen typischen Rohstoff verbietet, wenn der Rohstoff mit dem Fertigprodukt, zu dem er verarbeitet wurde, verbraucht wird." Mit diesem letzten Halbsatz, der die Bedingung formuliert, dass der besteuerte Rohstoff mit dem Fertigprodukt verbraucht wird, nimmt die Entscheidung Bezug auf das weitere Steuerunterscheidungskriterium der wirtschaftlichen Wirkung (s. o. II. C 6. b) und verweist geradezu explizit darauf, dass Voraussetzung für das Vorliegen einer Verbrauchsteuer auch in einem solchen Fall ist, dass sie letztlich auf die Belastung des privaten Konsums abzielt. Bestätigt wird dieses Verständnis der Entscheidung durch die weitere Argumentation des Bundesfinanzhofs, dass die Verbrauchsteuer nur aus Gründen der Praktikabilität im Regelfall nicht beim privaten Verbraucher erhoben werde, sondern beim Hersteller.

Aufschlussreich sind auch die Ausführungen des Bundesfinanzhofs zu dem Umstand, dass nicht alle Waren besteuert würden, die zu Riech- und Schönheitsmitteln verarbeitet würden, sondern nur bestimmte technische Alkohole, deren Nähe zur Beschaffenheit des bereits der Branntweinsteuer - die zweifelsfrei eine Verbrauchsteuer sei - unterworfenen Äthylalkohols unverkennbar sei. Die Steuer auf die technischen Alkohole sei

"in die Branntweinsteuer integriert und dient gewissermaßen als Flankenschutz zu dieser Steuer auf Äthylalkohol durch Einbeziehung eines Substitutionsprodukts".

Diese Argumentation belegt, dass der Bundesfinanzhof in dieser Entscheidung entsprechend den historischen Merkmalen herkömmlicher Verbrauchsteuern voraussetzt, dass eine Verbrauchsteuer im Sinne der Finanzverfassung auf die Belastung des privaten Verbrauchs gerichtet ist, selbst wenn sie an ein reines Produktionsmittel anknüpft und damit also vordergründig nicht den (privaten) Konsum belastet. Der Bundesfinanzhof spricht die Funktion der technischen Alkohole als Substitutionsprodukte an. Diese Funktion kann sich sachlogisch allerdings erst durch den Blick auf das Endprodukt ergeben, also die mit den technischen Alkoholen - anstelle von zuvor bereits branntweinsteuerpflichtigem Äthylalkohol - hergestellten Produkte, der Riech- und Schönheitsmittel. Der vom Bundesfinanzhof zugleich verwendete Begriff des "Flankenschutzes" wird dadurch verständlich, nämlich als Sicherung einer gleichmäßigen Belastung der Konsumenten - allerdings nicht der Konsumenten von Trinkbranntwein, sondern - von Riech- und Schönheitsmitteln, die nunmehr dadurch erreicht wurde, dass ihre Belastung unabhängig von dem zu ihrer Erzeugung eingesetzten Grundstoff erfolgte. (anders etwa Birk / Förster, DB 1985, Beilage 17, S. 12, für die schon die Besteuerung der technischen Alkohole keine Verbrauchsbesteuerung darstellt).

dd) 2. aktuelles Beispiel: Stromsteuer

Gegenstand der bereits zitierten "Ökosteuern"-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274) waren Regelungen des Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform. Für Strom, den der Letztverbraucher im Steuergebiet aus dem Versorgungsnetz entnimmt, wurde eine Stromsteuer eingeführt. Letztverbraucher im Sinne des Stromsteuergesetzes sind und waren nicht allein private Verbraucher, sondern auch gewerbliche Verbraucher, etwa des produzierenden Gewerbes. Damit handelt es sich bei der Stromsteuer allerdings nicht um eine reine Produktionsmittelsteuer. Erwähnt werden soll sie an dieser Stelle gleichwohl, weil diese Entscheidung in der Diskussion der Kernbrennstoffsteuer von Bedeutung ist, nicht zuletzt, weil Letztverbraucher des Stromsteuergesetzes in einem großen Umfang keine privaten Endverbraucher sind.

Das Bundesverfassungsgericht hat die Verfassungsmäßigkeit der Stromsteuer festgestellt. Die Steuer werde bei den Stromversorgern als denjenigen Unternehmen erhoben, die das Verbrauchsgut für die allgemeine Nachfrage anbieten; sie seien Schuldner der Steuer. Die Steuer sei jedoch auf Überwälzung auf den Verbraucher angelegt. Allerdings sei es wegen der Komplexität des Marktes ungewiss sowohl, ob der Stromerzeuger die Stromsteuer jeweils über den Strompreis weitergeben könne, als auch, ob eine Weiterwälzung dem gegebenenfalls sodann belasteten gewerblichen Letztverbraucher gelinge. Vor diesem Hintergrund führt das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung aus:

"Wird das mit einer Verbrauchsteuer belastete Gut produktiv zur Herstellung von Konsumgütern oder ... zur Erbringung von Dienstleistungen verwendet, ist der im Typus der Verbrauchsteuer angelegten Überwälzungsmöglichkeit Genüge getan, wenn der zunächst belastete gewerbliche Verbraucher nicht gehindert ist, 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." (S. 295 f.)

"...ist auch der End- oder Letztverbraucher, der die indirekte Steuerlast - über eine oder mehrere Handelsstufen vermittelt - tragen soll, in den Blick zu nehmen." (S. 292)

Auch wenn in der Entscheidung ausdrücklich konstatiert wird, dass die Unwägbarkeiten des Marktes mit seinen Über- oder Weiterwälzungsmöglichkeiten die Feststellung, wer die Steuerlast letztlich trägt, praktisch unmöglich macht (BVerfG a. a. O., S. 289 f.), bleibt das Gericht doch ausdrücklich dabei, dass es zum Typus der Verbrauchsteuer gehört, dass Verbrauchsteuern darauf angelegt sind, vom gewerblich Tätigen auf den privaten Endverbraucher gewälzt zu werden.

ee) Schlussfolgerung

Zusammenfassend kann zur Produktionsmittelbesteuerung also festgestellt werden: Für eine Verbrauchsbesteuerung, die an die Verwendung eines reinen Produktionsmittels anknüpft, gibt es zwar historische Beispiele, allerdings keine aus der Zeit der Schaffung oder der Reform der grundgesetzlichen Finanzverfassung. Deshalb kann eine Besteuerung von Produktionsmitteln weder als eine im Sinne der Finanzverfassung herkömmliche Verbrauchsteuer noch als typische Verbrauchsteuer bezeichnet werden (so auch Drüen, ZfZ 2012, 309, 312).

Gleichwohl ist es nicht ausgeschlossen, dass eine solche Steuer bei Gesamtbetrachtung aller ihrer Merkmale den Typusbegriff der Verbrauchsteuer erfüllen kann - insbesondere wenn sie sich, wie die dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.06.1984 (VII R 60/83, BFHE 141, 369) zugrunde liegende Besteuerung der technischen Alkohole, als ein Element einer umfassenderen Steuer, nämlich der

Branntweinsteuer, darstellt, die ihrerseits eine herkömmliche und typische Verbrauchsteuer ist (vgl. hierzu Selmer / Brodersen, DVBl 2000, 1153, 1160). In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass bei der kompetenzrechtlichen Qualifizierung einer Steuer nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung, nicht zuletzt im Hinblick auf die Gestaltungs- und Einschätzungsmacht des Gesetzgebers, kein besonders strenger Maßstab anzulegen ist und selbst gewisse "Randunschärfen", wie sie bei der atypischen Besteuerung etwa der technischen Alkohole gesehen werden mögen, unschädlich sein können.

Der Umstand, dass die Anknüpfung einer Steuer an ein Produktionsmittel nicht per se ihrer Qualifizierung als Verbrauchsteuer entgegensteht, gibt also keinerlei Grundlage für einen Rückschluss, dass dem Verbrauchsteuerbegriff doch kein konsumtiver Verbrauchsbegriff zugrunde liege. Denn wie gezeigt kann die wirtschaftliche Wirkungsweise einer Produktionsmittelbesteuerung der einer Besteuerung eines konsumtiven Gutes ohne weiteres entsprechen. Deshalb kann an dieser Stelle auch unentschieden bleiben, ob bzw. inwieweit Steuern, die, wie die Steuer auf technische Alkohole, erst nach dem Zeitpunkt der Finanzverfassungsgesetzgebung oder ihrer Änderung eingeführt worden sind, überhaupt Einfluss auf den Inhalt des verfassungsrechtlichen Typusbegriff der Verbrauchsteuer haben können (gegen die Möglichkeit der Einflussnahme: Drüen, ZfZ 2012, 309, 312).

c) Literatur

In der Literatur finden sich nur vereinzelt Veröffentlichungen, in denen gegen den dargestellten Befund explizit behauptet wird, die wirtschaftliche Wirkung einer typusentsprechenden Verbrauchsteuer ziele nicht auf die Belastung des privaten Konsumenten.

aa) Hansmeyer (Steuern auf spezielle Güter, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 3. Auflage, 1980, S. 709) legt zwar dar, warum etwa die seinerzeitige Mineralölsteuer, die auch auf gewerblich eingesetztes Mineralöl erhoben wurde, als eine Betriebsteuer angesehen werden könnte, deren Ziel nicht der private Verbraucher sei. Er zieht daraus jedoch nicht den Schluss, dass unter den historisch bestimmten Verbrauchsteuerbegriff des Finanzverfassungsrechts derartige Produktionsmittelsteuern mit zu subsumieren seien (s. S. 715), sondern löst den Widerspruch, indem er bewusst einen neuen finanzwissenschaftlichen (nicht verfassungsrechtlichen!) Begriff der Steuern auf spezielle Güter kreiert, mit dem er die von ihm als problematisch erkannte Unterscheidung zwischen Verbrauchsteuern und Produktionsmittelsteuern aufzuheben sucht (S. 712), der allerdings keine Auswirkungen auf die Reichweite der Gesetzgebungskompetenz hat.

bb) Dänzer-Vanotti (BB 1989, 754, 755), der bei zulässigen Verbrauchsteuern auf Produktionsmitteln eine Abwälzung der Belastung vom Hersteller auf den Verbraucher nur in einem allgemeinen, unspezifischen Sinn sieht und meint, vor dem Hintergrund des heterogenen, "unpräzisen" traditionellen deutschen Verbrauchsteuerrechts seien dem Gesetzgeber "für die Rechtsetzung auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern kaum Grenzen gesetzt", sieht den Gesetzgeber aber doch grundsätzlich gehindert, eine Verbrauchsteuer auf ein nicht endverbrauchsfähiges Gut einzuführen - eine Grenzziehung, die sich nicht anders rechtfertigen lässt, als dass auch dieser Autor die Verbrauchsteuer grundsätzlich als auf die Belastung des Endverbrauchers zielend sieht.

cc) Hartmann sieht zwar in der von ihm behaupteten Identität von Steuerschuldner und Steuerträger bei der Kernbrennstoffsteuer (Hartmann, DStZ 2012, 205) keinen Anlass, die Frage des Belastungsadressaten der Verbrauchsteuer näher zu problematisieren, ist er doch - unzutreffend (s. o. II. C 4. d) - der Meinung, das Bundesverfassungsgericht habe den historischen Verbrauchsteuerbegriff aufgegeben zugunsten eines "dynamischen Verständnisses". Dass er gleichwohl näher begründet, dass eine Abwälzbarkeit der Kernbrennstoffsteuer auf den Stromkonsumenten gegeben sei, lässt den Rückschluss zu, dass auch nach dem von ihm zugrunde gelegten Verständnis der Verbrauchsteuer die Belastung des Konsumenten von Bedeutung geblieben sein dürfte.

dd) Möckel hingegen ist ausdrücklich der Meinung, eine Beschränkung des sich aus Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG ergebenden Verbrauchsteuerbegriffs auf den privaten Endverbrauch widerspreche der Verteilungsfunktion dieser Vorschrift; im Gegenteil spreche unter Berücksichtigung des aus Art. 3 Abs. 1 GG herzuleitenden Leistungsfähigkeitsprinzips und der Belastung des privaten Verbrauchs durch die Umsatzsteuer sogar viel dafür, den Verbrauchsteuerbegriff schwerpunktmäßig auf den unternehmerischen Verbrauch zu beschränken (Möckel, DÖV 2012, 265). Der vorliegende Senat teilt diese Auffassung nicht.

Möckel legt seiner Auffassung eine Wortlautauslegung des Verbrauchsteuerbegriffs zugrunde, nach der mit dem Begriff "Verbrauch" allgemein die bestimmungsgemäße Beseitigung der stofflichen oder rechtlichen Integrität definiert werde, und verwirft die zu einem anderen Ergebnis kommende historische Auslegung auf der Grundlage insbesondere der Begründung der Finanzverfassungsänderung von 1955 (s. o. II. C 5 a) bb)) mit dem Argument, diese Auslegung sei nicht mehr zeitgemäß; dem Verfassungsgesetzgeber sei es mit dem die Verbrauchsteuer nennenden Art. 106 GG darum gegangen, alle denkbaren Steuerarten zu erfassen. Aus dem bisher Ausgeführten ergibt sich und bedarf hier keiner Wiederholung, dass der vorliegende Senat diese Prämissen, die im Übrigen auch von den anderen Befürwortern einer Einordnung der Kernbrennstoffsteuer unter die Verbrauchsteuern so nicht geteilt werden, für unzutreffend hält und sie im Widerspruch zur Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sieht (vgl. insbesondere II. C 4 b), 5 a) cc), 6 b) cc)).

d) Einkommensverwendungsteuer

Gleichwohl soll das von Möckel in den Bezug genommene Leistungsfähigkeitsprinzip im Hinblick auf die Belastungswirkung von Verbrauchsteuern an dieser Stelle noch einmal in den Blick genommen werden.

aa) Aus dem für das gegenwärtige Steuerrecht grundlegenden Leistungsfähigkeitsprinzip leitet sich ebenso wie aus der steuerlichen Rechtfertigungslehre die Unterscheidung aller Steuern in solche ab, die entweder an den Vermögenserwerb anknüpfen oder aber an die Vermögensverwendung, eventuell noch an den Vermögensbestand (vgl. die Darstellung bei Birk / Förster, DB 1985, Beilage 17, S. 9 m. w. N.). Verbrauchsteuern sind der zuletzt genannten Kategorie der Vermögensverwendungssteuern zuzuordnen (s. so auch die oben II. C 8. a) zitierten Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts: Urteile vom 04.02.2009, 2 BvL 8/05, 15; vom 01.03.1997, 2 BvR 1599/89, 2 BvR 1714/92, 2 BvR 1508/95, HFR 1997, 512; vom 06.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 347; so auch schon Schmölders, Zur Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern, 1955, zitiert nach Ossenbühl/di Fabio, StuW 1988, 349, 352 f.; Dänzer-Vanotti, BB 1989, 754, 756 m. w. N.; Köck, Wolfgang, Umweltsteuern als Verfassungsproblem, JZ

1991, 692, 696 m. w. N.; Drüen in: Tipke/Kruse Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, § 3, Rdnr. 69; Birk / Förster, DB 1985, Beilage 17, S. 9). Ausweis der Leistungsfähigkeit ist die Vermögensverwendung jedoch typischerweise nur beim privaten Konsumenten. Wenn Möckel meint, Verbrauchsteuern zielten auch auf den "persönlichen" Bedarf juristischer Personen, denn in betrieblichen Aufwendungen komme ihre Leistungsfähigkeit zum Ausdruck, ist dem entgegenzuhalten, dass die Verwendung von Gütern im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit, jedenfalls als Rohstoff für eine eigene Güterproduktion, zwar die Voraussetzung für die Schaffung einer - ggf. dann in ihrem Ergebnis zu besteuern - Leistungsfähigkeit sein kann, nicht aber Ausdruck einer bereits bestehenden Leistungsfähigkeit.

bb) Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts. Der Begründung seiner Entscheidung vom 27.09.2000 (11 C 4/00, DÖV 2001, 292), nach der eine juristische Person nicht zur Zweitwohnungsteuer herangezogen werden kann, hat das Bundesverwaltungsgericht vorausgeschickt, dass die Zweitwohnungsteuer als vom Verfassungsgeber in Art. 105 Abs. 2a GG begrifflich nicht bestimmte, sondern vorausgesetzte Aufwandsteuer eine Steuer auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist, die in der Verwendung des Einkommens für den persönlichen Lebensbedarf sichtbar wird, weswegen bei einer natürlichen Person ihr Konsum, d. h. die Einkommensverwendung für ihren persönlichen Lebensbedarf, das ausschlaggebende Merkmal ist, an das die Aufwandsteuer anknüpfen muss. Ausdrücklich stellt das Bundesverwaltungsgericht fest, dass bei juristischen Personen der Aufwand für eine Wohnung - mangels einer Privatsphäre - deren Geschäftstätigkeit und damit der Einkommenserzielung diene und sie deshalb mit einer Aufwandsteuer für die Einkommensverwendung auf den persönlichen Lebensbedarf - dort durch Vorhalten einer zweiten Wohnung - nicht belastet werden dürfe.

Entsprechend hat das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil vom 11.07.2012 (9 CN 1/11, NVwZ 2012, 1407) entschieden, dass die beruflich bedingte Übernachtung nicht mit einer Aufwandsteuer auf Übernachtungen belegt werden darf.

Die diesen Entscheidungen zugrunde liegende Charakterisierung der Aufwandsteuern als Einkommensverwendungsteuern, nicht aber als Einkommensentziehungsteuern dürfte ohne weiteres auf die Verbrauchsteuer übertragbar sein (skeptisch insoweit allerdings Selmer / Brodersen, DVBl 2000, 1153, 1161).

cc) Auch das Bundesverfassungsgericht differenziert bei der kompetenziellen Verbrauchsteuerprüfung ausdrücklich, ob durch die Steuer der Verbrauch von Wirtschaftsgütern oder die unternehmerische Tätigkeit besteuert wird (vgl. etwa BVerfG vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 294 f.; a. A. offenbar Rüsken, Literaturbericht zu dem Beitrag von Seer in DStR 2012, 235, ZfZ 2012, 83, 84, der - ohne Begründung - anmerkt, das Bundesverfassungsgericht dehne den Verbrauchsteuerbegriff auf Produktionsmittelsteuern aus).

dd) Selbst Tipke, der in seiner im Übrigen kritischen Beschreibung der Verbrauchsteuern der herkömmlichen Typologie der Verbrauchsteuer eine deutliche Absage erteilt - die an der Erhebungstechnik orientierte Definition des Verbrauchsteuerbegriffs sei eine Verlegenheitslösung, denn in den Verbrauchsteuern lebe vielmehr "die Beliebigkeit der Anknüpfung weiter, die ihrer Entstehungszeit eigen war" (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage, S. 247; so wohl auch Möckel, DÖV 2012, 265, S. 270) -, anerkennt als "das Essentielle der

Verbrauchsteuer", dass sie Einkommensverwendungssteuern bzw. Vermögensverwendungssteuern sind, die nicht den Produzenten oder Importeur als Unternehmer belasten wollen, sondern die Verbraucher - "daher die Bezeichnung Verbrauchsteuer" -, die für die belasteten Güter oder Leistungen etwas aufwenden (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl. 2003, S. 1048 m. w. N.).

e) Zwischenergebnis

Zwischenergebnis der Prüfung des vorliegenden Senats hinsichtlich der wirtschaftlichen Belastungswirkung von Verbrauchsteuern ist, dass Verbrauch im Sinne des Verbrauchsteuerbegriffs des Grundgesetzes unter historischer Betrachtung und unter Berücksichtigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung in ihrer Entwicklung bis zur Gegenwart als ein auf die Belastung des privaten Konsums zielende Besteuerung verstanden werden muss.

Die Belastung des privaten Konsums ist die wirtschaftliche Wirkung der Verbrauchsteuer und damit zentrales Kriterium zur Unterscheidung der Verbrauchsteuern von anderen Steuern. Bei dieser Zielrichtung der Verbrauchsteuer handelt es sich nach der Überzeugung des vorliegenden Senats, die er insbesondere auch aus den zitierten Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts gewonnen hat, um ein den Typus bzw. das Bild der Verbrauchsteuer im Sinne der Finanzverfassung derart prägendes Merkmal, das jedenfalls bei einer Steuer, die auch ansonsten nicht den Merkmalen herkömmlicher Verbrauchsteuern entspricht, grundsätzlich erfüllt sein muss, um im Rahmen der erforderlichen Gesamtbetrachtung überhaupt eine Verbrauchsteuer im Sinne des Grundgesetzes sein zu können (so auch Ossenbühl / di Fabio, StuW 1988, 349, 353).

9. Das steuerliche Merkmal der Abwälzbarkeit

Vor dem Hintergrund, dass Verbrauchsteuern die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit des Steuerträgers belasten (sollen), muss bei ihnen strukturell ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Erhebung der Steuern und der Belastung des privaten Verbrauchers hergestellt werden können. Der vorliegende Senat geht davon aus, dass dieser Zusammenhang zwischen dem Vorgang der Besteuerung und der Belastung des privaten Verbrauchers im Fall der für die Verbrauchsteuer typischen indirekten Erhebung festzumachen ist an dem seit jeher mit dem Begriff der Verbrauchsteuer verknüpften - zumeist sogar als wesensstypisch bezeichneten (vgl. Drüen, ZfZ 2012, 309, 313 m. w. N.) - Merkmal der Abwälzbarkeit. Die - wie auch immer im Einzelnen zu verstehende - Abwälzbarkeit ist das Bindeglied zwischen der Steuererhebung beim regelmäßig gewerblichen Steuerschuldner einerseits und der Belastung des privaten Konsumenten andererseits (vgl. BVerfG, Urteil vom 15.04.1987, VII R 108/82, BFH/NV 1988, 133).

a) Begriffliche Deutung der "Abwälzung" bzw. der "Abwälzbarkeit"

Da sich keine in Rechtsprechung und rechtswissenschaftlicher Literatur einheitliche Terminologie für die nähere Wirkungsweise des Prinzips der Abwälzbarkeit findet, soll den weiteren rechtlichen Ausführungen eine Erläuterung zum Begriffsverständnis des vorliegenden Senats und zur Begriffsverwendung vorangestellt werden:

aa) Unter "Wälzen" als konkretem Begriff ist zunächst das Versetzen eines schweren Gegenstandes mittels einer Drehbewegung zu verstehen. Kombiniert mit der Vorsilbe "ab" kommt der Ausgangsort der Bewegung in den Fokus, der durch das "Abwälzen" entlastet wird. Dem Begriff des "Abwälzens" kann der Begriff des "Hinwälzens" komplementär gegenüber gestellt werden, bei dem der Blick auf den

Ort gerichtet ist, auf dem die Last nach dem Wälzvorgang ruht. Das Adjektiv "abwälzbar" beschreibt demnach, ob eine Entlastung des Ausgangsorts gelingen kann. Der aus der Nominalisierung des Verbs "abwälzen" gewonnene Begriff der "Abwälzbarkeit" beschreibt demnach zunächst einmal nur, ob eine Entlastung erreicht werden kann, ohne dass hierfür eine nähere Bestimmung des nunmehr belasteten Orts selbst von Bedeutung ist. Diese Abwälzbarkeit soll im Folgenden als "einfache Abwälzbarkeit" bezeichnet werden.

bb) Die übliche Verwendung des Begriffs der "Abwälzbarkeit" im Zusammenhang mit Verbrauchsteuern (auch mit den vergleichbaren Aufwandsteuern) ist zumeist geprägt von dem (Normal-) Fall der Erhebung durch eine indirekte Steuer, bei der nicht derjenige zur Zahlung der Steuer herangezogen wird, der mit der Steuer letztlich belastet werden soll, sondern ein anderer, der vom Steuerträger zu unterscheidende Steuerschuldner. Die Entlastung des Steuerschuldners erfolgt dabei idealtypisch, indem dieser die Steuer von sich ab- und zum Steuerträger hin-wälzt, etwa indem der Verkäufer eines Gutes die bei ihm erhobene Steuer auf den Verkaufspreis aufschlägt und die Steuerlast sodann vom Konsumenten über den erhöhten Kaufpreis getragen wird. Insofern könnte sich zur Beschreibung dieses Vorgangs die Verwendung des Begriffs des "Überwälzens" anbieten, der sowohl das (einfache) Abwälzen vom Steuerschuldner als zugleich auch das Hinwälzen auf einen anderen umfasst, gegebenenfalls auf den endgültigen Steuerträger.

cc) Der Vorgang des Überwälzens auf den Steuerträger kann, wie bereits dargelegt, auch weniger unmittelbar als in dem soeben gebildeten Beispielfall erfolgen, so z. B. über mehrere Handelsstufen. Dann wird die Belastung über mehrere Wälzvorgänge, etwa vom Erzeuger auf den Großhändler, von diesem auf den Einzelhändler und von ihm auf den letztlich zu belastenden privaten Konsumenten übertragen. Auch ist denkbar, dass der Besteuerungsgegenstand zwischen dem Zeitpunkt der Steuererhebung und dem Zeitpunkt, in dem er den Konsumenten erreicht, noch eine Veränderung erfährt, z. B. veredelt wird oder als Rohstoff für ein noch herzustellendes Fertigerzeugnis dient. So können Konsumenten über ein Konsumgut belastet werden, weil einer seiner Bestandteile mit einer Steuer belegt ist. Auch über die Besteuerung unwesentlicher Zutaten des Konsumguts oder bei der Herstellung eingesetzter Hilfsmittel (Strom, Licht, Wärme) können Konsumenten wirtschaftlich zu Steuerträgern werden. Dass mit wachsender Komplexität der zu betrachtenden Vorgänge weniger leicht und eindeutig erkannt werden kann, ob bzw. inwieweit eine Überwälzung auf einen zu belastenden Steuerträger tatsächlich stattfindet oder jedenfalls möglich ist, stellt das Funktionsprinzip der so verstandenen Überwälzung nicht in Frage.

b) Bisherige Rechtsprechung zur Abwälzbarkeit als Steuermerkmal

Dass die Verbrauchsteuer als solche auf Abwälzbarkeit angelegt ist, wurde bereits in den zitierten Gesetzgebungsmaterialien deutlich zum Ausdruck gebracht. In der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wird die Abwälzbarkeit in nahezu jeder die kompetenzielle Einordnung einer Verbrauchsteuer betreffenden Entscheidung angesprochen und zum Gegenstand der Erörterung gemacht. Auch der Bundesfinanzhof hat in seinem im Zusammenhang mit dem Kernbrennstoffsteuergesetz vielzitierten Urteil vom 26.06.1984 (VII R 60/83, BFHE 141, 369, 375 m. w. N.) festgestellt, dass die Abwälzbarkeit der Steuer auf den Verbraucher nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich zum Wesen einer Verbrauchsteuer gehört. Abwälzbarkeit als Merkmal der

Verbrauchssteuer ist in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bisher nicht ausdrücklich in Frage gestellt worden.

Das Gleiche gilt - jedenfalls bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Hamburgischen Spielgerätesteuern vom 04.02.2009 (1 BvL 8/05) - für den Bereich der Aufwandsteuern. Beispielhaft sei eine der früheren Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zitiert (Urteil vom 10.05.1962, 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76, 95 f.):

"Es liegt im Sinne der herkömmlichen Vergnügungsteuer, dass der Veranstalter den von ihm gezahlten Steuerbetrag auf die Benutzer der Veranstaltung abwälzt; denn die Vergnügungsteuer wird nur zur Vereinfachung der Erhebung dem Veranstalter des Vergnügens auferlegt; ihrer Idee nach soll sie letztlich den treffen, der sich vergnügt, hier den Spieler."

Besonders plastisch formulierte das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 01.04.1971 zu einer Aufwandsteuer in Form einer Vergnügungsteuer:

"Das Erfordernis der Abwälzbarkeit beruht auf der Erwägung, dass die Steuer nur zur Vereinfachung bei dem Veranstalter des Vergnügens erhoben wird, dass sie aber letztlich von demjenigen aufgebracht werden soll, der sich vergnügt und damit den von der Steuer erfassten Aufwand betreibt. Daraus kann sinnvollerweise nur gefolgert werden, dass die Steuer nicht an demjenigen "hängenbleiben" soll, der das steuerpflichtige Vergnügen zum Zwecke der Gewinnerzielung anbietet, sondern gewissermaßen als durchlaufender Posten aus denjenigen Aufwendungen gedeckt werden soll, die die Spieler als Einsatz für ihr Spielvergnügen aufbringen." (BVerfG, Beschluss vom 01.04.1971, 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8, 20).

c) Die aktuelle Rechtsprechung zur Abwälzbarkeit als Steuermerkmal

Der überwiegende Teil der bisher zur Kernbrennstoffsteuer ergangenen Gerichtsentscheidungen und Literaturbeiträge erörtern - mit unterschiedlichen Ergebnissen -, inwieweit dem Merkmal der Abwälzbarkeit nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.02.2009 zur Verfassungsmäßigkeit der Hamburgischen Spielgerätesteuern (1 BvL 8/05) noch Bedeutung für das Bestehen einer Gesetzgebungskompetenz für eine Steuer als Verbrauchssteuer zukommt.

aa) Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.02.2009 (1 BvL 8/05)

Der erste Leitsatz der Entscheidung lautet:

"Will der Landesgesetzgeber eine Steuer als örtliche Aufwandsteuer nach Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG (hier Spielgerätesteuern) ausgestalten, die ihren Merkmalen nach dem Typus einer Aufwandsteuer entsprechen kann, bleibt seine Gesetzgebungskompetenz grundsätzlich von dem verwendeten Besteuerungsmaßstab und der Abwälzbarkeit der indirekt erhobenen Steuer unberührt."

Zum Teil sieht man hierin eine generelle Aufgabe des Typusmerkmals der Abwälzbarkeit (so wohl FG Baden-Württemberg, Beschlüsse vom 11.01.2012, 11 V 2661/11 und 11 V 4024/11, a. a. O.).

In dem diesem Leitsatz zugrunde liegenden Entscheidungsteil hat das Bundesverfassungsgericht im Hinblick auf die Frage, ob die Hamburgische Spielgerätesteuern dem kompetenziellen Typus einer Aufwandsteuer zugeordnet werden kann, zunächst dargelegt, aufgrund welcher Überlegungen im Einzelnen etwaige Zweifel an der Tauglichkeit des Steuermaßstabs den Typus der Abgabe und damit ihren Charakter als Aufwandsteuer unberührt lassen. Es hat sodann - und ausdrücklich als Weiterentwicklung seiner Rechtsprechung bezeichnet -, dass diese Überlegungen entsprechend auch für das Merkmal der Abwälzbarkeit der

Spielgerätesteuern auf die Spieler gelten, die Abwälzbarkeit "kein den Charakter dieser Aufwandsteuer prägendes Wesensmerkmal" sei und die Kompetenz des Landesgesetzgebers aus Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG unberührt lasse.

bb) Analyse der Entscheidung

Der vorliegende Senat sieht in der Weiterentwicklung der Rechtsprechung zur Aufwandsteuer keine Abkehr von dem bis dato entwickelten Aufwand- bzw. Verbrauchsteuerbegriff dahingehend, dass die Abwälzbarkeit für die kompetenzielle Einordnung jeglicher Aufwand- oder Verbrauchsteuer keinerlei Rolle mehr spielt.

Dabei kann an dieser Stelle offen bleiben, ob bzw. inwiefern diese weiterentwickelte Erkenntnis zum Typus einer Aufwandsteuer vollen Umfangs auch entsprechend für den Typus einer Verbrauchsteuer gelten kann.

Bei genauer Betrachtung der Entscheidung ergibt sich, dass die Feststellung, welchem Kompetenztitel eine Steuer konkret unterfällt, nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts noch immer von dem Charakter der Steuer abhängt und dass die konkrete Einordnung einer Aufwandsteuer noch immer vom Besteuerungsmaßstab und von der Abwälzbarkeit beeinflusst wird, nämlich insoweit, als diese Merkmale deren Typus prägen.

(1) Zunächst stellt das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung heraus, dass sich nach wie vor nach dem Steuertatbestand, dem Steuermaßstab und ihren wirtschaftlichen Auswirkungen bestimmt, ob eine Steuer einer Steuerart und damit einer Steuergesetzgebungskompetenz unterfällt und dass hierfür maßgebend auf die Sicht des traditionellen deutschen Steuerrechts abzustellen ist. Denn an den Ausgangspunkt seiner Prüfung stellt das Bundesverfassungsgericht den Satz, ob der Landesgesetzgeber sich mit dem Erlass eines Steuergesetzes im Rahmen der Kompetenzgrundlage gehalten habe, "hängt allein vom Charakter der geschaffenen Steuer ab".

(2) Das Bundesverfassungsgericht führt sodann aus:

"Will der Gesetzgeber eine Steuer als Aufwandsteuer ausgestalten, die ihren Merkmalen nach einer solchen entsprechen kann, verliert der Gesetzgeber die Kompetenz zu ihrem Erlass nicht dadurch, dass sich einzelne Regelungselemente als verfassungswidrig erweisen. Fragen der materiellen Verfassungsmäßigkeit der Steuer, insbesondere ihrer Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz oder den Freiheitsgrundrechten, sind ohne Einfluss auf die Beurteilung der Gesetzgebungskompetenz, denn die Kompetenznormen des Grundgesetzes enthalten grundsätzlich keine Aussage zu diesen materiellen Fragen....

Der Formenklarheit dient die Trennung zwischen Begriff und Zulässigkeitsvoraussetzungen der Steuern, die durch ein materielles Verständnis der Kompetenznorm aufgehoben würde." (BVerfG a. a. O., S. 17)

Diese Darlegungen des Bundesverfassungsgerichts führen - zunächst für das von ihm ausführlicher untersuchte Merkmal des Steuermaßstabs - zu mehreren Erkenntnissen:

Das Bundesverfassungsgericht bezieht seine Ausführungen ausdrücklich nur auf solche Steuern, die als Aufwandsteuer ausgestaltet sind und ihren Merkmalen nach einer Aufwandsteuer entsprechen können. Indem es dann formuliert, es würde der Finanzverfassung zuwiderlaufen, falls eine Steuer ganz oder teilweise ihre Kompetenzgrundlage verlöre, wenn sie etwa überhöht oder sonst untauglich bemessen würde, wird deutlich, dass das Bundesverfassungsgericht für die Hamburgische Spielgerätesteuern zunächst die Voraussetzungen der Gesetzgebungskompetenz bejaht - denn nur was zunächst vorhanden ist, kann verloren gehen. Tatsächlich hat das Bundesverfassungsgericht dies unmittelbar zuvor festgestellt:

"Im Hinblick auf den Steuertatbestand besteht kein Zweifel am Charakter der hamburgischen Spielgerätsteuer als Aufwandsteuer. Sie ist entsprechend dem herkömmlichen Bild der örtlichen Automatensteuer konzipiert."

Der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts lag also kein Fall einer neuen Steuer zugrunde, sondern eine herkömmliche Steuer, bei der es nur um die Prüfung "einzelner Regelungselemente" ging, was es entbehrlich machte, in einem ersten Schritt erst einmal den Charakter der Steuer zur Feststellung der Voraussetzungen einer Gesetzgebungskompetenzgrundlage zu bestimmen (s. o. II. C 5 a); vgl. Seer, DStR 2012, 325, 332).

(3) In diesem Zusammenhang ist zudem auf Folgendes hinzuweisen: Wie bereits oben angesprochen (II C 6. b), sind die finanzverfassungsrechtlichen Prüfungen, ob eine Gesetzgebungskompetenz für eine Steuer deswegen besteht, weil sie einer in der Kompetenzvorschrift der Finanzverfassung genannten Steuer entspricht oder weil sie im Falle einer Landes- oder Gemeindesteuer einer bereits bundesgesetzlich geregelten Steuer nicht entspricht, im Wesentlichen gleich. Das Bundesverfassungsgericht entscheidet in ständiger Rechtsprechung, das - dem Wortlaut der Vorschrift nach allgemein geltende - Gleichartigkeitsverbot der Kompetenznorm des Art. 105 Abs. 2a GG lasse die bei seiner Einführung durch das Finanzreformgesetz von 1969 bereits üblichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern unberührt (s. BVerfG, Urteil vom 07.05.1998, 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, 124 m. w. N.). Infolgedessen bedarf es nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für diese Art von örtlichen Steuern bereits wegen ihrer Herkömmlichkeit grundsätzlich keiner Kompetenzprüfung wie bei anderen Steuern (vgl. zu dieser Rechtsprechung Vogel / Walter in: Bonner Kommentar, Art. 105 Rdnr. 124 f.). Die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts in seiner Entscheidung über die Hamburgischen Spielgerätsteuer zur Gesetzgebungskompetenz müssen also auch vor dem Hintergrund dieser für herkömmliche Aufwandsteuern bestehenden Besonderheit gelesen werden und erlauben schon deshalb keinesfalls per se eine allgemein geltende Reduzierung der Anforderungen an die Kompetenzprüfung für andere als solche örtlichen Steuern.

(4) Dass das Bundesverfassungsgericht weiter betont, die Frage der Tauglichkeit des gewählten Steuermaßstabs als materieller Rechtsmäßigkeit voraussetzung sei zu trennen von der Frage nach der Gesetzgebungskompetenz, schließt schon sprachlich keinesfalls aus, dass der Steuermaßstab - und das sodann vom Bundesverfassungsgericht in gleicher Weise angesprochene Merkmal der Abwälzbarkeit ebenfalls - auch auf der Grundlage dieser neuen Rechtsprechung nicht allein für die materielle Verfassungsmäßigkeit von Bedeutung ist, sondern daneben gleichwohl noch von Relevanz für die Gesetzgebungskompetenz sein kann. Aus den weiteren Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts ergibt sich sodann, dass hinsichtlich der in der Entscheidung angesprochenen Merkmale differenziert werden muss zwischen der formellen Zuordnung einer Steuer zu einem Steuerbegriff einerseits und andererseits der materiellen Überprüfung, ob die Zulässigkeit einer Steuer - etwa im Hinblick auf ihre Höhe oder die Tauglichkeit des gewählten Steuermaßstabs - gegeben ist. Den Merkmalen einer Steuer - jedenfalls dem in dieser Entscheidung explizit angesprochenen Merkmal des Steuermaßstabs und dem sodann ebenfalls angesprochenen Merkmal der Abwälzbarkeit einer Aufwandsteuer - kann also eine Doppelfunktion zukommen: sie können einerseits Einfluss auf die (mangels Herkömmlichkeit einer Steuer erforderliche) typologische Einordnung der konkreten Steuer in das formelle Kompetenzsystem haben und andererseits - und von dieser ersten Funktion zu trennen - von Bedeutung sein für die Prüfung der Steuer in materieller Hinsicht, etwa ob bei Prüfung des

Steuermaßstabs dieser tatsächlich geeignet ist, den Besteuerungsgegenstand in jeder Hinsicht leistungsgerecht zu erfassen (s. BVerfG, a. a. O., S. 17).

Die weitere Formulierung

"indessen lässt der möglicherweise nicht mehr taugliche, aber doch dem herkömmlichen Bild der Vergnügungsteuer entsprechende und daher ihren Typus nicht verändernde Maßstab den Charakter als Aufwandsteuer unberührt und führt so auch nicht zum Wegfall der Gesetzgebungskompetenz" (BVerfG a. a. O., S. 18)", macht deutlich, dass das Merkmal einer Steuerart selbst dann noch für den Charakter einer zu prüfenden Steuer und für ihre Einreihung unter ein herkömmliches Bild maßgeblich sein kann, wenn die Steuer den Anforderungen dieses Merkmals (im Fall des Bundesverfassungsgerichts der Steuermaßstab) in materieller Hinsicht letztlich nicht zu genügen vermag. Dass die sich aus einem Steuermerkmal materiell-rechtlich ergebenden Anforderungen bei genauer Prüfung der Steuer nicht erfüllt werden, heißt nicht, dass dieses Steuermerkmal ohne weiteres entbehrlich ist, wenn es darum geht, den (kompetenziellen) Charakter dieser Steuer zu bestimmen.

(5) Festzuhalten ist, dass auch nach der weiterentwickelten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Einordnung einer Steuer in das Kompetenzsystem die Steuer entweder der Herkömmlichkeit nach oder in der Gesamtschau ihrer Eigenschaften nach dem Charakter der jeweiligen Steuerart bzw. den Merkmalen des kompetenzvermittelnden Steuertypus entsprechen muss, wobei es für die Kompetenzfrage unerheblich ist, ob die inhaltlichen, materiell-rechtlichen Erfordernisse, die mit dem jeweiligen Merkmal verbunden sein können, in der konkreten Ausgestaltung des Steuergesetzes dann auch tatsächlich erfüllt werden.

Es kann der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts indes nicht entnommen werden, dass die beiden dort für die Aufwandsteuer angesprochenen Merkmale des Steuermaßstabs und der Abwälzbarkeit als solche nicht mehr typusprägend sein sollen. Bei der Überprüfung einer herkömmlichen Aufwandsteuer, wie sie die Hamburgische Spielgerätesteuernach den Feststellungen des Bundesverfassungsgerichts ist, stellt sich diese Frage nämlich schon deswegen nicht, weil diese Merkmale, soweit sie typusprägend sind, bereits durch die Herkömmlichkeit der Steuer abgedeckt sind (denn dem Steuergesetzgeber gebührt eine weitgehende Gestaltungsfreiheit darin, bestehende Steuergesetze oder Steuersätze zu ändern, Selmer / Brodersen, DVBl 2000, 1153, 1160 m. w. N.).

Mit seinen Ausführungen zur Bedeutung bzw. zur fehlenden Bedeutung der Nichterfüllung der materiell-rechtlichen Anforderungen eines Merkmals für die Frage der Gesetzgebungskompetenz steht diese neue - jedenfalls hinsichtlich des Merkmals der Abwälzbarkeit vom Bundesverfassungsgericht selbst als Weiterentwicklung bezeichnete - Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts jedenfalls insoweit in Kontinuität zu seiner bisherigen Rechtsprechung, als im Rahmen der Kompetenzprüfung auch zuvor nicht verlangt wurde, dass eine Steuer tatsächlich und in jedem Fall abgewälzt werden können muss, um als Aufwand- oder Verbrauchsteuer erkennbar zu sein. Vielmehr reichte es insoweit seit jeher, wenn die Steuer "auf Abwälzbarkeit angelegt" war.

Für die Einordnung von Steuern, die sich nicht ohne weiteres bereits einer herkömmlichen Aufwandsteuer (oder Verbrauchsteuer) zuordnen lassen, ist ein solches Angelegtsein allerdings nicht entbehrlich. Dies schon allein deswegen nicht, weil zwingend in einem ersten Schritt eine Zuordnung der zu prüfenden Steuer zu einer Steuerart erfolgen muss, um entsprechend der Zuordnung den vollständigen Maßstab für die weitere Rechtmäßigkeitsprüfung erkennen zu können. Mit anderen Worten: Um im Rahmen einer materiellen Verhältnismäßigkeitsprüfung etwa feststellen zu können, ob eine Steuer für einen bestimmten Zweck "geeignet" ist,

bedarf es zuvor einer Feststellung, um was für eine Art von Steuer es sich überhaupt handelt. Sachlogisch bedarf es bei diesem ersten Prüfungsschritt nicht der Feststellung der vollständigen Erfüllung der Merkmale, wohl aber, wie das Bundesverfassungsgericht in dem wiedergegebenen Zitat verlangt, der Feststellung, ob die Möglichkeit der Erfüllung dieser Merkmale gegeben ist, bzw., wie es an anderer Stelle der Entscheidung seiner ständigen Rechtsprechung folgend formuliert, ob die Steuer in einer bestimmten Art und Weise angelegt ist.

(6) Vor diesem Hintergrund kann der vorliegende Senat dem Vortrag des Beklagten nicht folgen, nach der die in dem zitierten Urteil des Bundesverfassungsgerichts dargestellte - und von diesem als Weiterentwicklung bezeichnete - Dogmatik Ausdruck dafür sein soll, dass die Abwälzbarkeit als Merkmal für den Typus einer (Aufwand- und auch einer Verbrauch-) Steuer überhaupt aufgegeben werden soll. Denn den in der Entscheidung wiedergegebenen Überlegungen des Bundesverfassungsgerichts ist vielmehr zu entnehmen, dass auch nach der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts die angesprochenen Merkmale grundsätzlich weiterhin von Einfluss darauf sein können, ob eine zu prüfende Steuer überhaupt dem kompetenziellen Steuertypus einer Aufwandsteuer zugeordnet werden kann. Sollte die Abwälzbarkeit generell gar kein typusprägendes Merkmal für Aufwand- (und für Verbrauch-) Steuern mehr sein, würde es keinen Sinn ergeben, dass das Bundesverfassungsgericht einschränkend formuliert, dass

"die Abwälzbarkeit der indirekt beim Halter der Automaten erhobenen Steuer auf die Nutzer der Spielgeräte ... zwar Bedingung ihrer materiellen Verfassungsmäßigkeit (ist), aber kein den Charakter dieser Aufwandsteuer prägendes Wesensmerkmal." (Unterstreichung nur hier).

Vielmehr wird in dieser Formulierung abermals deutlich, dass der Charakter der Hamburgischen Spielgerätesteuer nach der Dogmatik des Bundesverfassungsgerichts ohnehin bereits als Aufwandsteuer vorgeprägt ist, nämlich aufgrund ihrer Herkömlichkeit.

Hätte das Bundesverfassungsgericht feststellen wollen, dass die Abwälzbarkeit in keinem Fall mehr ein den Charakter einer Aufwandsteuer prägendes Wesensmerkmal sein soll, wäre im Übrigen die Erwartung gerechtfertigt gewesen, dass dies entsprechend formuliert und eine solche Änderung der Rechtsprechung vom Bundesverfassungsgericht auch entsprechend bezeichnet worden wäre.

Auch nach der Ansicht des FG München, das in seinem Beschluss zur Kernbrennstoffsteuer die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Hamburgischen Spielgerätesteuer bereits ausführlich berücksichtigt hat, ist es nach wie vor ein Charakteristikum einer Verbrauchsteuer, dass sie auf Überwälzung angelegt ist, was heiße, dass die Überwälzbarkeit der Regelfall sein müsse, selbst wenn die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse eine Weitergabe der Steuerlast an den Endverbraucher nicht in jedem Einzelfall zuließen (Beschluss vom 04.10.2011, 14 V 2155/11, DStRE 2012, 48).

cc) Schlussfolgerungen

Weitergehende Schlussfolgerungen können aus der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 04.02.2009 (1 BvL 8/05, BVerGE 123, 1) nicht gezogen werden.

Der Beklagtenvortrag lässt die Vermutung erkennen, die vom Bundesverfassungsgericht selbst als Weiterentwicklung bezeichnete Entscheidung sei nur ein erster Schritt, um die Abwälzbarkeit als Wesensmerkmal der Aufwandsteuer (und eventuell auch der Verbrauchsteuer) demnächst generell abzuschaffen. Vor dem Hintergrund der dargestellten Überlegungen hält der vorliegende Senat die Erwartung einer derartigen Änderung der

Verfassungsrechtsprechung für zweifelhaft: Würde für den Verbrauchsteuerbegriff auf das Merkmal der Abwälzbarkeit in Gänze verzichtet, würde zugleich das Merkmal der Belastung des privaten Konsums als Unterscheidungskriterium zu anderen Steuern aufgegeben. Damit wären die Verbrauchsteuern nicht mehr ausschließlich dem Bereich der Besteuerung der Einkommensverwendung zuzuordnen, sondern (jedenfalls auch) dem Bereich der Besteuerung der Einkommenserzielung. Selbst wenn das Grundgesetz indes eine solche - geänderte - Auslegung des Verbrauchsteuerbegriffs zuließe, so würde es sich doch nach der Überzeugung des vorliegenden Senats um eine nicht-verfassungshomogene Auslegung handeln. Eine Vermischung von Besteuerung der Einkommenserzielung und -verwendung würde nicht dem gegenwärtig herrschenden Verständnis von der Systematik der Besteuerung entsprechen - nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts dient das Merkmal der Einkommensverwendung der Abgrenzung der Verbrauch- und Aufwandsteuern als Einkommensverwendungsteuern von den Einkommensentstehungsteuern (BVerfG, Urteil vom 06.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 347 m. w. N.) - und könnte nicht ohne Auswirkungen auch auf das Kompetenzgefüge der Art. 105, 106 GG bleiben.

Da der vorliegende Senat seine Prüfung der Verfassungsmäßigkeit aber nur innerhalb der ihm zugewiesenen Kompetenz und damit nur auf der Grundlage der gegenwärtigen Verfassungsrechtslage vornehmen kann, wie sie sich ihm selbst im Wege der Auslegung erschließt oder wie sie vom Bundesverfassungsgericht bereits vorgegeben ist, kann er eine mit der bisherigen Auslegung des Grundgesetzes durch das Bundesverfassungsgericht nicht übereinstimmende Auslegung, die das Bundesverfassungsgericht möglicherweise erst in der Zukunft entwickeln wird, ohnehin nicht berücksichtigen. Keine Grundlage für die Rechtsprechung eines Instanzgerichts kann ein Verfassungsverständnis sein, das dieses Gericht selbst nicht zu erkennen vermag und ihm allenfalls als noch nicht eingetretene Änderung der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vorstellbar ist.

d) Rechtsprechung zum Inhalt des Steuermerkmals der Abwälzbarkeit"

aa) Begriff der "kalkulatorischen Abwälzbarkeit"

Im Zusammenhang mit der Prüfung von Verbrauch- und Aufwandsteuern verwendet das Bundesverfassungsgericht seit jeher die Rechtsfigur der "kalkulatorischen Abwälzbarkeit"; beispielhaft in seiner Entscheidung vom 10.05.1962 (1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76, 96):

"Darüber, in welcher Weise die Veranstalter ihre steuerliche Belastung im Wege der Überwälzung an die Benutzer der Veranstaltung weitergeben, enthält das herkömmliche Vergnügungsteuerrecht ebenso wenig Bestimmungen wie regelmäßig andere die Überwälzung beabsichtigende Steuergesetze, insbesondere die Verbrauchsteuergesetze. Die Überwälzbarkeit einer Steuer hat demnach nicht zum Inhalt, dass dem Steuerschuldner die rechtliche Gewähr geboten wird, er werde den als Steuer gezahlten Geldbetrag - etwa wie einen durchlaufenden Posten - von der vom Steuergesetz der Idee nach als Steuerträger gemeinten Person auch ersetzt erhalten. Die Steuerüberwälzung ist ein wirtschaftlicher Vorgang; das Gesetz überlässt es dem Steuerschuldner, den Steuerbetrag in die Kalkulation einzubeziehen und die Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens auch dann zu wahren; letztlich hängt es von der Marktlage ab, ob dem Steuerzahler die Überwälzung gelingt ... Ob ein Vergleich der Lage des Aufstellers vor und nach der Steuererhöhung die Abwälzbarkeit bestätigt, ist hiernach nicht ausschlaggebend.

Gewährleistet hiernach das Vergnügungsteuerrecht dem Veranstalter des Vergnügens nicht, dass es ihm gelingt, den gezahlten Steuerbetrag auch

wirtschaftlich auf den Benutzer der Veranstaltung abzuwälzen, so dürfen doch rechtliche Hindernisse die Abwälzung im obigen Sinne nicht völlig ausschließen."

In der aktuellen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Hamburgischen Spielgerätesteuern vom 04.02.2009 (1 BvL 8/05, 22 f.) heißt es der Rechtsprechungstradition entsprechend:

Die Steuer muss daher auf den Benutzer der Veranstaltung abwälzbar sein. Sie soll nicht an demjenigen "hängen bleiben", der das steuerpflichtige Vergnügen zum Zwecke der Gewinnerzielung anbietet, sondern aus denjenigen Aufwendungen gedeckt werden, die die Spieler für ihr Spielvergnügen aufbringen. Hierfür 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 - Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann. Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll, muss dem Steuerschuldner nicht geboten werden. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt. Diese Voraussetzung ist zumindest so lange gegeben, wie der Spielereinsatz den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Unkosten für den Betrieb des Spielgerätes deckt und in der Regel noch Gewinn abwirft."

bb) Bedeutung der "kalkulatorischen Abwälzbarkeit"

Teilweise wird die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts so gelesen, dass das Bestehen der kalkulatorischen Abwälzbarkeit insoweit bereits hinreichende Bedingung dafür sein soll, dass eine Verbrauchsteuer im Sinne der Finanzverfassung vorliegt (vgl. etwa Hartmann, DStZ 2012, 205, 208; Waldhoff, ZfZ 2012, 57, 64; Wernsmann, ZfZ 2012, 29, 32).

Der vorliegende Senat hält dieses zumeist nicht näher begründete Verständnis der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für unzutreffend. Es ergibt sich nicht aus dem Wortlaut und nicht aus dem Zusammenhang der Entscheidungen und entspricht nicht den Erkenntnissen zum Typus der Verbrauchsteuer und der Funktion der Abwälzung.

Unter Berücksichtigung insbesondere auch der aktuellen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in seiner Entscheidung zur Hamburgischen Spielgerätesteuern ist zu erkennen, dass das Merkmal der Abwälzbarkeit eine Doppelfunktion hat, nämlich zum einen im Sinne des vom vorliegenden Senat oben entwickelten Begriffs der einfachen Abwälzbarkeit für die materiell-rechtliche Frage, inwieweit der Steuerschuldner einer Steuer - jenseits der mit der bloßen Steuerschuldnerschaft verbundenen Belastungen - durch die Steuer selbst wirtschaftlich belastet ist, und zum anderen im Sinne der Überwälzbarkeit auf den Konsumenten für die formell-rechtlich relevante Frage, ob es sich bei der Steuer um eine (indirekte) Besteuerung privater Leistungsfähigkeit handelt.

Nach Auffassung des vorliegenden Senats ist auf der Grundlage der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu differenzieren, zum einen im Hinblick auf den Steuerschuldner, zum anderen im Hinblick auf den Steuerträger:

(1) Der Steuerschuldner

Die Frage der Abwälzung hat zum einen Bedeutung im Hinblick auf den Steuerschuldner, nämlich für die Frage, inwieweit er nicht nur durch seine

Steuerschuldnerschaft, sondern auch wirtschaftlich durch die Steuer belastet ist (und bleibt).

Falls der Steuerschuldner - infolge mangelnder Abwälzbarkeit - auch wirtschaftlich belastet ist, wird er in seinen Grundrechten stärker betroffen - bis hin zur Erdrosselung - und für diesen weitergehenden Eingriff in seine Grundrechte muss es gegebenenfalls eine Rechtfertigung geben. Insoweit ist nach den materiellen subjektiven Rechten des Steuerschuldners bzw. pauschalisierend der Gruppe der Steuerschuldner zu fragen. Im Rahmen der Prüfung ihrer subjektiven Rechte kommt es für die Frage der Abwälzbarkeit nur darauf an, ob die einfache Abwälzung gelingt, denn ein subjektives Recht des Steuerschuldners einer indirekten Steuer, dass die Steuer nicht nur (irgendwie) von ihm abgewälzt, sondern auf einen bestimmten Dritten bzw. eine bestimmte Gruppe von Steuerträgern hingewälzt werden kann, besteht nicht.

Wenn das Bundesverfassungsgericht im Zusammenhang mit der kalkulatorischen Abwälzung formuliert:

"Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll, muss dem Steuerschuldner nicht geboten werden. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt." (BVerfG vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 295 - Unterstreichungen nur hier),

wird der Bezug des Begriffs der kalkulatorischen Abwälzbarkeit auf die Entlastung des Steuerschuldners im Einzelfall deutlich.

Ob in jedem Einzelfall die Möglichkeit einer einfachen Abwälzung tatsächlich besteht, ist - unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, insbesondere unter Berücksichtigung der Entscheidung vom 04.02.2009 zur Hamburgischen Spielgerätesteuern (1 BvL 8/05, BVerfGE 123 ,1, 18) - nur im Rahmen der materiellen Rechtmäßigkeit eines Steuergesetzes zu prüfen, nicht aber im Rahmen der formellen Rechtmäßigkeit. Grundsätzlich muss es allerdings nicht in jedem Einzelfall eine zwingende oder auch nur wahrscheinliche Möglichkeit der Überwälzung geben, denn Steuergesetze betreffen in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens:

"Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und damit in weitem Umfang die Besonderheiten nicht nur des einzelnen Falles, sondern gegebenenfalls auch ganzer Gruppen vernachlässigen" (ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 292 m. w. N.).

Die Rechtsfigur der kalkulatorischen Abwälzbarkeit gibt insofern einen Maßstab für die materielle Rechtsprüfung. Dabei ist festzustellen, dass das Gebot der kalkulatorischen Abwälzbarkeit im Hinblick auf den Steuerschuldner mit dem Verbot der Erdrosselung korreliert. Gelingt die einfache Abwälzung einer Steuer nicht, droht diese Steuer sich letztlich erdrosselnd auf die unternehmerische Tätigkeit auszuwirken - sofern sie nicht als extern finanzierte "Liebhaberei" betrieben wird. Grundsätzlich ist jede erdrosselnde Steuer verfassungswidrig - zum einen im Hinblick auf die Verletzung der subjektiv-materiellen Rechte der Steuerschuldner, zum anderen im Hinblick darauf, dass eine erdrosselnde Steuer nicht der Erschließung von Einnahmequellen des Staates dient und damit formell-rechtlich nicht mehr dem finanzverfassungsrechtlichen Steuerbegriff unterfällt (vgl. BVerfG, Beschluss vom 01.04.1971, 1 BvL 22/67, Beschluss vom 08.12.1970, 1 BvR 95/68, BVerfGE 29,

327, 331; Urteil vom 22.05.1963, 11 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147, 161; Urteil vom 10.05.1962, 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76, 89).

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die einfache Abwälzbarkeit nicht zur Abgrenzung der finanzverfassungsrechtlichen Steuerarten, hier von indirekt erhobenen Verbrauchsteuern zu anderen Steuern taugt.

Grundsätzlich jedes Unternehmen, das von Steuerzahlungspflichten betroffen ist, muss versuchen, die Steuern (irgendwie) abzuwälzen (vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., S. 325). Da der gewerblichen Unternehmerschaft eine Gewinnerzielungsabsicht wesensimmanent ist und Gewinn nur erzielt werden kann, wenn die Einnahmen höher sind als die Ausgaben, wird jeder Unternehmer grundsätzlich bemüht sein und bemüht sein müssen, sämtliche Aufwendungen des Unternehmens, also jegliche Ausgaben und somit auch Verkehr-, Verbrauch-, Grundsteuern etc., aber auch ertragsteuerliche Belastungen, bei der Kalkulation seiner am Markt angebotenen Leistungen einzupreisen oder durch Kosteneinsparungen an anderer Stelle zu kompensieren (vgl. Dänzer-Vanotti, BB 1989, 754, 755).

Wenn also gewerbliche Unternehmen zur Erzielung eines angemessenen Unternehmerlohns versuchen werden, jegliche Steuer, auch solche, zu deren Typusmerkmalen die Abwälzbarkeit nicht gehört, in irgendeiner Form abzuwälzen, muss die für den Typus der Verbrauchsteuer seit jeher als typusrelevantes Merkmal angesehene Abwälzbarkeit über die einfache Abwälzbarkeit hinausgehen und zwar indem sie einen konkreteren Bezug auf die Belastung des privaten Konsumenten erkennen lässt.

So hat das Bundesverfassungsgericht in der bereits zitierten "Ökosteuer"-Entscheidung noch einmal deutlich gemacht, dass die Zulässigkeit von Typisierungen ihre Grenze in der Verhältnismäßigkeit hat und dass bei indirekten Steuern "auch der End- oder Letztverbraucher, der die indirekte Steuerlast - über eine oder mehrere Handelsstufen vermittelt - tragen soll, in den Blick zu nehmen" ist (Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, Rdnr. 57 f.). Entsprechend folgt der Bundesfinanzhof explizit der Auffassung, dass die Abwälzbarkeit ein Wesensmerkmal der Verbrauchsteuer ist und stellt in diesem Zusammenhang fest, "dass die Abwälzbarkeit dem Ziel dient, den Endverbraucher des steuerbaren Erzeugnisses mit der Steuer zu belasten" (Urteil vom 15.04.1987, VII R 108/82, BFH/NV 1988, 132).

(2) Der Steuerträger

Da der Bezug der Steuer zur Belastung des privaten Konsumenten bei einer als indirekte Steuer erhobenen Steuer naturgemäß weniger an den ersten beiden für den Charakter einer Steuer wesentlichen Gesichtspunkten, dem Steuergegenstand und dem Steuermaßstab (vgl. zuletzt BVerfG 04.02.2009, 1 BvL 8/05 Rdnr. 48, 16), festgemacht werden kann, muss er notwendigerweise durch einen Blick auf den dritten Gesichtspunkt, der wirtschaftlichen Auswirkung (s. o. II. C 6.a), festgestellt werden können.

Dass eine indirekte Steuer vorliegt, die die privaten Konsumenten belastet, lässt sich nicht abschließend damit begründen, dass eine einfache Abwälzung gelingt oder gelingen kann, denn, wie gezeigt, spielt es für die einfache Abwälzung keine Rolle, wer nach der Abwälzung anstelle des Steuerschuldners die Steuerlast trägt.

Der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kann allerdings entnommen werden, dass die kalkulatorische Abwälzbarkeit nicht nur notwendige Voraussetzung für die Überwälzung, sondern darüber hinaus von Bedeutung ist.

(3) Indizwirkung der kalkulatorischen Abwälzbarkeit

Wenn die Ausführungen zur kalkulatorischen Abwälzbarkeit in den Entscheidungen verbunden werden mit den Hinweisen,

"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 - Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann." (BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00).

und

"dass der Markt mit seinen Überwälzungsmöglichkeiten jegliche Vorausbestimmung des "final resting place" der Steuerlast praktisch unmöglich macht", (BVerfG, Urteil vom 20.04.2001 unter Bezugnahme auf BFH, Urteil vom 26.06.1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369, 375),

wird eine weitere Funktion des Begriffs der kalkulatorischen Abwälzbarkeit in Bezug auf den Steuerträger erkennbar, dass nämlich bei Bestehen einer kalkulatorischen Abwälzbarkeit regelmäßig auch ein Hinwälzen der Steuerlast auf den Verbraucher gegeben sein wird.

Tatsächlich ist nach Hansmeyer (a. a. O., S. 709, 777) durch einen Vergleich der verfügbaren Analysen der Steuerlastverteilung die Vermutung gerechtfertigt, dass die Last der traditionellen Verbrauchsteuern zur Gänze von den Verbrauchern getragen wird.

Seer (DStR 2012, 325, 333) erkennt gleichfalls eine "typisierende Unterstellung der Überwälzbarkeit", beschränkt diese aber - den Erkenntnissen Hansmeyers entsprechend - auf historisch gewachsene, in typischer Ausgestaltung auf den Endkonsum ausgerichtete Steuern.

Allerdings kann es sich bei der kalkulatorischen Abwälzbarkeit generell um nicht mehr als eine Art Indiz, widerlegliche Vermutung oder Anscheinsbeweis für die Überwälzung der Steuer handeln.

Auch nach der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts ist eine solche Vermutung der Überwälzung nicht unwiderleglich. Das zeigt sich etwa darin, dass dem Bundesverfassungsgericht bei der Prüfung, ob eine Verbrauchsteuer vorliegt, die bloße kalkulatorische Abwälzbarkeit nicht genügt, sondern auch die "Hinwälzbarkeit" daneben noch eine gewisse Rolle spielt, wenn nämlich das Bundesverfassungsgericht verlangt, dass "rechtliche Hindernisse die Abwälzung im obigen Sinne" - nämlich im Sinne einer wirtschaftlichen Belastung des Konsumenten - "nicht völlig ausschließen" dürfen. Nach dem Verständnis des vorliegenden Senats spricht das Bundesverfassungsgericht damit beispielhaft nur eine der möglichen Fallkonstellationen an, in denen die Vermutung bzw. der Anschein der Überwälzung widerlegt wird bzw. erschüttert ist.

Vor diesem Hintergrund ist der vom Bundesverfassungsgericht gewählten Formulierung, dass Verbrauchsteuern auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger "angelegt" sind, eine eigenständige Bedeutung beizumessen.

e) "Angelegtsein auf Abwälzung"

Der Begriff bedarf der Auslegung, denn die Rechtsprechung hat ihn - soweit feststellbar - noch nicht explizit ausgefüllt, was daran liegen mag, dass sich die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts zur kalkulatorischen Abwälzbarkeit im Zusammenhang mit solchen Verbrauch- und Aufwandsteuern finden, bei denen es das Bundesverfassungsgericht offenbar nicht für zweifelhaft hielt, dass sie "auf Abwälzbarkeit angelegt" waren.

aa) Der Begriff des "Angelegtseins" greift zurück auf den Begriff der "Anlage", wie etwas angelegt ist, also auf den zugrunde liegenden Plan, der auf ein bestimmtes Ergebnis zielt. Das Bundesverfassungsgericht hat in diesem Zusammenhang in einer seiner Entscheidungen davon gesprochen, dass es bei einem Gesetz für eine indirekte Besteuerung "der Idee nach (eine) als Steuerträger gemeinte Person" gibt (BVerfG, Urteil vom 10.05.1962, 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76, 96).

Dieser Prämisse folgend muss also bei der Prüfung, ob eine Maßnahme in bestimmter Weise angelegt ist, zunächst das Vorhandensein einer konkreten Idee, eines Konzepts (vgl. BVerfG vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 275f) bzw. des entsprechenden Plans ermittelt werden können. Welcher (subjektive) Plan einer Maßnahme zugrunde gelegen hat, kann an objektiven Umständen erkennbar sein, insbesondere kann dem Ergebnis seiner Umsetzung Bedeutung zukommen - der Erfolg indiziert den Plan (a. A. für das Merkmal der Abwälzbarkeit Seer, DStR 2012, 325, 333, der meint, für die Einordnung einer Steuer sei von vornherein nicht auf ihre tatsächliche Wirkung, sondern allein auf ihren Zweck und ihre Ausgestaltung abzustellen).

An einem solchen Indiz fehlt es, wenn sich die dem Plan zugrundeliegenden Prognosen als unzutreffend herausstellen und der Plan "mislingt". Im Fall einer Steuer hat zwar das Misslingen einer geplanten Überwälzung auf den Charakter als Verbrauchsteuer keinen Einfluss (Birk / Förster, DB 1985, Beilage 17, S. 7 m. w. N.), doch muss in diesem Fall das Vorhandensein eines entsprechenden Plans aus sonstigen Quellen erschlossen werden, etwa aus den Gesetzesmaterialien. Sofern allerdings eine (nicht herkömmliche und) im Unternehmensbereich erhobene Verbrauchsteuer nicht bereits daran erkannt werden kann, dass es im Regelfall tatsächlich zu einer Überwälzung der Steuer auf private Konsumenten kommt oder jedenfalls kommen könnte, muss der der Steuer zugrunde liegende Plan, ihre Anlage, nach Überzeugung des vorlegenden Senats eine gewisse objektive oder jedenfalls subjektive Eignung zur Erreichung einer Überwälzung aufweisen.

bb) Die Relevanz dieses subjektiven Elements bei der Prüfung der Gesetzgebungskompetenz ergibt sich aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Wie in Entscheidungen zuvor (z. B. Urteil vom 06.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 347; Urteil vom 07.05.1963, 2 BvL 8/61 und 2 BvL 10/61, BVerfGE 16, 64, 74) hat das Bundesverfassungsgericht auch in seiner aktuellen Entscheidung zur Hamburgischen Spielgerätsteuer als einer der Verbrauchsteuer insoweit vergleichbaren Aufwandsteuer formuliert:

"Aufwandsteuern belasten die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners. In dieser Absicht des Gesetzgebers liegt das wesentliche Merkmal des Begriffs der Aufwandsteuer." (BVerfG vom 04.02.2009, 1 BvL 8/05, 15 - Unterstreichung nur hier)

Im Anschluss an dieses Urteil entschied auch der andere Senat des Bundesverfassungsgerichts in gleicher Weise zu einer Spielgerätsteuer:

"Die Vergnügungsteuer in der Form der herkömmlichen Spielautomaten- oder auch Spielgerätsteuer ist danach den Aufwandsteuern im Sinne des Art. 105 Abs. 2a GG zuzuordnen, da sie die Leistungsfähigkeit des Spielers erfassen soll, der sich an dem Gerät vergnügt". (Beschluss vom 03.09.2009, 1 BvR 2384/08, NVwZ 2010, 313, juris Rdnr. 17 - Unterstreichung nur hier)

In beiden Zitaten zeigt sich deutlich, dass die Intention des Gesetzes eine maßgebliche Rolle für die kompetenzielle Qualifizierung einer (Aufwand- oder Verbrauch-) Steuer spielt. Stimmen, die die subjektive Einschätzung des

Steuergesetzgebers per se für unbeachtlich halten (Hartmann, DStZ 2012, 205, 209), vermag der vorliegende Senat daher nicht zu folgen.

f) Zwischenergebnis

In Bezug auf das Merkmal der Abwälzung ist festzuhalten:

Die Überwälzung einer indirekt erhobenen Verbrauchsteuer ist ein wirtschaftlicher Vorgang, der typischerweise durch Preiserhöhung erfolgt, sofern sie am Markt durchsetzbar ist. Der Steuergesetzgeber kann keine Garantie für die vollständige und unbedingte Überwälzung der Verbrauchsteuer durch den Hersteller auf den Konsumenten übernehmen. Das wirtschaftliche Risiko der Überwälzung trägt der Hersteller. Auch wenn der Gesetzgeber die tatsächliche Überwälzbarkeit nicht zu garantieren braucht, so darf er doch umgekehrt eine Verbrauchsteuer nicht derart ausgestalten, dass ihre Überwälzung generell unrealistisch ist. Da die wirtschaftliche Belastung des privaten Konsumenten prägendes Merkmal für den Typus der Verbrauchsteuer ist, muss dem gewerblichen Steuerschuldner eine nicht nur theoretische Möglichkeit der Überwälzung bleiben.

Eine neue Steuer, die an die Verwendung eines Gutes im Herstellungsprozess anknüpft, ist demnach nicht auf Abwälzung angelegt, wenn mit ihr - funktional - nicht (auch) private Konsumenten des Gutes oder einer unter Verwendung des Gutes hergestellten Ware tatsächlich belastet werden können und - intentional - die Belastung des privaten Konsumenten nach der Konzeption der Steuer und dem Willen des Gesetzgebers auch gar nicht beabsichtigt ist.

Sofern eine solche Steuer auch ansonsten nicht die Merkmale einer herkömmlichen Verbrauchsteuer erfüllt, kann sie nicht als Verbrauchsteuer in das Kompetenzsystem der Finanzverfassung eingeordnet werden, sondern ist eine - im Katalog des Art. 106 GG mangels Einkommens- bzw. Gewinnorientierung auch nicht anderswo erfasste - Herstellung- oder Produktionsteuer (Ossenbühl / di Fabio, StuW 1988, 349, 353 f.; Birk / Förster, DB 1985, Beilage 17, S. 7 m. w. N.).

10. Anwendung der Grundsätze zur Abwälzbarkeit auf die Kernbrennstoffsteuer

Die Kernbrennstoffsteuer wird beim gewerblichen Verwender von Kernbrennstoffen erhoben. Eine Belastung privater Verbraucher durch eine beim gewerblichen Unternehmen erhobene Verbrauchsteuer tritt nur ein, wenn die Steuer - als indirekte Steuer - auf den privaten Konsumenten übergewälzt wird. Als indirekt zu belastender Konsument kommt bei der Kernbrennstoffsteuer nur der - unmittelbare oder mittelbare - Verbraucher von elektrischem Strom in Betracht, denn durch die im Steuertatbestand angesprochene kernenergetische Reaktion wird zwar zunächst Wärme erzeugt, die aber bei den im Erhebungsgebiet Deutschland betriebenen und durch die Kernbrennstoffsteuer besteuerten Kernkraftwerken ausschließlich zur Erzeugung von Strom weiterverwendet wird.

Das Kernbrennstoffsteuergesetz ist indes weder unter funktionalen noch unter intentionalen Gesichtspunkten darauf angelegt, dass die Kernbrennstoffsteuer auf private Konsumenten überwälzt wird. Nach den Erkenntnissen des vorliegenden Senats kann weder festgestellt werden, dass die Kernbrennstoffsteuer im oben entwickelten Sinne eine Belastung des privaten Konsums von Strom oder der mittels des erzeugten Stroms erzeugten sonstigen Konsumgüter oder erbrachten Dienstleistungen bewirken kann (a) oder tatsächlich bewirkt (b), noch dass die Konzeption der Kernbrennstoffsteuer eine Hinwälzung zum privaten Konsumenten erwarten lässt bzw. zum Zeitpunkt ihres Erlasses erwarten ließ (c). Schließlich ist festzustellen, dass die Absicht des Gesetzgebers nicht die Belastung der - unmittelbaren oder mittelbaren - Stromkonsumenten gewesen ist (d). Daraus ist - unabhängig von dem Ergebnis von weiteren Ermittlungen, die etwa zu den von der

Klägerin getätigten Verkaufsgeschäften geführt werden könnten (e) - der Schluss zu ziehen, dass die Kernbrennstoffsteuer nicht im Sinne der dargelegten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts darauf angelegt ist, den privaten Konsum zu belasten und somit, auch und gerade in der Zusammenschau mit ihren sonstigen Merkmalen, nicht als Verbrauchsteuer im Sinne der Finanzverfassung eingeordnet werden kann.

Der vorliegende Senat hat bedacht, dass es bisher noch niemals dazu gekommen ist, dass das Bundesverfassungsgericht einer als Verbrauch- oder als Aufwandsteuer erlassenen Steuer die Abwälzbarkeit bzw. das Angelegtsein auf Abwälzbarkeit abgesprochen hat (s. Beschluss vom 04.02.2009, 1 BvL 8/05; Nichtannahmebeschluss vom 03.05.2001, 1 BvR 624/00, HFR 2001, 709; Beschluss vom 01.04.1971, 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8; Beschluss vom 28.01.1970, 1 BvL 4/67, BVerfGE 27, 375; Urteil vom 10.05.1962, 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76). Insofern reichten stets Hinweise auf die oben angesprochene kalkulatorische Abwälzbarkeit und das Nichtverbotensein des Abwälzens. Allerdings unterscheidet sich die Situation der Steuerschuldner der Kernbrennstoffsteuer als Anbieter von elektrischem Strom wesentlich von der Situation, in der sich die Steuerschuldner in den bisher entschiedenen Fällen befunden haben:

a) Keine Überwälzung bei Besteuerung nur eines Produktionsverfahrens

Eine Überwälzung der Kernbrennstoffsteuer kann schon deswegen nicht stattfinden, weil grundsätzlich der gesamte im Erhebungsgebiet - wie auch immer erzeugte - Strom in dasselbe Netz gespeist und zu einem im Wesentlichen gleichen Preis verkauft wird, aber nur bei einem Teil dieser Strommenge die Erzeugung des Stroms mit der Kernbrennstoffsteuer belastet wird.

aa) Auf dem deutschen Strommarkt gab es nach allgemeiner Ansicht jedenfalls bei Erlass des Kernbrennstoffsteuergesetzes (noch) ein homogenes Oligopol, d. h. wenigen Anbietern standen viele Nachfrager gegenüber (vgl. Wetzel, Der deutsche Strommarkt steht vor dem Umbruch, Die Welt vom 30.08.2011; Online Lexikon wikipedia zum Stichwort "Oligopol").

Elektrischer Strom ist eine Ware, die auf verschiedene Arten erzeugt werden kann, sich sodann aber im Produkt selbst nicht nach ihrer Erzeugungsart unterscheidet. Der unter Einsatz der Kernenergie erzeugte Strom wird ebenso wie der auf andere Art erzeugte Strom überwiegend in das allgemeine Stromnetz eingespeist und geht im Wesentlichen in der Gesamtmenge der im Erhebungsgebiet erzeugten Gesamtstrommenge auf. An der Strombörse wird der Strom als sogenannter Graustrom oder Egalstrom gehandelt, d. h. unabhängig von seiner Herkunft (vgl. wikipedia "Graustrom", "Strombörse" - Stromkennzeichnung). Die Stromanbieter stehen in einem direkten Wettbewerb miteinander. Die - auch zwischen den Beteiligten im Wesentlichen unstreitigen - Preisbildungsmechanismen am Strommarkt des Erhebungsgebiets einerseits und der Umstand, dass der Strom in ein gemeinsames Netz eingespeist wird, andererseits, führen dazu, dass der Preis für Strom durch den Handel an der Strombörse im Wesentlichen einheitlich gebildet wird (vgl. die Begründung des Kernbrennstoffsteuergesetzes, BTDrucks 17/3054 vom 28.09.2010, S. 5).

Unterschiede in den Strompreisen für verschiedene gewerbliche und private Verbraucher, die der Beklagte dargestellt und belegt hat, erklären sich im Wesentlichen durch Unterschiede in den Bedingungen des Konsums - z. B. Abnahmemenge, Abnahmezeitpunkt, Konstanz der Abnahme etc. - des Konsumenten - z. B. Bonität, Erreichbarkeit etc. - und des Abnahmevertrages - z. B. Laufzeit, Kündigungsmöglichkeiten etc. -, aber nicht oder kaum durch Unterschiede

in der Herkunft des Stroms oder sonstige Unterschiede des Stroms. Wie die Klägerin überzeugend vorgetragen hat, lassen sich die Strompreise, auch wenn sie nicht gegenüber jedem Konsumenten gleich hoch sind, jeweils aus dem einheitlichen an der Strombörse gebildeten Strompreis ableiten (vgl. auch Lehmann a. a. O. S. 53 m. w. N.).

bb) Selbst unter der Annahme, dass der Angebotspreis für Atomstrom infolge der Besteuerung der Kernbrennstoffe erhöht und dieser erhöhte Preis für den Börsen- und damit für den Marktpreis preissetzend werden würde, könnte nach dem Verständnis des vorliegenden Senats nicht von einer Überwälzung der Steuer im Sinne des finanzverfassungsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriffs gesprochen werden:

Konkurrieren mehrere Erzeuger mit einem identischen Produkt am Markt, so wird sich grundsätzlich ein einheitlicher Preis bilden. Wenn ein Anbieter versucht - etwa aufgrund seiner erhöhten Gestehungskosten - den Veräußerungspreis zu erhöhen und ihm dies gelingt - etwa weil die gesamte Nachfrage nicht ohne seine Ware allein aus der Angebotsmenge der anderen Anbieter gedeckt werden könnte -, könnte zwar erwogen werden, ob darin eine gelungene Überwälzung seiner höheren Gestehungskosten zu sehen ist. Wird jedoch berücksichtigt, dass die Überwälzung im Rahmen der Verbrauchsteuererhebung die Funktion hat, den privaten Verbraucher wirtschaftlich mit einer Steuer zu belasten, dürfte die Überwälzung in diesem Fall scheitern. Denn nach den Gesetzen des Marktes ist zu erwarten, dass sich wiederum ein einheitlicher, nunmehr höherer Preis für die Ware bildet und auch die anderen Anbieter den höheren Preis für ihre Ware erzielen, obwohl ihre Gestehungskosten unverändert geblieben sind.

Würde die Erhebung von Kernbrennstoffsteuer zu einer Erhöhung des allgemeinen Strompreises führen - etwa weil die gesamte Angebotsmenge begrenzt ist und eine Nachfrage konstant mindestens im Umfang der Angebotsmenge besteht oder diese sogar übersteigt -, so würde diese Erhöhung zwingend gleichermaßen auf dem Atomstrom als auch auf dem auf andere Weise erzeugten Strom lasten, so dass jeglicher Stromkonsument einen höheren Preis zu entrichten hätte. Es könnte also keine Rede davon sein, dass gerade die Verbraucher des Atomstroms mit der Verbrauchsteuer auf Kernbrennstoffe belastet wären - zumal dem einzelnen Stromverbraucher bzw. Strompreiszahler ein mit einer bestimmten Kraftwerksart hergestellter Strom regelmäßig gar nicht zugeordnet werden kann.

Bei einer typischen Verbrauchsteuer - etwa der Biersteuer - stellt sich dies anders dar: Wird Bier, dessen Konsum durch den privaten Verbraucher belastet werden soll, bereits beim Hersteller oder beim Verkäufer besteuert, so trifft diese Besteuerung sämtliche Anbieter von Bier und es ist eine allgemeine Überwälzung zu erwarten. Deshalb kann vermutet werden, dass die Steuerlast überwiegend direkt über den Verkaufspreis weitergegeben wird. Entsprechendes gilt, wenn nicht das Bier als Ware des privaten Verbrauchs besteuert wird, sondern ein zu ihrer Herstellung eingesetzter Rohstoff, sofern Bier grundsätzlich unter Einsatz dieses Rohstoffs hergestellt wird.

Das Funktionieren dieses Überwälzungsmechanismus kann allerdings nicht vermutet werden, wenn die Ware, in der zuletzt dargestellten Beispielsalternative also das Bier, bei dessen Verbrauch der private Konsument belastet werden soll, identisch auch ohne Einsatz des besteuerten Rohstoffs hergestellt werden kann und wird. Dann kann bei dem Verbrauch von Bier nicht mehr ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass dieses Bier tatsächlich in einem verbrauchsteuerbelasteten Prozess hergestellt worden ist und damit eine Verbrauchsteuerbelastung besteht, die übergewälzt worden sein könnte. Ist aber

somit strukturell nicht zu erkennen, dass der Preis für das Bier die übergewälzte Verbrauchsteuer enthalten kann, sondern stellt sich bei einem Teil der Anbieter, nämlich denjenigen, die Bier ohne Einsatz des besteuerten Rohstoffes produziert haben, der höhere Preis bloß als höherer Gewinn dar, dann handelt es sich um eine allgemeine Preiserhöhung und nicht um eine Belastung der Konsumenten des mit dem besteuerten Rohstoff hergestellten Bieres.

Werden sämtliche Konsumenten einer nur teilweise mit einer Produktionsmittelsteuer hergestellten Ware durch ein höheres Preisniveau belastet, kann also nicht erkannt werden, dass es sich bei einzelnen Verbrauchern bei der Belastung um eine Steuerbelastung handelt. Dass eine Steuerbelastung einzelner Konsumenten nicht erkannt werden kann, gilt erst recht, wenn die Waren der verschiedenen Anbieter, bevor sie beim Konsumenten ankommen, auf der vorgelagerten Handelsstufe vermischt werden und somit beim Konsumenten gar nicht mehr nach den verschiedenen Erzeugern unterschieden werden können, so wie es beim Strom im Stromnetz der Fall ist.

Nicht abschließend braucht der vorlegende Senat zu klären, ob ein anderes Ergebnis, also dass ein erhöhter Konsumentenpreis der Erhebung der Steuer zuzurechnen ist, möglich wäre, wenn der zuerst preiserhöhende Anbieter eine monopolartige Stellung am Markt hat (zur abweichenden Inzidenz bei Monopolen vgl. Hansmeyer a. a. O., S. 709, 776 f.) oder, was insoweit auf das Gleiche hinausliefere, die Besteuerung den ganz überwiegenden Teil der Anbieter erfasst. Denn dabei handelt es sich um atypische Sondersituationen, die im vorliegenden Fall bei den Kernkraftwerksbetreibern jedenfalls nicht gegeben sind.

cc) Unter den Verbrauchsteuern finden sich Beispiele, die belegen, dass dem (historischen) Gesetzgeber das Problem, dass eine nur für einen Teil einer Warenproduktion erhobene Produktionsmittelsteuer dem Typus der Verbrauchsteuer nicht gerecht werden kann, geläufig gewesen ist:

(1) Üblicherweise unter Einsatz von Branntwein hergestellte Riech- und Schönheitsmittel unterlagen der Verbrauchsteuer auf Branntwein. Wie der Bundesfinanzhof in seiner bereits oben angesprochenen Entscheidung zur Besteuerung technischer Alkohole, die zur Produktion von Riech- und Schönheitsmitteln eingesetzt wurden (Urteil vom 26.06.1984, VII R 60/83, BVHE 141, 369), ausgeführt hat, wurden technische Alkohole, die der Branntweinsteuer zunächst nicht unterfielen, weil diese darauf zielte, den Verbrauch von Branntwein durch Verzehr zu belasten, und die technischen Alkohole zum menschlichen Verzehr nicht geeignet und bestimmt waren, sodann jedoch bei der Herstellung von Riech- und Schönheitsmitteln eingesetzt, um den ursprünglich verwendeten, aber steuerpflichtigen Branntwein zu substituieren. Um die für die Verbrauchsteuer prägende Belastung des Verbrauchers - die bei herkömmlicher Produktion unter Verwendung von Branntwein auch den Verbraucher von Riech- und Schönheitsmitteln einschloss - sicherzustellen, hätte also entweder der zur Herstellung von Riech- und Schönheitsmitteln eingesetzte Branntwein von der Verbrauchsteuer befreit oder das alternativ eingesetzte Produktionsmittel, hier die technischen Alkohole, ebenfalls mit einer entsprechenden Verbrauchsteuer belastet werden können. Ohne eine solche Maßnahme hätte sich die Besteuerung des für die Riech- und Schönheitsmittel eingesetzten Branntweins als reine Produktionsmittelsteuer dargestellt, was durch die Änderung des Steuergesetzes vermieden werden konnte. Der Gesetzgeber hat dann zulässigerweise eine Verbrauchsteuer auf die zur Erzeugung von Riech- und Schönheitsmitteln eingesetzten technischen Alkohole erhoben.

(2) Als weiteres Beispiel kann mit Ossenbühl / di Fabio auf die Einführung der besonderen Zigarettensteuer im Jahr 1906 verwiesen werden. Ossenbühl / di Fabio belegen, dass der Gesetzgeber seinerzeit verschiedene Möglichkeiten der Erhebung einer Verbrauchsteuer auf Zigaretten diskutierte und die Bänderollensteuer auf die industriell hergestellte Packung Zigaretten um eine Besteuerung des Rauchtobaks (Feinschnitt) ergänzte, um angesichts eines erheblichen Anteils an Zigarettenselfherstellern nicht die Zigarettenindustrie einseitig zu belasten, sondern möglichst alle Konsumenten von Zigaretten gleichermaßen zu treffen (Ossenbühl / di Fabio, StuW 1988, 349, 535).

dd) Es kann dahinstehen, inwieweit ein im Rahmen der Steuererhebung neben dem Fiskalzweck zulässiges Lenkungsziel (s. BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00) für die Frage der Abwälzbarkeit von Bedeutung sein kann. Es könnte erwogen werden, ob es ein Lenkungsziel wie bei der Stromsteuer gibt, bei der durch die Verteuerung der Energiekosten Anreize geschaffen werden sollten, vorhandene Energiesparpotenziale auszuschöpfen, erneuerbare Energie stärker auszubauen und energiesparende und ressourcenschonende Produkte und Produktionsverfahren zu entwickeln (BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 276, unter Bezugnahme auf BTDrucks 14/40, S. 1). Lenkungsziel könnte die Zurückdrängung des Atomstroms bei der Stromversorgung Deutschlands durch eine Besteuerung des bei der Erzeugung von Atomstrom eingesetzten Energieträgers sein.

Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass, wenn ein Steuergesetz zulässigerweise auch Lenkungsziele verfolgt, der Lenkungsziel von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen sein muss (BVerfG, Urteil vom 20.04.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, 1, 293 m. w. N.). Jedenfalls im vorliegenden Fall fehlt es dem Kernbrennstoffsteuergesetz an einem in der gesetzgeberischen Entscheidung erkennbaren Lenkungsziel (vgl. Hartmann, DStZ 2012, 205, 206). Die einseitige Belastung der Atomstromerzeugung allein indiziert kein entsprechendes Lenkungsziel. Der Gesetzgeber ist im Gegenteil ganz offensichtlich nicht davon ausgegangen und beabsichtigte auch nicht, dass mit der Besteuerung die Produktion von Atomstrom zurückgeht. Denn nach der oben dargestellten Historie des Kernbrennstoffsteuergesetzes ist die Besteuerung im Zusammenhang mit der Verlängerung der Laufzeiten der Kernkraftwerke eingeführt worden, die gerade die (zeitliche) Ausweitung der Atomstromerzeugung zum Ziel hatte.

ee) Wenn der vorliegende Senat schon auf Grund dieser Überlegungen zu der Überzeugung gelangt, dass eine Überwälzung sachlogisch vorliegend nicht gelingen kann, weil nur ein Teil des am Markt gehandelten Stroms unter Kernbrennstoffbesteuerung erzeugt wird, so ist ihm durchaus bewusst, dass der Begriff der Verbrauchsteuer dem Gesetzgeber in kompetenzieller Hinsicht einen großen Gestaltungsspielraum mit erheblichen Pauschalisierungsmöglichkeiten einräumt. Er ist jedoch der Überzeugung, dass der Umstand, dass eine Steuer, die - wie die Kernbrennstoffsteuer - nur eines von alternativ zur Herstellung einer bestimmten, identischen Ware verwendeten Produktionsmittel besteuert, so dass eine steuerliche Belastung des Verbrauchers dieser Waren grundsätzlich nicht angenommen werden kann, diese Steuer außerhalb des finanzverfassungsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriffs stellt.

b) Keine tatsächliche Preisüberwälzung

Jenseits dieser abstrakten Überlegungen zum Ausschluss der Abwälzbarkeit ist für die Kernbrennstoffsteuer tatsächlich auch konkret festzustellen, dass die Erhebung der Kernbrennstoffsteuer ohne Auswirkung auf den Strompreis geblieben ist.

aa) Die Klägerin hat ausführlich und nachvollziehbar dargelegt und belegt, dass aufgrund des Strompreisbildungsmechanismus in Deutschland eine Abwälzung der Kernbrennstoffsteuer auf die Endverbraucher schwer bis gar nicht möglich ist. Der Strompreis der European Energy Exchange in Leipzig wird bestimmt durch das letzte zur Abdeckung des Bedarfs hinzugeschaltete Kraftwerk, das sog. Spitzenlastkraftwerk. Kernkraftwerke sind wegen der besonders günstigen Erzeugungskosten als sog. Grundlastkraftwerke zur Grundbedarfsdeckung laufend in Betrieb. Steigt der Strombedarf, werden in der Produktion regelmäßig kostenintensivere Spitzenlastkraftwerke hinzugeschaltet und bestimmen so den Marktpreis. Kernkraftwerke, die nur in Zeiten geringen Strombedarfs als Spitzenlastkraftwerke fungieren, beeinflussen nur selten aktiv den Strompreis. Eine Abwälzung von Kosten der Erzeugung von Atomstrom auf den Endverbraucher über den Strompreis ist also strukturell bedingt nur sehr selten möglich. Da im außerbörslichen Stromhandel regelmäßig die auf der Strombörse gehandelten Preise als Referenz dienen, scheidet auch in diesem Sektor ein Abwälzbarkeit grundsätzlich aus (Lehmann a. a. O., S. 52 f., m. w. N.; Seer, DStR 2012, 325, 333).

bb) Ob es ein Indiz für eine Abwälzung der Kernbrennstoffsteuer sein könnte, wenn sich der Strompreis seit ihrer Erhebung erhöht hätte, kann dahinstehen. Nach den Erkenntnissen des vorlegenden Senats ist ein Anstieg des Börsenstrompreises seit Einführung der Kernbrennstoffsteuer nicht festzustellen (s. o. A 4). Die Klägerin hat vorgetragen und belegt, dass die Kernkraftwerke auch nach Einführung der Kernbrennstoffsteuer ohne signifikanten Einfluss auf den Großhandelspreis geblieben sind. Unter Bezugnahme auf die von ihr vorgelegten Forschungsergebnisse werden die Kernkraftwerke auf dem Strommarkt selbst unter Berücksichtigung der Kosten der Kernbrennstoffsteuer nur in Ausnahmeweiten mit einem Umfang von weniger als 0,5% preisbestimmend sein.

cc) Eine Auswertung der zur Verfügung stehenden Literatur und sonstigen Erkenntnisquellen führt zu dem Ergebnis, dass es als unstrittig angesehen werden kann, dass eine Erhöhung der Strompreise infolge der Erhebung der Kernbrennstoffsteuer allenfalls sehr selten und in äußerst geringem Umfang gelingen kann und dass die Kernbrennstoffsteuer strukturell bedingt (fast) ausschließlich den Gewinn der Kernkraftwerke betreibenden Konzerne belasten muss.

c) Konzept des Kernbrennstoffsteuergesetzes

Die Konzeption des Kernbrennstoffsteuergesetzes lässt bzw. ließ nichts anderes erwarten.

aa) Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass das Kernbrennstoffsteuergesetz in Kenntnis der Marktmechanismen und im sicheren Wissen erlassen wurde, dass die Erzielung eines höheren Strompreises für die Kernkraftwerksbetreiber nur in Ausnahmesituationen möglich sein wird. In der Gesetzesbegründung heißt es u. a., dass der Strom aus Kernkraftwerken im Regelfall keinen Einfluss auf die Strompreisbildung an den Börsen habe und deswegen angenommen werde, dass die erhöhten Kosten der Kernkraftwerke allenfalls gelegentlich und für kurze Zeiträume auf die Preisbildung am Strommarkt durchschlagen würde. Und weiter: "Unmittelbare Auswirkungen, die sich in den Einzelpreisen, dem allgemeinen

Preisniveau oder dem Verbraucherpreisniveau niederschlagen könnten, sind damit kaum zu erwarten." Auch die Befürworter einer Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Kernbrennstoffsteuer gehen nicht davon aus, dass das Kernbrennstoffsteuergesetz auf eine Belastung der privaten Konsumenten oder überhaupt der Stromverbraucher zielt (vgl. etwa Hartmann, DStZ 2012, 205, 208; Jatzke, ZfZ 2010, 278, 280; Waldhoff, ZfZ 2012, 57, 62, 64).

bb) Die Anknüpfung der Kernbrennstoffsteuer - hier an die eingesetzten Kernbrennelemente - entspricht nicht der einer auf Belastung des Stromverbrauchers zielenden Verbrauchsteuer auf Strom. Denn die Steuer bestimmt sich nicht unmittelbar an der produzierten Strommenge (vgl. zur Anknüpfung der Verbrauchsteuer an die verbrauchs nächste Produktionsstufe Birk / Förster, DB 1985, Beilage 17, S. 7 f.), die offensichtlich leicht zu erfassen und unschwer zu kontrollieren gewesen wäre. Stattdessen wählt das Kernbrennstoffsteuergesetz die Anknüpfung an den Einsatz des Produktionsmittels, die im Hinblick auf eine Besteuerung des Stromkonsums weniger geeignet ist, denn die Menge des eingesetzten Produktionsmittels ist nicht unbedingt proportional zur Menge des produzierten Stroms. So kann die Ausbeute je nach Reaktortyp verschieden sein und es kann aufgrund von Störungen oder ähnlichem zu einer unvollständigen Ausbeute der besteuerten Kernbrennstoffe kommen. Das Kernbrennstoffsteuergesetz sieht eine Berücksichtigung von Stromminderungen nicht vor. Gründe, die es plausibel machen könnten, dass für eine Verbrauchsteuer ein weniger geeigneter Steuermaßstab gewählt wurde, sind nicht erkennbar.

Der vorliegende Senat verkennt nicht, dass es grundsätzlich von der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers umfasst ist, statt der naheliegenden und sachgerechtesten Bemessungsgrundlage die Besteuerung auf der Grundlage von Ersatzmaßstäben vorzunehmen (so BVerfG, Beschluss vom 18.05.1971, 1 BvI 7/69, 1 BvL 8/69, BVerfGE 31, 119, 127 f.) - etwa in den Fällen, in denen sich mangels Zähl- und Kontrolleinrichtungen eine gleichmäßige Durchsetzung der Steuerpflicht nicht sicherstellen lässt. Diese Gestaltungsfreiheit ändert jedoch nichts daran, dass der Wahl des Maßstabs eine Indizwirkung für das Besteuerungskonzept zukommt. Der Maßstab des Kernbrennstoffsteuergesetzes deutet jedenfalls nicht darauf hin, dass die Kernbrennstoffsteuer für eine Belastung der Stromkunden konzipiert ist.

d) Absicht des Gesetzgebers

Ziel des Gesetzes und Absicht des Gesetzgebers war es indes, an den Gewinnen der Kernkraftwerksbetreiber wirtschaftlich teilzuhaben, nicht jedoch, den Stromkonsumenten zu belasten.

Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber entgegen den Ausführungen in der Gesetzesbegründung die Kernbrennstoffsteuer auf Abwälzbarkeit angelegt wissen wollte, im Gegenteil: Insbesondere der oben (A 1.) bereits angesprochene Koalitionsvertrag der Regierungsparteien, der eine Verlängerung der Kernkraftwerkslaufzeiten mit "Vorteilsausgleich" vorsah (S. 29) und die Debattenbeiträge der Bundestagsabgeordneten zur Einführung der Kernbrennstoffsteuer bzw. der zunächst so bezeichneten Brennelementesteuer belegen, dass ein parteiübergreifender Konsens bestand, mittels der neu einzuführenden Steuer Gewinne der Kernkraftwerksbetreiber "abzuschöpfen" (z. B. Debattenbeiträge gemäß Plenarprotokoll 17/68 vom 28.10.2010: Abgeordneter (Abg.). Pfeiffer (CDU/CSU), S. 7168 (C), Debattenbeitrag Abg. Kauch (FDP), S. 7186 (B), 7187 (A), Abg. Roth (Bündnis 90/die Grünen), S. 7346 (A) (B), Erklärung mehrerer Abgeordneter der SPD, S. 7337 (B); gemäß Plenarprotokoll 17/63 vom 01.10.2010: Bundesminister für Wirtschaft und Technologie Brüderle (FDP), S. 6627

(D) "Wir schöpfen die Gewinne der Kernkraftwerksbetreiber in Milliardenhöhe ab.", Abg. Kauch (FDP), S. 6639 (D) "Wir sind die, ... die eine Steuer einführen und die Gewinne abschöpfen", gemäß Plenarprotokoll 17/55 vom 08.07.2010: Abg. Arndt-Brauer (SPD), S. 5602 (C), "Eine Steuer, um diese Gewinne abzuschöpfen, ist mehr als berechtigt. Eine derartige Steuer wird keine Auswirkungen auf den Strompreis haben. Denn er entsteht an der Strombörse und richtet sich nach den Grenzkosten des letzten fossilen Kraftwerkes. Die Atomenergie ist... davon nicht betroffen.", Abg. Bulling-Schröter (Die Linke), S. 5605 (B), Abg. Reinemund (FDP), S. 5606 (C), Das, was Frau Bulling-Schröter am Ende ihrer Rede gesagt hat, wollen wir alle: Wir wollen an die Gewinne der Atomwirtschaft heran und einen Teil davon dem Haushalt zuführen.", Abg. Bareiß (CDU/CSU), S. 5640 (C), "Die Laufzeitverlängerung wird es nur in Verbindung mit der Abschöpfung von Zusatzgewinnen geben").

Auch soweit die Literatur dieser Frage nachgeht, kommt sie unter Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte des Kernbrennstoffsteuergesetzes zu dem Ergebnis, dass die Kernbrennstoffsteuer im Zusammenspiel mit dem Sondervermögen "Energie- und Klimafonds" maßgeblich dem Zweck dienen sollte, zusätzliche Gewinne der Kernkraftwerksbetreiber einer weiteren (Ertrag-) Steuer zu unterwerfen - in dem "Mantel" einer Verbrauchsteuer (Lehmann a. a. O., S. 54 m. w. N.).

e) Zwischenergebnis

Als Ergebnis dieses Prüfungspunktes ist festzuhalten, dass die Kernbrennstoffsteuer nicht auf Abwälzung angelegt ist.

Nach Überzeugung des vorlegenden Senats ist in der Kernbrennstoffsteuer eine Steuer zu sehen, die darauf angelegt ist, den jeweiligen Kernkraftwerksbetreiber endgültig mit dem größten Teil der erhobenen Kernbrennstoffsteuer zu belasten. Seine Belastung erfolgt mittels eines besteuerten Guts, dem Kernbrennstoff, das er nicht im Rahmen einer Einkommensverwendung und schon gar nicht privat verbraucht, sondern das von ihm zum Zwecke der Einkommenserzielung durch das Produzieren von Strom genutzt wird.

Die Steuer belastet den Kernkraftwerksbetreiber planmäßig direkt als Produktionsunternehmen und stellt sich wirtschaftlich als eine Produktionsteuer dar, die gerade nicht darauf zielt, einen Konsumenten indirekt über das erzeugte Produkt zu belasten.

Selbst wenn unter Außerachtlassung der unter Buchst. a) dargelegten noch restriktiveren Auffassung des vorlegenden Senats davon ausgegangen wird, dass die Kernbrennstoffsteuer in seltenen Fallkonstellationen zu einer Preiserhöhung führt und dann auch den Konsumenten von Atomstrom belasten kann, erfolgt seine Belastung tatsächlich allenfalls in atypischen Situationen - z. B. wenn die Kosten der Stromproduktion durch Kernkraftwerke ausnahmsweise für den Markt preissetzend sind, oder z. B. gegenüber einzelnen Großabnehmern, die einen Preis unterhalb des Marktes auszuhandeln in der Lage sind -, die bei der Beurteilung, ob die Steuer auf Abwälzung angelegt ist, unbeachtlich sind.

Für weitere Sachverhaltsermittlungen bzw. der Erhebung von Beweisen, die Gegenstand des Hilfsantrags des Beklagten sind, sieht der vorlegende Senat keinen Raum.

Es ist auch unerheblich, ob - wie der Beklagte einwendet - bei einem Teil der im Steuergebiet betriebenen Kernkraftwerke der atomrechtliche Kernkraftwerksbetreiber als Tochtergesellschaft eines Energiekonzerns juristisch eigenständig ist und die Steuer, deren Schuldner er ist, durch entsprechende Leistungsaustauschverträge mit den Konzerngesellschaften, die ihm den erzeugten Strom abnehmen, an diese weiterwälzt. Zwar mag in solchen Fallkonstellationen in der Kernbrennstoffsteuer eine indirekte Besteuerung gesehen werden, doch ändert dies nichts daran, dass

durch die Kernbrennstoffsteuer auch in diesen Fällen keine Belastung privater Konsumenten erfolgt und auch nicht erfolgen soll, sondern eine endgültige Belastung der Energiekonzerne.

Dass die Kernbrennstoffsteuer gleichwohl im oben dargelegten Sinne auf Abwälzbarkeit angelegt ist oder war, ist zu verneinen, weil der gesetzgeberische "Plan" weder objektiv noch subjektiv auf etwas anderes als die Belastung der Gewinne der Kernkraftwerksbetreiber gerichtet war.

11. Die Kernbrennstoffsteuer ist keine Verbrauchsteuer

a) Keine Einkommensverwendungsteuer

Auf der Grundlage der entwickelten Erkenntnisse zu den Merkmalen einer Verbrauchsteuer kommt der vorlegende Senat mit Blick auf die tatsächlichen Verhältnisse zu der Überzeugung, dass die Kernbrennstoffsteuer keine Verbrauchsteuer ist. Verbrauchsteuern sind ihrem Wesen nach Einkommensverwendungsteuern. Neuartige Steuern könnten nur als Verbrauchsteuern eingeordnet werden, wenn sie darauf angelegt sind, private Verbraucher zu belasten. Nach der Überzeugung des vorlegenden Senats handelt es sich hierbei um ein prägendes Typusmerkmal der Verbrauchsteuern, dessen Fehlen allein bereits ausschließt, dass es sich um eine Verbrauchsteuer handelt.

b) Hilfsweise: Gesamtschau der Typusmerkmale

Kein anderes Ergebnis ergibt sich, wenn - abweichend von der Ansicht des vorlegenden Senats - entweder das Typusmerkmal des Angelegtseins der Steuer auf die Belastung privater Endverbraucher lediglich als ein Typusmerkmal unter anderen betrachtet wird, das nicht zwingend vorliegen muss, sofern die übrigen Merkmale einer Verbrauchsteuer in einem für eine Einordnung als Verbrauchsteuer hinreichendem Maße vorhanden sind, und / oder davon ausgegangen wird, dass nicht festgestellt werden kann, dass die Kernbrennstoffsteuer nicht auf Abwälzung angelegt ist.

Dann müsste eine Gesamtschau der Merkmale der Kernbrennstoffsteuer erfolgen, bei der Negativabweichungen hinsichtlich einzelner Kriterien im Vergleich zum finanzverfassungsrechtlichen Typus der Verbrauchsteuer in gewissem Umfang kompensiert werden können, deren Ergebnis nach Überzeugung des vorlegenden Senats aber gleichfalls wäre, dass diese Steuer dem finanzverfassungsrechtlichen Typus einer Verbrauchsteuer nicht entspricht.

Denn - wie oben dargelegt (C 5 b) - ist die überwiegende Zahl der Verbrauchsteuermerkmale bei der Kernbrennstoffsteuer nicht oder jedenfalls nicht in typischer Weise erfüllt, so dass, auch wenn die jeweiligen Abweichungen für sich betrachtet als nicht gravierend gewertet würden, bei einer wertenden Gesamtbetrachtung in der Kernbrennstoffsteuer keine Verbrauchsteuer zu erkennen ist (so auch überzeugend Drüen, ZfZ 2012, 309). 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. Kernbrennstäbe, an deren Verwendung die Steuererhebung in für Verbrauchsteuern atypischer Weise anknüpft, können sowohl aus tatsächlichen als auch aus rechtlichen Gründen keinesfalls konsumiert werden und ihre Verwendung führt nicht zu ihrem Verzehr, sie bleiben vielmehr nahezu unverändert erhalten.

Dieses Ergebnis ist nicht allein die Folge einer Betrachtung, bei der das Maß der einzelnen Abweichungen schlicht aufsummiert wird. Es ist vielmehr festzuhalten, dass es sich bei den zahlreichen Abweichungen der Merkmale der Kernbrennstoffsteuer von denen einer typischen Verbrauchsteuer nicht um eine zufällige Häufung von Besonderheiten handelt, sondern diese überwiegend ihren

Grund darin haben, dass mit der Kernbrennstoffsteuer, wie gezeigt, eben keine Besteuerung des Verbrauchs im herkömmlichen Sinne erfolgen sollte, sondern eine Gewinnabschöpfung bei einer bestimmten Industrie.

Wenn der vorliegende Senat zu dem Ergebnis kommt, dass die Kernbrennstoffsteuer keine Verbrauchsteuer i. S. v. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG ist, weil sie dem Typusbegriff nicht entspricht, verkennt er nicht, dass er zu diesem Ergebnis letztlich auf der Grundlage eines Typusbegriffs gekommen ist und Typusbegrifflichkeiten nur sehr begrenzt inhaltliche Aussagen zulassen. Zu den Typusbegriffen wird etwa von Vogel / Waldhoff ausgeführt, ihnen sei eine inhaltliche Unschärfe immanent, weswegen die verfassungsrechtlichen Einzelsteuerbegriffe vergleichsweise wenig konkrete inhaltliche Maßstäbe für Steuergesetze seien, sondern nur "äußerste Grenzen für den Steuergesetzgeber markieren und ... für diesen in der Regel nur relevant (würden), wenn er Essentialien der jeweiligen Steuer verändern" wolle (so Vogel / Waldhoff in: Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 104a, Rdnr. 578). Der vorliegende Senat ist gerade in Anbetracht dessen davon überzeugt, die Aussagekraft des anzuwendenden Typusbegriffs der Verbrauchsteuer nicht überdehnt zu haben. Er sieht sich bestärkt, wenn Vogel / Waldhoff unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts weiter feststellen, dass die verfassungsrechtlichen Einzelsteuerbegriffe des Grundgesetzes neben und in Verbindung mit ihrer bundesstaatlich motivierten Primärfunktion der Zuweisung von Gesetzgebungs- und Ertragshoheit, als Sekundärfunktion eben auch Vorgaben für die Steuergesetzgebung aufstellen (a. a. O. Rdnr. 580 unter Hinweis auf BVerfG, Urteil vom 27.07.1971, 2 BvF 1/68, 2 BvR 702/68, BVerfGE 31, 314, 333; Beschluss vom 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 156), die nach Ansicht des vorliegenden Senats im Fall der Kernbrennstoffsteuer nicht eingehalten worden sind.

12. Keine sonstige Kompetenz aus Art. 105 Abs. 2, Art. 106 Abs. 1 GG

Würde die Kernbrennstoffsteuer, weil sie darauf angelegt ist, den Unternehmensgewinn der Kernkraftwerksbetreiber zu belasten, aber entgegen der ausdrücklichen Bezeichnung in der Gesetzesbegründung, als eine der in Art. 106 GG genannten Ertragsteuern angesehen, so wäre das Kernbrennstoffsteuergesetz gleichwohl formell verfassungswidrig (so auch Waldhoff / Aswege, a. a. O., S. 2 f. der Kurzfassung). Denn bei diesen Steuern handelt es sich um solche, deren Aufkommen jedenfalls zum Teil auch den Ländern oder den Gemeinden zufließt, so dass das Kernbrennstoffsteuergesetz dann der Zustimmung des Bundesrats bedürft hätte, Art. 105 Abs. 3 GG, die hier nicht vorliegt.

13. Gesetzgebungskompetenz des Bundes zur Wahrung der Rechtseinheit

Eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 2, 2. Alt. GG über die übrigen Steuern im Sinne dieser Vorschrift besteht - unabhängig von der Ertragskompetenz des Bundes -, wenn die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen.

a) Von Art. 72 Abs. 2 GG erfasste Steuern

Damit ist zunächst nur der Bereich der übrigen Steuern, deren Erträge allein den Ländern oder den Gemeinden bzw. Gemeindeverbänden zufließen, vgl. auch Art. 105 Abs. 3 GG, gemeint (vgl. Henneke, a. a. O., Art. 105 Rdnr. 25; Seer, DStR 2012, S. 325, 330), mithin der Bereich der in Art. 106 Abs. 2 und Abs. 6 GG genannten Steuern.

Zu diesen Steuern gehört die Kernbrennstoffsteuer nicht.

Dass die Kernbrennstoffsteuer keiner der in Art. 106 Abs. 2 GG aufgezählten Steuern - Vermögensteuer, Erbschaftsteuer, Verkehrsteuer, Biersteuer, Abgabe von Spielbanken - unterfällt, ist offensichtlich und bedarf keiner weiteren Begründung. Gleiches gilt für die in Art. 106 Abs. 6 GG erwähnte Grundsteuer. Da die Kernbrennstoffsteuer nach der im vorliegenden Beschluss vorgenommenen Prüfung nicht als Verbrauch- oder Aufwandsteuer qualifiziert werden kann, unterfällt sie auch nicht den weiterhin in Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG genannten "örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern". Wegen ihrer spezifischen Belastungswirkung könnte man allenfalls erwägen, ob die Kernbrennstoffsteuer in kompetenzieller Hinsicht als eine gleichfalls in Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG genannte Gewerbesteuer qualifiziert werden kann. Allerdings muss aus dem Umstand, dass in Art. 106 Satz 1 GG der Begriff der Gewerbesteuer in Einzahl verwendet ist, geschlossen werden, dass der Finanzverfassungsgeber nur eine einzige Gewerbesteuer vorgesehen hat (vgl. Vogel / Walter in: Bonner Kommentar, Art. 105 Rdnr. 115 f.). Da die Kernbrennstoffsteuer ihrem Regelungsgehalt nach völlig eigenständig neben der bereits und herkömmlich im Gewerbesteuergesetz geregelten Gewerbesteuer steht, wäre sie gegebenenfalls eine weitere und damit eine unzulässige, weil vom Finanzverfassungsgeber nicht vorgesehene Gewerbesteuer (vgl. insoweit auch Waldhoff / Aswege, a. a. O., 2010. S. 3 der Kurzfassung).

b) Kein Steuer(er)findungsrecht des Bundes für die Kernbrennstoffsteuer

Über die im Bereich der in Art. 106 Abs. 2 und 6 GG genannten Steuern hinaus kann eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes, die sich an den allgemeinen Vorgaben der Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG zu orientieren hat, da Art. 105 Abs. 2 GG ohne Einschränkungen auf die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG verweist (vgl. Henneke, a. a. O., Art. 105, Rdnr. 26), nur angenommen werden, soweit man über den Begriff der übrigen Steuern ein allgemeines und unbegrenztes Steuererfindungsrecht des Bundes begründen kann.

Der vorliegende Senat ist der Überzeugung, dass erstens ein solches Steuererfindungsrecht nicht gegeben ist und dass zweitens anderenfalls eine neu erfundene Steuer der Zustimmung des Bundesrates bedürft hätte, an der es beim Kernbrennstoffsteuergesetz fehlt.

aa) Steuererfindungsrecht

Nach der Überzeugung des vorliegenden Senats kommt es nicht in Betracht, dem Bund nach dem Kompetenzgefüge des Grundgesetzes ein sogenanntes - in diesem Zusammenhang von der Ertragskompetenz unabhängiges - Steuererfindungsrecht für die Einführung einer neuen, im Katalog des Art. 106 GG nicht ausdrücklich genannten Steuer einzuräumen, auch wenn durch die Rechtsprechung noch nicht abschließend geklärt ist, was genau unter "übrige Steuern" i. S. v. Art. 105 Abs. 2 GG zu verstehen ist und welche Funktion der Nennung von Steuerarten und Steuern in Art. 106 GG insoweit zukommt:

Unter "übrige Steuern" i. S. v. Art. 105 Abs. 2 GG sind nach der Überzeugung des vorliegenden Senats alle Steuern zu verstehen, die in den finanzverfassungsrechtlichen Normen des Grundgesetzes genannt sind und nicht unter die in Art. 105 Abs. 1 oder Abs. 2a GG genannten Abgaben fallen. In Art. 106 GG sind alle im Grundgesetz erwähnten staatlichen Steuern aufgezählt, so dass diese Vorschrift - über ihren eigentlichen Regelungsbereich, der Verteilung der Ertragskompetenz hinaus - einen abschließenden Katalog der zulässigen Steuern bzw. Steuerarten darstellt (vgl. Heintzen in: von Münch/Kunig, Grundgesetzkommentar, 6. Aufl. 2012, Art. 106, Rdnr. 9, der die Aufzählung von Steuern und Steuerarten in Art. 106 für vollständig hält). Da nach der in diesem

Beschluss in Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zugrundeliegenden Auffassung den im Grundgesetz genannten Steuern und Steuerarten ein historischer oder ein nach historischen Merkmalen zu bestimmender und umgrenzter Begriffsinhalt beizumessen ist, sind zumindest theoretisch auch Abgaben denkbar, die zwar dem Steuerbegriff entsprechen, aber keiner der in Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten unterfallen. Nach der Überzeugung des vorliegenden Senats verweist Art. 105 Abs. 2 GG lediglich auf die auch in Art. 106 GG aufgeführten Steuern und Steuerarten, so dass der Bund für Steuern, die nicht von der Aufzählung in Art. 106 GG erfasst sind, keine Regelungskompetenz und somit kein Steuererfindungsrecht hat (vgl. etwa Vogel in: Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 105 Rdnr. 64).

Auf der Grundlage dieses Verständnisses wäre die alleinige, keine Zustimmung des Bundesrates erfordernde Gesetzgebungskompetenz des Bundes nur gegeben, wenn die Kernbrennstoffsteuer von einem der so verstandenen Steuerbegriffe in Art. 106 Abs. 1 GG erfasst würde, was allerdings, wie dargestellt, nicht der Fall ist.

Der Senat ist weiterhin davon überzeugt, dass andere als die im Grundgesetz und damit in Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten von dem Begriff der "übrigen Steuern" in Art. 105 Abs. 2 GG nicht erfasst sind und Art. 105 Abs. 2 GG dem Bund kein - nur durch die Kompetenzregeln in Art. 105 Abs. 2a GG und Art. 72 Abs. 2 GG beschränktes, im Übrigen jedoch - unbeschränktes Steuererfindungsrecht gewährt. Der vorliegende Senat hat seine Überzeugung für diese vom Bundesverfassungsgericht noch nicht entschiedene Frage auf der Grundlage der Rechtswissenschaft unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gewonnen.

Die in der Rechtswissenschaft stark vertretene Ansicht, dass es kein Steuererfindungsrecht des Bundes gibt, fußt auf der Erkenntnis eines engen Zusammenhangs 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 BTDrucks 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; Waldhoff / Aswege a. a. O., S. 2 f. der Kurzfassung; Köck, Wolfgang, Umweltsteuern als Verfassungsproblem, JZ 1991, 692, 696).

Tatsächlich hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 08.06.1988 (2 BvL 9/85, 2 BvL 3/86, BVerfGE 78, 249, 266f 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 die zitierten Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts zwar im Hinblick auf eine Umgehung der Verteilungsregeln durch Schaffung von Sonderausgaben erfolgt, so treffen sie doch nach dem Dafürhalten des vorlegenden 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.).

Die Steuerertragsverteilung ist das Herzstück der ohnehin einen Eckpfeiler der Bundesstaatlichkeit bildenden Finanzverfassung und steht nicht zur Disposition des einfachen Gesetzgebers (Waldhoff / Aswege a. a. O., S. 2 der Kurzfassung, Waldhoff ZfZ 2012, 57, 59, jeweils unter Bezugnahme auf BVerfG, Urteil vom 10.12.1980, 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274, 300 f.: ebenso Drüen, ZfZ 2012, 309, 314f).

bb) Zustimmungsbedürftigkeit

Selbst wenn der Bund, wie teilweise in der Rechtswissenschaft auch vertreten wird, ein Steuererfindungsrecht in Anspruch nehmen dürfte, wären nach der - insoweit überzeugenden - Auffassung von Befürwortern eines Steuererfindungsrechts des Bundes neue, im Katalog des Art. 106 GG nicht enthaltene Steuern zustimmungsbedürftig gemäß Art. 105 Abs. 3 GG, weil jeweils über die Ertragshoheit mitentschieden wird (Heun in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, Bd. III, 2. Aufl. 2008, Art. 105 Rdnr. 44; Fischer-Menshausen in: v. Münch /Kunig (Hrsg.), Grundgesetzkommentar, Bd. III, 3. Aufl. 1996, Art. 105, Rdnr. 107, Art. 106 Rdnr. 14a; Brockmeyer in: Schmidt-Bleibtreu / Hofmann / Hopfauf, GG, Art. 105, Rdnr. 18). Vor diesem Hintergrund würde es dem Kernbrennstoffsteuergesetz selbst bei der Annahme eines Steuererfindungsrechts des Bundes an der formellen Verfassungsmäßigkeit fehlen, weil eine Zustimmung des Bundesrates nicht vorliegt. Die weitergehende Ansicht, nach der eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes für eine nicht in Art. 106 GG erwähnte Steuer die Ertragskompetenz für diese Steuer als Annex nach sich ziehen soll (so z. B. wohl Osterloh, Lerke, "Öko-Steuern" und verfassungsrechtlicher Steuerbegriff, NVwZ 1991, 823, 828), hält der vorlegende Senat für nicht überzeugend.

cc) Wahrung der Wirtschaftseinheit

Da der Anwendungsbereich des Art. 105 Abs. 2, 2. Alt. GG mangels Steuererfindungsrecht des Bundes vorliegend nicht eröffnet ist und bzw. es jedenfalls an der erforderlichen Zustimmung des Bundesrates fehlen würde, kommt es nach Auffassung des vorlegenden Senats nicht darauf an, ob hier die weiteren Voraussetzungen gemäß Art. 72 Abs. 2 GG - etwa das Erfordernis der Wahrung der Wirtschaftseinheit - gegeben sind (so aber van Heek, a. a. O., S. 36 f., die die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Art. 72 Abs. 2 GG unter Hinweis auf die fehlende Standortvariabilität der vorhandenen Kernkraftwerke herleitet, ohne allerdings auf das Erfordernis der Zustimmung des Bundesrates nach Art. 105 Abs. 3 GG einzugehen).

D. Erheblichkeit der Vorlage für die Entscheidung über die Klage

Die Entscheidung über die Klage hängt von der Wirksamkeit des Gesetzes ab.

1. Nationales Recht

Die prozessrechtlichen Voraussetzungen für eine Sachentscheidung durch den vorliegenden Senat liegen vor, die Klage ist zulässig.

Die angefochtene Steueranmeldung entspricht den Regelungen im Kernbrennstoffsteuergesetz, der Senat hätte die Klage deshalb im Falle der Gültigkeit des Gesetzes nach nationalem Recht ohne weiteres abzuweisen. Würde das Kernbrennstoffsteuergesetz gegen das Grundgesetz verstoßen und deswegen, weil insoweit auch die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung erkennbar nicht besteht, für ungültig erklärt, wäre der Klage indes stattzugeben.

2. Kein Vorrang unionsrechtlicher Fragen

Der Entscheidungserheblichkeit steht nicht entgegen, dass die Klägerseite ebenfalls die Europarechtswidrigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes geltend macht.

a) Bei strittiger unionsrechtlicher und verfassungsrechtlicher Rechtslage gibt es keine feste Rangfolge unter den vom Gericht gegebenenfalls einzuleitenden Zwischenverfahren (Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV - ex-Art. 234 EGV - und Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG; siehe BVerfG, Beschluss vom 11.07.2006, 1 BvL 4/00, BVerfGE 116, 202, 214 f.; bestätigt durch BVerfG, Beschluss vom 18.11.2008, 1 BvL 4/08, BVerfGK 14, 429).

Anderes gilt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum einen, wenn es um die Verfassungsmäßigkeit einer Norm geht, die in Umsetzung von Rechtsakten der Europäischen Union ergangen ist. Eine Vorlage dieser Norm ist wegen der vom Bundesverfassungsgericht in solchen Fällen praktizierten Zurücknahme der Ausübung seiner Gerichtsbarkeit nur dann entscheidungserheblich, wenn das Gesetz in Ausfüllung eines nationalen Umsetzungsspielraums ergangen ist; ob das Unionsrecht im jeweiligen Streitfall einen derartigen Umsetzungsspielraum lässt, hat das Fachgericht zu klären und sich mit den dabei auftretenden Fragen hinreichend substantiiert auseinanderzusetzen (BVerfG, Beschluss vom 04.10.2011, 1 BvL 3/08, BVerfGE 129, 186, 198) (a).

Anderes gilt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts weiterhin, wenn auch ohne Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union feststehen sollte, dass ein Gesetz dem europäischen Unionsrecht widerspricht und deshalb wegen des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts nicht angewandt werden darf, denn dann ist das Gesetz nicht mehr entscheidungserheblich im Sinne von Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG (BVerfG, Beschluss vom 18.11.2008, 1 BvL 4/08, BVerfGK 14, 429, Rdnr. 12) (b). Sofern eine derartige Beurteilung, dass also die Europarechtswidrigkeit feststeht, nicht ausgeschlossen erscheint, entspricht eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht dann nicht den Anforderungen, wenn das vorliegende Gericht die europarechtliche Rechtslage vollständig übergeht (BVerfG, Beschluss vom 18.11.2008, 1 BvL 4/08, BVerfGK 14, 429, Rdnr. 12).

b) Keine der vorstehend beschriebenen Ausnahmen ist im Streitfall erfüllt. Das Kernbrennstoffsteuergesetz ist zum einen nicht in Umsetzung eines Rechtsaktes der Union ergangen. Es steht zum anderen nicht bereits ohne eine Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union fest, dass das Kernbrennstoffsteuergesetz im Widerspruch zum Unionsrecht steht.

Soweit der vorliegende Senat sich vorbehalten hat, ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AEUV an den Gerichtshof der Europäischen Union zu richten, wird sich dieses nur auf Vorschriften des Unionsrechts beziehen können, deren Auslegung im Hinblick auf die von der Klägerin behauptete Unionsrechtswidrigkeit

des Kernbrennstoffsteuergesetzes nach Ansicht des vorlegenden Senats nicht zweifelsfrei feststeht, sondern klärungsbedürftig ist.

3. Verstoß des Kernbrennstoffsteuergesetzes gegen Unionsrecht steht nicht fest

a) Der vorlegende Senat vermag nicht ohne weiteres festzustellen, dass die Besteuerung nach dem Kernbrennstoffsteuergesetz den unionsrechtlichen Tatbestand der Beihilfe erfüllt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union umfasst der Begriff der Beihilfe neben positiven Leistungen, wie z. B. Subventionen, auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig (sonst) zu tragen hat, und die somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkungen gleichstehen (vgl. EuGH, Urteil vom 08.12.2011, C-81/10 P). Auch die Erhebung einer Steuer kann Beihilfe sein, nämlich Beihilfe für einen Wettbewerber. Beihilfe setzt eine Begünstigung gegenüber anderen Unternehmen voraus, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Maßnahme verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden (vgl. etwa EuGH, Urteil vom 13.02.2008, C-169/08 "Regione Sardegna" Rdnr. 62). Diese für das Vorliegen einer Beihilfe vorausgesetzte Selektivität ist indes nicht gegeben, wenn die begünstigende Maßnahme durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist (vgl. EuGH, Urteil vom 08.11.2001, C-143/99, "Adria-Wien Pipeline" Rdnr. 41 f. m. w. N.).

Dass sich die inländischen Kernkraftwerksbetreiber mit Wettbewerbern, insbesondere den von der Klägerin in den Blick genommenen sonstigen inländischen Kraftwerksbetreibern und Stromerzeugern in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, hält der vorlegende Senat nicht für zweifelsfrei. Möglicherweise ist zu berücksichtigen, dass Deutschlands Energiesektor im Allgemeinen und der Atomenergiesektor im Speziellen vielfach reglementiert und durch staatliche Maßnahmen geprägt ist, so dass für verschiedene Stromerzeugungsverfahren auch jeweils sehr verschiedene Betriebsituationen erkannt werden können.

Auch wenn mit der Klägerin die Belastungen der Betreiber CO₂-emittierender Anlagen aufgrund der Zertifikaterichtlinie außer Betracht gelassen werden, gibt es bedenkenswerte Anhaltspunkte für eine mangelnde Vergleichbarkeit, etwa staatliche Fördermaßnahmen zugunsten der Nutzung der Kernenergie oder die Übernahme von Verantwortung für die Entsorgung von Produktionsabfall ("Atomüll") durch den Staat. Es könnte auch zu erwägen sein, ob und inwieweit die unterschiedlichen Bedingungen, zu der das ansonsten identische Gut Strom angeboten wird - zur Abdeckung der Grundlast oder zur Abdeckung von Nachfragespitzen -, bewertet werden müssen.

Selbst wenn eine im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union vergleichbare Situation zwischen den Stromerzeugern oder jedenfalls zwischen den Kraftwerksbetreibern vorliegen sollte, wäre es nach Ansicht des Senats doch sehr zweifelhaft, ob eine Beihilfe vorliegt: Zu Recht weist der Beklagte darauf hin, dass in einer steuerlichen Belastung nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union nur dann ein Beihilfetatbestand verwirklicht sein kann, wenn Wettbewerber des Belasteten deswegen einen Vorteil haben, weil der Steuerlast ein regelhafter Steuertatbestand zugrunde liegt, dem auch die Wettbewerber eigentlich unterfallen würden, der jedoch in seiner konkreten Ausgestaltung die Wettbewerber verschont. Ob solch ein regelhafter Steuertatbestand besteht, ist indes nicht sicher.

b) Es steht auch keinesfalls fest, dass das Kernbrennstoffsteuergesetz gegen den Euratom-Vertrag verstößt.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg ist in seinen Beschlüssen vom 11.01.2012 (11 V 4024, 11 V 2661/11, a. a. O., Rn. 69 ff.) bei der durch den Charakter der Eilverfahren bedingten kursorischen Prüfung mit Argumenten, die nicht ohne weiteres widerlegt werden können, zu dem gegenteiligen Ergebnis gekommen. Die allgemeine Förderpflicht nach Art. 192 Euratom-Vertrag i. V. m. der Aufgabenbeschreibung in der Präambel des Vertrages und Art. 1, 2 Euratom-Vertrag dürfte das souveräne Recht der Mitgliedstaaten unangetastet lassen, die Struktur ihrer Energieversorgung eigenständig zu bestimmen und zu entwickeln. Da die Kernbrennstoffsteuer nicht an einen Grenzübertritt anknüpfe, verstoße sie auch nicht gegen das in Art. 93 Abs. 1 a) Euratom-Vertrag normierte Besteuerungsverbot; es handele sich weder um einen Einfuhr- oder Ausfuhrzoll noch um eine Abgabe gleicher Wirkung oder um eine mengenmäßige Beschränkung der Ein- und Ausfuhr von Kernbrennstoffen. Die Haftungsvorschrift des § 76 AO trete gegebenenfalls hinter die Schutzvorschriften des Euratom-Vertrages zurück. Art. 3 UAbs. 1 EU-Vorrechte-Prot., der die Union in steuerlicher Hinsicht privilegieren, betreffe die Kernbrennstoffsteuer nicht, weil nicht die Union als Eigentümerin der Kernbrennstoffe, Art. 86 Euratom-Vertrag, besteuert werde, sondern der jeweilige Kernkraftwerksbetreiber als Inhaber eines Nutzungs- und Verbrauchsrechts nach Art. 87 Euratom-Vertrag.

c) Es steht auch keinesfalls fest, dass das Kernbrennstoffsteuergesetz gegen unionsrechtliche Regelungen des Steuerrechts verstößt.

Gegen die Annahme eines Verstoßes gegen Art. 14 EnergieStRL, nach dessen Abs. 1, Buchst. a) die Mitgliedstaaten die bei der Stromerzeugung verwendeten Energieerzeugnisse von der Steuer befreien, spricht bereits, dass die Energiesteuerrichtlinie ihrem Wortlaut nach nur indirekte Steuern auf bestimmte, in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie genannte Güter bzw. Substitutionserzeugnisse nach Art. 2 Abs. 3 EnergieStRL erfasst, zu denen - unstreitig - Kernbrennstoffe nicht gehören. Die teilweise mit der Klägerin vertretene Meinung, die Energiesteuerrichtlinie sei analog oder im Wege einer ergänzenden Auslegung auch auf Kernbrennstoffe zu erstrecken (Birk, Handelsblatt, 21.07.2010; Stein / Thoms, BB 2011, 471, 477), ist keinesfalls unumstritten (a. A. FG Baden-Württemberg, Beschlüsse vom 11.01.2012, 11 V 4024/11, 11 V 2661/11 a. a. O.; Jatzke, ZfZ 2012, 150, 153 f.) und kann daher nicht als im obigen Sinne feststehend betrachtet werden.

Da die Erfassung der Kernbrennstoffsteuer durch die EnergieStRL zweifelhaft ist, kann auch nicht festgestellt werden, dass es sich bei den Kernbrennstoffen überhaupt um verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne des Art. 1 Abs. 1 Buchst. a) Verbrauchsteuersystemrichtlinie handelt, bei deren Besteuerung die Erfordernisse des Art. 1 Abs. 2 VerbrauchStSystRL einzuhalten sind. Andernfalls müsste sich die Kernbrennstoffsteuer - wenn sie denn überhaupt eine indirekte Steuer im Sinne der Verbrauchsteuersystemrichtlinie ist (kritisch Lehmann a. a. O., S. 56) - lediglich an Art. 1 Abs. 3 S. 2 dieser Richtlinie messen lassen, mit der einzigen Anforderung, dass die Steuer keine mit dem Grenzübertritt verbundenen Formalitäten nach sich ziehen darf. Diese Anforderung ist erfüllt, denn das Kernbrennstoffsteuergesetz regelt weder den Handelsverkehr noch sieht es ansonsten an den Grenzübertritt anknüpfende Formalitäten vor (FG Baden-Württemberg, Beschlüsse vom 11.01.2012, 11 V 4024/11, 11 V 2661/11 a. a. O.; Lehmann a. a. O., S. 50 f.).

Ob das von der Klägerin gesehene Verbot der Erhebung nicht harmonisierter Steuern besteht, und mit der Besteuerung von Kernbrennstoffen hiergegen verstoßen wird, ist zweifelhaft.

d) Ebenso wenig vermag der vorlegende Senat gesichert festzustellen, dass es eine unionsrechtliche Harmonisierungspflicht in den Bereichen der Umweltpolitik und der Energiepolitik gibt, gegen die mit einer Erhebung einer Steuer auf Kernbrennstoffe verstoßen würde. Die Klägerin begründet ihren Vortrag insoweit weniger mit hinreichend konkreten Norminhalten oder Gerichtsentscheidungen als mit rechtlichen Systemüberlegungen, die sich nicht auf allgemein anerkannte Rechtserkenntnisse stützen.

III.

Eine Beschwerde gegen diesen Beschluss ist nicht statthaft (Dollinger, in Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Auflage 2005, § 80 Rz. 83 m. w. N.). Eine Kostenentscheidung ist nicht veranlasst.