BVerfG v. 13.04.2017 - 2 BvL 6/13

Zu den Typusmerkmalen einer Verbrauchsteuer iSd Art 106 Abs 1 Nr 2 GG sowie zur Reichweite des "Steuererfindungsrechts" des Bundes - Kernbrennstoffsteuer keine Verbrauchsteuer, Kernbrennstoffsteuergesetz (juris: KernbrStG) daher mangels Gesetzgebungskompetenz des Bundes mit Art 105 Abs 2 GG iVm Art 106 Abs 1 Nr 2 GG unvereinbar und nichtig - Sondervotum zur Begründung: weitergehendes Steuererfindungsrecht des Bundes, jedoch nur mit (hier fehlender) Zustimmung des Bundesrates

Leitsatz

1. Für die in Art. 105 und Art. 106 GG aufgeführten Steuern und Steuerarten verwendet das Grundgesetz Typusbegriffe.

2. Innerhalb der durch Art. 105 und Art. 106 GG vorgegebenen, weit zu interpretierenden Typusbegriffe steht es dem Gesetzgeber offen, neue Steuern zu "erfinden".

3. Die Zuweisung von Gesetzgebungskompetenzen an Bund und Länder durch Art. 105 GG in Verbindung mit Art. 106 GG ist abschließend. Ein über den Katalog der Steuertypen des Art. 106 GG hinausgehendes allgemeines Steuererfindungsrecht lässt sich aus dem Grundgesetz nicht herleiten.

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

5. Die Kernbrennstoffsteuer ist keine Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nummer 2 GG.

Gesetz(e):

Art 100 Abs 1 GG, Art 104a GG, Art 104aff GG, Art 105 Abs 2 GG, Art 105 Abs 3 GG, Art 106 Abs 1 Nr 2 GG, § 78 BVerfGG, § 80 BVerfGG, § 82 Abs 1 BVerfGG, FinRefG, FinVerfG, KernbrStG

Instanzenzug:

FG Hamburg 29. Januar 2013 BVerfG - 2 BvL 6/13, Verfahrensverlauf

Gründe

A.

1 Das konkrete Normenkontrollverfahren betrifft die Frage, ob das Kernbrennstoffsteuergesetz vom 8. Dezember 2010 (BGBl I S. 1804), zuletzt geändert durch Artikel 240 der Zehnten Zuständigkeitsanpassungsverordnung vom 31. August 2015 (BGBl I S. 1474), mit dem Grundgesetz, insbesondere mit den grundgesetzlichen Regelungen zur Gesetzgebungskompetenz, vereinbar ist.

I.

2 1. Das Kernbrennstoffsteuergesetz (KernbrStG) vom 8. Dezember 2010 wurde vom Bundestag am 28. Oktober 2010 verabschiedet. Der Bundesrat beschloss in seiner Sitzung am 26. November 2010, einen Antrag gemäß Art. 77 Abs. 2 GG nicht zu stellen (BRDrucks 687/10, S. 1).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

3 Zur Zielsetzung und Notwendigkeit des Gesetzes ist dem Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und der FDP Folgendes zu entnehmen (BTDrucks 17/3054, S. 5):

Die Haushaltskonsolidierung des Bundes erfordert die Erschließung zusätzlicher Einnahmequellen. Dazu soll eine neue Steuer auf die Verwendung von Kernbrennstoffen erhoben werden. Das Aufkommen soll ohne Zweckbindung dem allgemeinen Haushalt zur Verfügung stehen.

Der Bund hat gemäß Atomgesetz Anlagen zur Endlagerung radioaktiver Abfälle einzurichten. Nach dem Verursacherprinzip werden die Kosten der Errichtung, des Betriebs und der Stilllegung von Anlagen durch die Abfallverursacher der Privatwirtschaft und der öffentlichen Hand entsprechend ihres Anteils an der Abfallmenge refinanziert. Die Kosten für den Weiterbetrieb und die Stilllegung der Schachtanlage Asse II trägt nach § 57b Absatz 1 Satz 3 des Atomgesetzes ausschließlich der Bund. Die Erträge aus der Steuer sollen vor dem Hintergrund der notwendigen Haushaltskonsolidierung auch dazu beitragen, die hieraus entstehende Haushaltsbelastung des Bundes zu verringern.

4 a) Das Kernbrennstoffsteuergesetz trat am 1. Januar 2011 in Kraft (§ 13 KernbrStG). Danach unterlag Kernbrennstoff, der zur gewerblichen Erzeugung von elektrischem Strom verwendet wurde, der Besteuerung (§ 1 Abs. 1 Satz 1 KernbrStG). Bei der Steuer handelte es sich nach Auffassung des Gesetzgebers um eine "Verbrauchsteuer im Sinn der Abgabenordnung" (§ 1 Abs. 1 Satz 2 KernbrStG). Steuerschuldner waren die Betreiber von Kernkraftwerken (vgl. § 5 Abs. 2 i.V.m. § 2 Nr. 6 KernbrStG).

5 b) Die Kernbrennstoffsteuer war als Anmeldesteuer konzipiert. Die Steuerschuldner hatten für Kernbrennstoff, für den die Steuer entstanden war, bis zum 15. Tag des folgenden Monats eine Steuererklärung abzugeben und darin die Steuer selbst zu berechnen (§ 6 Abs. 1 KernbrStG). Die Steuer entstand dadurch, dass ein Brennelement oder einzelne Brennstäbe in einen Kernreaktor erstmals eingesetzt wurden und eine sich selbsttragende Kettenreaktion ausgelöst wurde (§ 5 Abs. 1 KernbrStG). Das Gesetz war auf Besteuerungsvorgänge anzuwenden, bei denen die sich selbsttragende Kettenreaktion vor dem 1. Januar 2017 ausgelöst wurde (§ 12 KernbrStG). Die Steuer betrug für ein Gramm Kernbrennstoff einheitlich 145 Euro (§ 3 KernbrStG).

6 c) Zu Beginn des Jahres 2011 gab es bundesweit 17 Kernkraftwerke, die von vier Energieversorgungsunternehmen und ihren Betreibergesellschaften betrieben wurden (BTDrucks 17/3054, S. 2, 6). Nach Inkrafttreten des Dreizehnten Gesetzes zur Änderung des Atomgesetzes vom 31. Juli 2011 (BGBl I S. 1704) waren im Steuergebiet insgesamt noch neun Kernkraftwerke in Betrieb. Seit Ende Juni 2015 befindet sich das im Ausgangsverfahren streitgegenständliche Kernkraftwerk G. dauerhaft im Nichtleistungsbetrieb; somit sind aktuell bundesweit acht Kernkraftwerke am Netz, die von drei Energieversorgungsunternehmen und ihren Betreibergesellschaften betrieben werden.

7 d) Die Steuereinnahmen aus der Kernbrennstoffsteuer betrugen für den Bundeshaushalt im Jahre 2011 922 Millionen Euro, im Jahre 2012 1.577 Millionen Euro, im Jahre 2013 1.285 Millionen Euro, im Jahre 2014 708 Millionen Euro, im Jahre 2015 1.371 Millionen Euro und im Jahre 2016 422 Millionen Euro, in der Summe mithin 6,285 Milliarden Euro (vgl. Statistisches Bundesamt [Destatis], Umweltschutzmaßnahmen - Gesamtaufkommen aus umweltbezogenen Steuern, abrufbar unter: https://www.destatis.de und Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht Januar 2017, abrufbar unter http://www.bundesfinanzministerium.de).

8 2. Das Kernbrennstoffsteuergesetz lautete in seinen wesentlichen Bestimmungen:

§ 1 Steuergegenstand, Steuergebiet

(1) 1 Kernbrennstoff, der zur gewerblichen Erzeugung von elektrischem Strom verwendet wird, unterliegt im Steuergebiet der Kernbrennstoffsteuer. 2 Die Kernbrennstoffsteuer ist eine Verbrauchsteuer im Sinn der Abgabenordnung.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

(2) Steuergebiet ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland ohne das Gebiet von Büsingen und ohne die Insel Helgoland.

§ 2 Begriffsbestimmungen

Im Sinn dieses Gesetzes ist:

1. Kernbrennstoff:

a) Plutonium 239 und Plutonium 241,

b) Uran 233 und Uran 235,

auch in Verbindungen, Legierungen, keramischen Erzeugnissen und Mischungen;

2. Brennelement: aus einer Vielzahl von Brennstäben montierte Anordnung, in der der Kernbrennstoff im Kernreaktor eingesetzt wird;

3. Brennstab: geometrische Form, in welcher der Kernbrennstoff, ummantelt mit Hüllmaterial, im Kernreaktor eingesetzt wird;

4. Kettenreaktion: Prozess, bei dem Neutronen durch Spaltung von Kernbrennstoffen weitere Neutronen freisetzen, die wieder zur Spaltung von weiterem Kernbrennstoff führen;

5. Kernreaktor: geometrische Anordnung von Brennelementen beziehungsweise Brennstäben sowie anderen technischen Komponenten in einer Art, dass dort eine sich selbsttragende, kontrollierte Kettenreaktion stattfinden kann;

6. Betreiber: derjenige, der Inhaber einer Genehmigung zum Betrieb einer Anlage zur Spaltung von Kernbrennstoff zur gewerblichen Erzeugung von Elektrizität ist.

§ 3 Steuertarif

Die Steuer für ein Gramm Plutonium 239, Plutonium 241, Uran 233 oder Uran 235 beträgt 145 Euro.

§ 4 Pflichten des Betreibers

(1) 1 Wer eine Anlage zur Spaltung von Kernbrennstoffen zur gewerblichen Erzeugung von Elektrizität betreibt, hat dies dem zuständigen Hauptzollamt unverzüglich anzumelden. 2 Das Hauptzollamt erteilt dem Betreiber einen schriftlichen Nachweis über die Anmeldung.

(2) ... (5) ...

§ 5 Entstehung der Steuer, Steuerschuldner

(1) 1 Die Steuer entsteht dadurch, dass ein Brennelement oder einzelne Brennstäbe in einen Kernreaktor erstmals eingesetzt werden und eine sich selbsttragende Kettenreaktion ausgelöst wird. 2 Der Austausch nachweislich defekter Brennstäbe führt nicht zur Steuerentstehung.

(2) Steuerschuldner ist der Betreiber.

§ 6 Steueranmeldung, Fälligkeit der Steuer

(1) 1 Der Steuerschuldner hat für Kernbrennstoff, für den die Steuer nach § 5 Absatz 1 entstanden ist, bis zum 15. Tag des folgenden Monats eine Steuererklärung abzugeben und darin die Steuer selbst zu berechnen (Steueranmeldung). 2 Die Steuer, die in einem Monat entstanden ist, ist am 25. Tag des folgenden Monats fällig.

(2) 1 Für die Steuer, die in der Zeit vom 1. bis 18. Dezember entstanden ist, hat der Steuerschuldner bis zum 22. Dezember eine Steueranmeldung abzugeben. 2 Die Steuer wird am 22. Dezember fäl-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

lig. 3 Für die Steuer, die in der Zeit vom 19. bis 31. Dezember entstanden ist, gilt Absatz 1 sinngemäß.

(3) Für die nach § 5 entstehende Steuer kann das Hauptzollamt im Voraus Sicherheit verlangen, wenn Anzeichen für eine Gefährdung der Steuer erkennbar sind.

...

§ 9 Zuständiges Hauptzollamt

1 Unbeschadet der Bestimmungen des § 27 der Abgabenordnung ist für den Anwendungsbereich dieses Gesetzes das Hauptzollamt örtlich zuständig, von dessen Bezirk aus die in den einzelnen Vorschriften jeweils bezeichnete Person ihr Unternehmen betreibt. 2 Für Unternehmen, die von einem Ort außerhalb des Steuergebiets betrieben werden, ist das Hauptzollamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk sie erstmals steuerlich in Erscheinung treten.

...

§ 12 Anwendungsvorschrift

Das Gesetz ist auf Besteuerungsvorgänge anzuwenden, bei denen die sich selbsttragende Kettenreaktion vor dem 1. Januar 2017 ausgelöst wurde.

§ 13 Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 2011 in Kraft.

II.

9 1. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die P. GmbH (vormals E. GmbH, im Folgenden: Klägerin), setzte Brennelemente in den Reaktor des von ihr betriebenen Kernkraftwerks G. ein und löste am 16. Juni 2011 in diesem eine sich selbsttragende Kettenreaktion aus. Die Brennstäbe enthielten insgesamt 664.466 Gramm Uran 235. Die Klägerin reichte gemäß § 6 Abs. 1 KernbrStG bei dem Beklagten des Ausgangsverfahrens, dem Hauptzollamt Hannover (im Folgenden: Beklagter), unter dem 8. Juli 2011 eine Steueranmeldung ein, in der sie anhand der Gesamtmenge des verwendeten Kernbrennstoffes einen Steuerbetrag in Höhe von 96.347.570 Euro errechnete, den sie an das Hauptzollamt abführte.

10 Am 12. Juli 2011 erhob die Klägerin beim Finanzgericht Hamburg (4 K 124/11) Sprungklage gegen die Steueranmeldung vom 8. Juli 2011. Aufgrund der fehlenden Zustimmung des Beklagten wurde die Klage gemäß § 45 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) als Einspruch behandelt, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 16. November 2011 als unbegründet zurückwies.

11 Nachdem der 4. Senat des Finanzgerichts Hamburg (im Folgenden: Finanzgericht) auf den Antrag der Klägerin auf vorläufigen Rechtsschutz die Vollziehung der streitgegenständlichen Steueranmeldung ohne Sicherheitsleistung wegen ernsthafter Zweifel an der formellen Verfassungsmäßigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes aufgehoben hatte (Beschluss vom 16. September 2011 - 4 V 133/11 -, juris, Rn. 9), lehnte der Bundesfinanzhof im Beschwerdeverfahren den Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz unter Hinweis darauf ab, dass im Streitfall die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes in der praktischen Auswirkung einem einstweiligen Außerkraftsetzen des Kernbrennstoffsteuergesetzes gleichkäme (BFHE 236, 206).

12 Die Klägerin erhob am 30. November 2011 Klage (4 K 270/11) mit dem Antrag, die Steueranmeldung vom 8. Juli 2011 sowie die Einspruchsentscheidung vom 16. November 2011 aufzuheben. Nach mündlicher Verhandlung am 29. Januar 2013 hat das Finanzgericht mit Beschluss desselben Tages das Verfahren ausgesetzt und dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob das Kernbrennstoffsteuergesetz vom 8. Dezember 2010 mit dem Grundgesetz unvereinbar und deshalb ungültig ist.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

13 Im Ausgangsverfahren wiederholte die Klägerin ihren Antrag auf Aufhebung der Vollziehung der Kernbrennstoffsteueranmeldung, welcher vor dem Finanzgericht - unter Zulassung der Beschwerde zum Bundesfinanzhof - zunächst Erfolg hatte (Beschluss vom 11. April 2014 - 4 V 154/13 -, juris, Rn. 50, 128). Auf die Beschwerde des Beklagten hob der Bundesfinanzhof diese Entscheidung auf und versagte (erneut) die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes (BFHE 247, 182).

14 2. Das Finanzgericht hat seinen Vorlagebeschluss wie folgt begründet:

15 Die Kernbrennstoffsteuer sei als Steuer im Sinne des Grundgesetzes zu betrachten, für die dem Bund die Gesetzgebungskompetenz fehle.

16 a) Weil eine Zustimmung des Bundesrates zum Kernbrennstoffsteuergesetz nicht vorliege, könne die Prüfung der Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 2, 1. Alt. in Verbindung mit Art. 106 GG auf die Steuern und Steuerarten beschränkt werden, für die das Grundgesetz dem Bund die alleinige Ertragskompetenz zuweise. Andernfalls wäre das Kernbrennstoffsteuergesetz schon wegen des Fehlens der Bundesratszustimmung verfassungswidrig.

17 Die Kernbrennstoffsteuer sei keine herkömmliche Verbrauchsteuer im Sinne der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzregeln und entspreche auch nicht dem Typus einer Verbrauchsteuer. Ein typusprägendes Merkmal von Verbrauchsteuern sei - auch nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Hamburgischen Spielgerätesteuer -, dass sie die Einkommensverwendung, also private Konsumenten, besteuerten. Im Falle der indirekten Besteuerung durch Erhebung der Steuer beim Lieferanten oder Hersteller sei daher Voraussetzung, dass diese auf Abwälzung auf den privaten Konsumenten angelegt sei.

18 b) Die Kernbrennstoffsteuer weiche in vielerlei Hinsicht von den Merkmalen herkömmlicher Verbrauchsteuern ab; insbesondere ziele sie nicht auf die Belastung privater Konsumenten. Deren Belastung könne nur über den unter Einsatz der besteuerten Kernbrennstoffe erzeugten elektrischen Strom (Atomstrom) erfolgen. Tatsächlich trete eine Belastung jedoch nicht ein und sei auch durch das Gesetz nicht intendiert. Der Umstand, dass in Deutschland der gesamte erzeugte Strom - unabhängig von etwaigen Subventionen für seine Erzeugung - zu im Wesentlichen gleichen Bedingungen vermarktet, die Kernbrennstoffsteuer aber allein bei der Erzeugung von Atomstrom erhoben werde, schließe per se aus, dass es zu einer verbrauchsteuerlichen Belastung von privaten Konsumenten komme. Der Blick auf den Strommarkt bestätige diese Einschätzung. Die Gesetzesbegründung und die Entstehungsgeschichte des Kernbrennstoffsteuergesetzes belegten ebenfalls, dass die Kernbrennstoffsteuer von vornherein nicht auf die Belastung privater Konsumenten, sondern auf die Abschöpfung von Gewinnen der Kernkraftwerkbetreiber ziele. Zwar habe der Gesetzgeber grundsätzlich einen weiten Gestaltungsspielraum, zumal ihm der eher vage Verbrauchsteuerbegriff des Grundgesetzes, der auch die Erhebung von Steuern auf in der Produktion eingesetzte Güter umfassen könne, keine starren Grenzen setze, was in der Rechtsprechung etwa durch die Verwendung des Begriffs der kalkulatorischen Abwälzung zum Ausdruck komme. Im Normalfall möchten die weit gefasste kalkulatorische Abwälzbarkeit und der Umstand, dass das Unternehmen, bei dem eine Warensteuer erhoben werde, mit Gewinn arbeite, Indizien dafür sein, dass die Steuerlast letztlich den Konsumenten erreiche. Hiervon könne bei der Kernbrennstoffsteuer indes nicht ausgegangen werden. In der Kernbrennstoffsteuer sei eine Steuer zu sehen, die darauf angelegt sei, den jeweiligen Kraftwerkbetreiber endgültig mit dem größten Teil der erhobenen Kernbrennstoffsteuer zu belasten. Diese Belastung erfolge mittels eines besteuerten Guts, des Kernbrennstoffs, das nicht im Rahmen einer Einkommensverwendung und schon gar nicht privat verbraucht, sondern zum Zwecke der Einkommenserzielung durch das Produzieren von Strom genutzt werde. Die Steuer belaste den Kernkraftwerkbetreiber mithin planmäßig direkt als Produktionsunternehmen und stelle sich wirtschaftlich als eine Produktionssteuer dar, die gerade nicht darauf abziele, einen Konsumenten indirekt über das erzeugte Produkt zu belasten.

19 c) Der Bund habe auch keine sonstige Gesetzgebungskompetenz. Über die im Bereich der in Art. 105 Abs. 2 und Art. 106 GG genannten Steuern - zu denen die Kernbrennstoffsteuer nicht gehöre -

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

hinaus könne eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes, die sich an den allgemeinen Vorgaben des Art. 72 Abs. 2 GG zu orientieren habe, da Art. 105 Abs. 2 GG ohne Einschränkungen auf die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG verweise, nur angenommen werden, soweit man über den Begriff der übrigen Steuern ein allgemeines unbegrenztes Steuererfindungsrecht des Bundes begründen könne. Indes sei ein solches Steuererfindungsrecht nicht gegeben; anderenfalls bedürfe eine neu erfundene Steuer zumindest der Zustimmung des Bundesrates, an der es beim Kernbrennstoffsteuergesetz fehle.

20 d) Die Frage der Gültigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes sei für die Entscheidung über die anhängige Klage erheblich. Die angefochtene Steueranmeldung entspreche den Regelungen im Kernbrennstoffsteuergesetz. Im Falle der Gültigkeit des Gesetzes sei die Klage nach nationalem Recht ohne Weiteres abzuweisen. Verstoße das Kernbrennstoffsteuergesetz hingegen gegen das Grundgesetz und werde es deswegen, weil auch die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung erkennbar nicht bestehe, für ungültig erklärt, sei der Klage stattzugeben.

III.

21 Zur Vorlage des Finanzgerichts haben das Bundesministerium der Finanzen für die Bundesregierung, die Präsidenten des Bundesfinanzhofs, des Finanzgerichts Baden-Württemberg und des Finanzgerichts München sowie die Klägerin Stellung genommen. Der Deutsche Bundestag, der Bundesrat sowie die Länder Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen und Thüringen haben von einer Stellungnahme ausdrücklich abgesehen; die übrigen Landesregierungen haben sich nicht geäußert.

22 1. Die Klägerin hält das Kernbrennstoffsteuergesetz für formell und materiell verfassungswidrig.

23 a) Nach ihrer Auffassung fehlt dem Bund bereits die Gesetzgebungskompetenz.

24 aa) Der Bund habe - ungeachtet dessen, ob ihm überhaupt ein Steuererfindungsrecht zustehe - jedenfalls kein Steuererfindungsrecht hinsichtlich solcher Steuern, die im Rahmen der Körperschaftsteuer oder der Gewerbesteuer - also anteilig den Ländern oder Gemeinden zustehender Steuern - als Betriebsausgaben aufkommensmindernd zu berücksichtigen seien und damit mittelbar auch Bund und Länder belasteten. Über diesen Mechanismus bewirke die Kernbrennstoffsteuer einen - verfassungsrechtlich nicht vorgesehenen - "verkappten Finanzausgleich" zulasten der Länder und Gemeinden. Eine solche, das Steueraufkommen der Länder und Gemeinden mittelbar vermindernde Steuer könne der Bund mit Blick auf das Gefüge der Ertragskompetenztitel des Art. 106 GG und das Gefüge der Gesetzgebungskompetenztitel des Art. 105 GG mangels finanzverfassungsrechtlicher Kompetenz nicht erfinden. Zumindest hätte einem solchen Gesetz zur Wahrung der Länderrechte der Bundesrat zustimmen müssen, was nicht geschehen sei.

25 Der Bundesgesetzgeber habe das Kernbrennstoffsteuergesetz zudem mit dem Willen erlassen, eine Verbrauchsteuer einzuführen; er habe mithin keine neue Steuer erfinden wollen. Dem Gesetzgeber dürfe nicht die Ausübung eines vorgeblichen Steuererfindungsrechts unterstellt werden, wenn er dies erkennbar nicht habe ausüben wollen.

26 bb) Auch sonst stehe dem Bund keine (alleinige) Gesetzgebungskompetenz zu. Die Kernbrennstoffsteuer sei keine Steuer im verfassungsrechtlichen Sinne; sie weise vielmehr Elemente einer nichtsteuerlichen Abgabe in Gestalt einer Vorzugslast auf. In Ansehung der Zuweisung von Mehrerzeugungsmengen sei sie eher als eine "anlassbezogene Konzessionsgebühr" ausgestaltet. Ihr komme zugleich der Charakter einer parafiskalischen Sonderabgabe zu, da sie über den Förderfondsvertrag mit dem nichtsteuerlichen Förderfondsbeitrag verrechnet werde. Letztlich könne offen bleiben, ob es sich bei der Kernbrennstoffsteuer um eine sonstige Abgabe handele. Da es sich bei den sonstigen Abgaben nicht um Steuern handele, richte sich die Gesetzgebungskompetenz nicht nach den Art. 105 f. GG, sondern nach den allgemeinen Vorschriften der Art. 70 ff. GG. Im Bereich der Kernenergieerzeugung liege zwar eine ausschließliche Gesetzgebungskompetenz nach

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Art. 73 Abs. 1 Nummer 14 GG beim Bund; auf sie könne sich der Bund im Rahmen der Kernbrennstoffsteuer jedoch nicht berufen. Art. 73 Abs. 1 Nummer 14 GG weise dem Bund die Kompetenz zu, Gesetze über "die Erzeugung und Nutzung der Kernenergie zu friedlichen Zwecken, die Errichtung und den Betrieb von Anlagen, die diesen Zwecken dienen, den Schutz gegen Gefahren, die bei Freiwerden von Kernenergie oder durch ionisierende Strahlen entstehen, und die Beseitigung radioaktiver Stoffe" zu erlassen. Das Kernbrennstoffsteuergesetz sei indes kein solches Gesetz. Zudem widerspreche die Aufrechterhaltung der Kernbrennstoffsteuer als nichtsteuerliche Abgabe der Formenstrenge der Finanzverfassung; eine "Wahlfeststellung" zwischen einer Abgabe und einer Steuer sei unzulässig.

27 Jedenfalls handele es sich bei der Kernbrennstoffsteuer nicht um eine Verbrauchsteuer. Sie sei weder eine herkömmliche Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nummer 2 GG, noch erfülle sie den historisch abzuleitenden Typusbegriff einer Verbrauchsteuer. Selbst wenn man die Kernbrennstoffsteuer als eine Verbrauchsteuer qualifiziere, handele es sich aufgrund der Ortsbezogenheit des die Steuerpflicht auslösenden Tatbestands allenfalls um eine örtliche Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG, für die allerdings nur die Länder die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz hätten.

28 b) Die Kernbrennstoffsteuer sei zudem materiell verfassungswidrig. Das Kernbrennstoffsteuergesetz verstoße gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und aufgrund der unverhältnismäßigen Höhe der Steuer gegen die Eigentumsgarantie aus Art. 14 Abs. 1 GG. Ferner handele es sich um ein verbotenes Einzelfallgesetz im Sinne von Art. 19 Abs. 1 Satz 1 GG.

29 c) Bereits wegen der fehlenden Gesetzgebungskompetenz komme im Ergebnis nur eine Nichtigkeitserklärung des Kernbrennstoffsteuergesetzes mit ex tunc-Wirkung in Betracht. Dies entspreche der gemäß § 78 BVerfGG grundsätzlich vorgesehenen Folge eines für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärten Gesetzes und werde auch in der Literatur als Regelfall angesehen. Für eine bloße Unvereinbarkeitserklärung nach den Kriterien der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts sei kein Raum.

30 2. Die Bundesregierung hat bereits Zweifel an der Zulässigkeit der finanzgerichtlichen Vorlage, hält sie jedenfalls für unbegründet.

31 a) Der Vorlagebeschluss sei in sich widersprüchlich: Einerseits stelle das Finanzgericht auf die Abwälzung der Kernbrennstoffsteuer als entscheidendes typusbestimmendes Merkmal ab, andererseits habe es keine hinreichende Sachverhaltsaufklärung zu diesem entscheidungserheblichen Punkt vorgenommen. Es setze sich zwar mit der zentralen Figur der kalkulatorischen Abwälzung auseinander, wie sie vor allem in der "Ökosteuerentscheidung" des Bundesverfassungsgerichts entwickelt und konkretisiert worden sei. Um die Frage des Gelingens oder Scheiterns einer solchen kalkulatorischen Abwälzung wirklich beurteilen zu können, hätte das vorlegende Gericht aber die Kalkulationsgrundlagen bei der Produktion von Atomstrom eruieren müssen. Dies sei trotz eines entsprechenden Beweisantrags des Beklagten im finanzgerichtlichen Verfahren unterblieben. Die Klägerin habe nicht substantiiert zu den kalkulatorischen Grundlagen der Stromproduktion in Kernkraftwerken vorgetragen. Wirtschaftswissenschaftliche, von der Klägerin in Auftrag gegebene Parteigutachten zur Strompreisbildung an der Strombörse könnten dieses Defizit in der Ermittlung des entscheidungserheblichen Sachverhalts nicht kompensieren, weil diese eine gänzlich andere Fragestellung zum Gegenstand hätten.

32 b) Der Bund habe die Gesetzgebungskompetenz für das Kernbrennstoffsteuergesetz; das Gesetz verstoße auch im Übrigen nicht gegen das Grundgesetz.

33 aa) Dem Steuergesetzgeber stehe bei der Auswahl des Steuergegenstandes prinzipiell ein weiter Gestaltungsspielraum zu, so dass die Kompetenzbegriffe des Art. 105 und des Art. 106 GG hinreichend offen ausgelegt werden müssten. Der demnach weit zu verstehende Verbrauchsteuerbegriff des Grundgesetzes müsse nicht strapaziert werden, um auch die Kernbrennstoffsteuer zu er-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

fassen. Die Kernbrennstoffsteuer entspreche vielmehr dem Phänotypus einer Verbrauchsteuer: Sie knüpfe tatbestandlich an den Verbrauch von Waren an, indem das erstmalige Einbringen von Brennelementen und das Auslösen einer sich selbsttragenden Kettenreaktion die Steuer entstehen lasse. Die Kernbrennstoffsteuer führe zudem nicht zu einer "Gewinnabschöpfung"; diese sei weder die Intention des Gesetzgebers gewesen, noch werde ein solches Ziel mit der Steuer erreicht. Kernbrennstoffe seien überdies geeignete Gegenstände einer Verbrauchsbesteuerung. Kernbrennstoffe, die durch den Einsatz in Atomkraftwerken chemisch-physikalisch umgewandelt würden, unterlägen aufgrund der spezifischen von ihnen ausgehenden Gefahren zwar zahlreichen Restriktionen und seien als Produktionsgüter nicht Waren des täglichen Bedarfs. Diese Gesichtspunkte erklärten sich jedoch aus der Natur der Sache und hätten keinen Einfluss auf die Eignung der Kernbrennstoffe als Gegenstand einer Verbrauchsbesteuerung. Die Eigentumsverhältnisse an den eingesetzten Kernbrennstoffen wie auch Einschränkungen bei der freien Handelbarkeit von Kernbrennstoffen und die Besonderheit der Erhebungstechnik seien ohne jede Relevanz. Der Annahme einer Verbrauchsteuer stehe auch nicht entgegen, dass es sich bei den Kernbrennstoffen um Produktionsgüter handele. Die ausschließliche Belastung konsumfähiger Güter gehöre nicht zu den prägenden Merkmalen einer Verbrauchsteuer. Das Bundesverfassungsgericht habe in der "Ökosteuerentscheidung" überdies grundsätzlich anerkannt, dass auch der "unternehmerische" Verbrauch von Verbrauchsteuern erfasst werden könne.

34 bb) Entgegen den Ausführungen im Vorlagebeschluss sei in den Gesetzesmaterialien weder behauptet worden, die Kernbrennstoffsteuer sei nicht abwälzbar, noch hätte eine solche Behauptung - wäre sie denn erfolgt - notwendig durchschlagende Wirkung auf die verfassungsrechtliche Prüfung dieser Steuer. Aus keiner Textstelle in der Gesetzesbegründung ergebe sich, dass die Abwälzung kategorisch ausgeschlossen sei; es werde lediglich vermutet, dass die Abwälzung nicht in jedem Fall gelingen werde. Die direkte Abwälzung auf die Endabnehmer werde damit nicht grundsätzlich infrage gestellt. Zudem nähmen die Gesetzesmaterialien die Möglichkeit der nicht preiserhöhenden, rein kalkulatorischen Abwälzung in der vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Gestalt implizit auf.

35 Es sei auch weder ersichtlich noch dargetan, dass die Abwälzbarkeit rechtlich und tatsächlich ausgeschlossen sei. Abgesehen davon, dass nicht einmal die Klägerin die Möglichkeit einer - wenn auch geringen - Abwälzbarkeit bestreite, lasse ihre Argumentation hinsichtlich der Strompreisbildung außer Acht, dass das Verfahren an den Strombörsen nur einen Teil der Stromverkäufe abbilde und andere Endabnehmer von Strom direkte Verträge mit Kraftwerkbetreibern geschlossen hätten. Insofern gestalte sich der Preisbildungsmechanismus wesentlich komplexer als von dem Finanzgericht und der Klägerin dargestellt, zumal dabei die Markt- und Preisbildungsmacht der oligopolistisch agierenden, Kernkraftwerke betreibenden Energiekonzerne, die rund 80 Prozent der konventionellen Stromerzeugung kontrollierten, gänzlich unberücksichtigt sei.

36 Hinzu komme, dass die preiserhöhende Abwälzung kein konstitutives Merkmal einer Verbrauchsteuer sei. Nach der "Ökosteuerentscheidung" könne sich die Abwälzung auf Endverbraucher auch so gestalten, dass sich das für die Herstellung von Endprodukten eingesetzte Gut samt der auf ihm liegenden Verbrauchsteuerbelastung nur mittelbar im Preis des Endproduktes niederschlage. In der Entscheidung zur Spielgerätesteuer habe das Bundesverfassungsgericht überdies festgestellt, dass die kalkulatorische Abwälzung zumindest so lange gegeben sei, wie das Unternehmen noch Gewinn erziele. Dies sei bei den Betreibergesellschaften von Kernkraftwerken und insbesondere bei der Klägerin der Fall, zumal Letztere ausweislich des Protokolls über die öffentliche Sitzung vor dem Finanzgericht am 29. Januar 2013 erklärt habe, dass die streitgegenständlichen Kernkraftwerke zurzeit wirtschaftlich betrieben würden.

37 cc) Die Kernbrennstoffsteuer sei überdies keine örtliche Verbrauchsteuer im Sinne von Art. 105 Abs. 2a GG. Das Besteuerungsgut, der Kernbrennstoff, sei nicht ortsfest, sondern beweglich. Das

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Einbringen in den Kernreaktor, um eine Kettenreaktion auszulösen, sei steuertechnisch lediglich tatbestandsauslösend. Eine "örtliche Radizierung" der Steuer sei damit nicht gegeben.

38 Die Kernbrennstoffsteuer sei darüber hinaus keine "anlassbezogene Konzessionsgebühr" oder "parafiskalische Sonderabgabe".

39 dd) Der Umstand, dass die Kernbrennstoffsteuer wegen ihrer gewinnmindernden Wirkung das Landessteuersubstrat mindere, sei kompetenzrechtlich irrelevant. Mittelbare Auswirkungen auf die Landessteuereinnahmen seien angesichts der gegenseitigen Verflechtungen im Einnahmenbereich von Bund und Ländern keine Besonderheit. Art. 105 Abs. 3 GG stelle allein auf die positive finanzverfassungsrechtliche Ertragshoheit ab. Selbst im atypischen, weil finanzverfassungsrechtlich nicht vorgezeichneten Fall der Versteigerungserlöse aus den UMTS-Lizenzen sei eine Beteiligung der Länder an den seinerzeit gewaltigen Summen verneint worden. Dies müsse erst recht im Zusammenhang mit Steuern im Zehnten Abschnitt des Grundgesetzes gelten, stelle dieser mit Art. 106 Abs. 3 und 4 GG doch ein Instrument zur Verfügung, um gegebenenfalls auf Verschiebungen zu reagieren.

40 ee) Schließlich verstoße das Kernbrennstoffsteuergesetz weder gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen die Eigentumsgarantie aus Art. 14 Abs. 1 und 2 GG; es handele sich auch nicht um ein verbotenes Einzelfallgesetz.

41 3. Der VII. Senat des Bundesfinanzhofs hat in seiner Stellungnahme darauf hingewiesen, dass er sich mit den vom Finanzgericht aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Fragen zur Kernbrennstoffsteuer inhaltlich bislang nicht befasst, sondern lediglich die in diesem Zusammenhang gestellten Anträge auf Aufhebung der Vollziehung der Kernbrennstoffsteuer-Anmeldung abgelehnt habe.

42 Die Frage, ob eine besondere Verbrauchsteuer auch in der Produktion verwendete Waren belasten könne, habe der Bundesfinanzhof bereits 1984 dahin entschieden, dass es keinen Rechtssatz gebe, der das Anknüpfen einer Verbrauchsteuer an einen typischen Rohstoff verbiete. Daher gehöre die ausschließliche Belastung konsumfähiger Güter nicht zu den prägenden Merkmalen einer Verbrauchsteuer. Mit dieser Begründung habe der Bundesfinanzhof die Erhebung einer besonderen Verbrauchsteuer auf nicht genussfähige und in der Kosmetikindustrie verwendete technische Alkohole (insbesondere Propanol und Methanol) für zulässig erachtet.

43 Hinsichtlich der vom Finanzgericht infrage gestellten Abwälzbarkeit der Kernbrennstoffsteuer als unabdingbares Merkmal einer Verbrauchsteuer vertrete der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die bloße Möglichkeit der Abwälzung der Steuer genüge, so dass dem Steuerschuldner nicht in jedem Fall Gewähr geboten werden müsse, dass er die Verbrauchsteuer tatsächlich abwälzen könne. Im Hinblick auf die infolge eines Forderungsausfalls misslungene Abwälzung der Steuerlast im Handel mit versteuertem Mineralöl habe er geurteilt, dass sich die Abwälzung der Steuer außerhalb des steuerrechtlich geregelten Bereichs vollziehe. Sie erfolge in der Form, dass der Gegenwert der beim Übergang in den freien Verkehr erhobenen Steuer kalkulatorisch in den Preis der Ware eingehe und beim Weiterverkauf als Preisbestandteil weitergegeben werde. Damit sei das Risiko der Abwälzung der Steuer als Preisbestandteil aus dem steuerrechtlichen Bereich ausgeschieden und in den Bereich des allgemeinen kaufmännischen Risikos einbezogen worden.

44 In einer weiteren Entscheidung habe der Bundesfinanzhof ausgeführt, die besonderen Verbrauchsteuern seien zwar auf Abwälzung der Steuerlast auf den Verbraucher als den eigentlichen Belastungsträger angelegt; nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung gehöre zum Begriff der Verbrauchsteuer jedoch nicht die rechtliche Gewähr, dass der Steuerschuldner stets den von ihm entrichteten Betrag von der Person ersetzt erhalte, die nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen solle. Auch bei einem Misslingen der Abwälzung im Einzelfall wandele sich die

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Steuer nicht zu einer dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechenden und verfassungsrechtlich zu beanstandenden Unternehmensteuer.

45 4. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat zunächst herausgestellt, dass sich der für die Kernbrennstoffsteuer zuständige Senat bislang nur im Rahmen des einstweiligen Rechtsschutzes mit der Thematik befasst habe. Aus diesem Grund könne es sich nicht abschließend zum Ausgangsverfahren positionieren. In den beiden im Rahmen des einstweiligen Rechtsschutzes ergangenen Beschlüssen habe das Finanzgericht Baden-Württemberg, anders als zuvor die Finanzgerichte Hamburg und München, die Auffassung vertreten, dass die von den Antragstellern vorgetragenen Einwendungen nicht hinreichend gewichtig seien, um ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steuerfestsetzungen zu begründen. Die den Festsetzungen zugrundeliegenden Vorschriften des Kernbrennstoffsteuergesetzes stünden bei summarischer Prüfung sowohl mit den Regelungen des Grundgesetzes als auch mit den Vorgaben des Unionsrechts in Einklang. Insbesondere begegne die Einordnung der Kernbrennstoffsteuer als Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 106 GG keinen durchgreifenden Bedenken; auf der Grundlage der Art. 105 Abs. 2, 106 Abs. 1 Nummer 2 GG habe eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes zum Erlass des Kernbrennstoffsteuergesetzes bestanden.

46 5. Das Finanzgericht München hat sich in seiner Stellungnahme ausschließlich zum Ablauf der dort anhängigen (Eil-)Verfahren geäußert und den Inhalt der im einstweiligen Rechtsschutzverfahren ergangenen Beschlüsse skizziert. In diesen Verfahren habe der zuständige 14. Senat des Finanzgerichts München die Vollziehung der ihm zur Entscheidung vorliegenden Steueranmeldungen jeweils aufgehoben. Diesen Entscheidungen lägen ernstliche Zweifel an der Gesetzgebungskompetenz des Bundes gemäß Art. 106 Abs. 1 Nummer 2 GG und damit an der formellen Verfassungsmäßigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes zugrunde. Diese Zweifel stützten sich insbesondere auf die Begründung zum Entwurf eines Kernbrennstoffsteuergesetzes (BTDrucks 17/3054, S. 1 ff.), die das Finanzgericht München dahingehend verstanden habe, dass von Beginn des Gesetzgebungsverfahrens an eine Abwälzung der Kernbrennstoffsteuer - wenn überhaupt - nur in sehr geringem Umfang für möglich gehalten worden sei.

47 6. Dem Bundesverfassungsgericht haben die Akten des Ausgangsverfahrens vorgelegen.

B.

48 Die Vorlage ist zulässig (Art. 100 Abs. 1 GG, § 13 Nr. 11, §§ 80 ff. BVerfGG).

I.

49 Das Finanzgericht hat seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit der angewendeten Normen des Kernbrennstoffsteuergesetzes in einer den Erfordernissen des § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG genügenden Weise dargetan.

50 1. Im Hinblick auf den Vorlagegegenstand muss das Gericht den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab benennen und die für seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit maßgebenden Erwägungen nachvollziehbar und erschöpfend darlegen (vgl. BVerfGE 78, 165 <171 f.>; 86, 71 <77 f.>; 88, 70 <74>; 88, 198 <201>; 93, 121 <132>; 127, 335 <356>; 131, 88 <117 f.>). Es hat sich im Einzelnen mit der Rechtslage auseinanderzusetzen, auf nahe liegende tatsächliche und rechtliche Gesichtspunkte einzugehen und die in Schrifttum und Rechtsprechung - insbesondere derjenigen des Bundesverfassungsgerichts - entwickelten, für die vorgelegte Frage bedeutsamen Rechtsauffassungen ebenso zu verarbeiten wie die Entstehungsgeschichte der betreffenden Norm (vgl. etwa BVerfGE 65, 308 <316>; 76, 100 <104>; 77, 259 <262>; 125, 175 <220>; 127, 335 <356>; 131, 88 <118>). Dabei hat es die aus seiner rechtlichen Sicht zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Norm erforderlichen tatsächlichen Feststellungen zu treffen und in seinen Vorlagebeschluss aufzunehmen (BVerfGE 77, 308 <328>; 80, 68 <71>; BVerfGK 15, 447 <452 f.>). § 80 Abs. 2 Satz 1

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BVerfGG verpflichtet das vorlegende Gericht jedoch nicht, auf jede denkbare Rechtsauffassung einzugehen (vgl. BVerfGE 141, 1 <11 Rn. 22>).

51 2. Das Finanzgericht hat den für seine rechtliche Beurteilung erforderlichen Sachverhalt mitgeteilt und seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit der zur Prüfung gestellten Normen des Kernbrennstoffsteuergesetzes unter Berücksichtigung des atompolitischen Hintergrundes, der Gesetzgebungsgeschichte und Herausarbeitung der in der Rechtsprechung und im Schrifttum vertretenen Auffassungen umfassend und plausibel begründet, wobei es auch abweichende Ansichten - insbesondere die des Finanzgerichts Baden-Württemberg (Beschluss vom 11. Januar 2012 - 11 V 2661/11 -, juris, Rn. 32 ff. und Beschluss vom 11. Januar 2012 - 11 V 4024/11 -, juris, Rn. 31 ff.) - in den Blick genommen hat. Darüber hinaus hat es einen Abgleich der Kernbrennstoffsteuer mit den herkömmlich geregelten Verbrauchsteuern vorgenommen und auf dieser Grundlage unter Heranziehung der Gesetzesmaterialien zum Finanzverfassungsrecht, der höchstrichterlichen Rechtsprechung und vor allem der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts den für ihn maßgeblichen finanzverfassungsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriff definiert; in diesem Zusammenhang hat es sich auch mit dem Merkmal der Abwälzbarkeit der Steuer auseinandergesetzt, sein Vorliegen in Bezug auf die Kernbrennstoffsteuer indes verneint.

II.

52 1. Dem Vorlagebeschluss ist ferner mit hinreichender Deutlichkeit zu entnehmen, dass die Vorlagefrage entscheidungserheblich ist, weil das Finanzgericht im Falle der Gültigkeit der für verfassungswidrig gehaltenen Rechtsvorschriften zu einem anderen Ergebnis käme als im Falle ihrer Ungültigkeit (vgl. BVerfGE 7, 171 <173 f.>; 47, 146 <154>; 48, 396 <399 f.>; 90, 145 <170>; 131, 1 <15>; 131, 88 <117>; 133, 1 <10 f. Rn. 35>; 135, 1 <10 f. Rn. 28>). Dabei kommt es für die Beurteilung der Entscheidungserheblichkeit einer zur verfassungsrechtlichen Prüfung gestellten Norm maßgeblich auf den Rechtsstandpunkt des vorlegenden Gerichts an, sofern dieser nicht offensichtlich unhaltbar ist (vgl. BVerfGE 7, 171 <175>; 57, 295 <315>; 105, 61 <67>; 121, 233 <237>; 126, 77 <97>; 129, 186 <203>; 131, 1 <15>; 133, 1 <10 f. Rn. 35>; 135, 1 <10 f. Rn. 28>; 138, 1 <15 Rn. 35>; 141, 1 <11 Rn. 22>) oder es sich um eine verfassungsrechtliche Vorfrage handelt (vgl. BVerfGE 48, 29 <38>; 67, 26 <35>; 69, 150 <159>; 78, 165 <172>; 89, 144 <152>; 131, 1 <15>).

53 Aus den Ausführungen des Finanzgerichts ergibt sich, dass die Entscheidung des Ausgangsverfahrens bei Gültigkeit des Kernbrennstoffsteuergesetzes anders ausfiele als bei seiner Ungültigkeit. Das Prozessziel der Klägerin - die Aufhebung der Steueranmeldung - kann nur bei einer Nichtigkeitserklärung des Kernbrennstoffsteuergesetzes, nicht aber über alternative Entscheidungsmöglichkeiten des vorlegenden Gerichts erreicht werden.

54 2. Der Umstand, dass das Kernbrennstoffsteuergesetz nur auf solche Besteuerungsvorgänge anzuwenden ist, bei denen die sich selbsttragende Kettenreaktion vor dem 1. Januar 2017 ausgelöst wurde (§ 12 KernbrStG), steht der Zulässigkeit der Vorlage nicht entgegen. Es ist für den im Ausgangsverfahren relevanten Zeitraum weiterhin entscheidungserheblich und eine Erledigung des Ausgangsverfahrens nicht eingetreten (vgl. hierzu BVerfGE 47, 46 <64>; 123, 1 <14>).

55 3. Der Gerichtshof der Europäischen Union hat die Konformität des Kernbrennstoffsteuergesetzes mit dem Unionsrecht bestätigt (EuGH, Urteil vom 4. Juni 2015 - C-5/14 -, juris, Rn. 40 ff.). Ein möglicher Verstoß des Kernbrennstoffsteuergesetzes gegen Unionsrecht steht seiner Entscheidungserheblichkeit im Ausgangsverfahren somit nicht entgegen (vgl. BVerfGE 106, 275 <295>; 110, 141 <155>; 116, 202 <214>; BVerfGK 14, 429 <433>).

C.

56 Das Kernbrennstoffsteuergesetz vom 8. Dezember 2010 (BGBl I S. 1804), zuletzt geändert durch Art. 240 der Zehnten Zuständigkeitsanpassungsverordnung vom 31. August 2015 (BGBl I S. 1474),

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ist mit Art. 105 Abs. 2 GG in Verbindung mit Art. 106 Abs. 1 Nummer 2 GG unvereinbar und nichtig. Dem Bundesgesetzgeber fehlte die Gesetzgebungskompetenz zu seinem Erlass.

I.

57 1. Die Finanzverfassung des Grundgesetzes ist Eckpfeiler der bundesstaatlichen Ordnung. Sie soll eine Finanzordnung sicherstellen, die den Gesamtstaat und die Gliedstaaten am Gesamtertrag der Volkswirtschaft angemessen beteiligt. Bund und Länder müssen im Rahmen der verfügbaren Gesamteinnahmen so ausgestattet werden, dass sie die Ausgaben leisten können, die zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben erforderlich sind (vgl. BVerfGE 32, 333 <338>; 55, 274 <300>; 78, 249 <266 f.>; 93, 319 <342>; 101, 141 <147>; 105, 185 <194>; 108, 1 <15>; 108, 186 <214 f.>).

58 2. a) Die grundgesetzliche Finanzverfassung, wie sie in den Art. 104a ff. GG zum Ausdruck kommt, bildet eine in sich geschlossene Rahmen- und Verfahrensordnung und ist auf Formenklarheit und Formenbindung angelegt. Diese Prinzipien erschöpfen sich nicht in einer lediglich formalen Bedeutung. Sie sind selbst Teil der funktionsgerechten Ordnung eines politisch sensiblen Sachbereichs und verwirklichen damit ein Stück Gemeinwohlgerechtigkeit. Zugleich fördern und entlasten sie den politischen Prozess, indem sie ihm einen festen Rahmen vorgeben. Für Analogieschlüsse, die notwendig zu einer Erweiterung oder Aufweichung dieses Rahmens führen würden, ist in diesem Bereich kein Raum (vgl. BVerfGE 67, 256 <288 f.>; 105, 185 <193 f.>).

59 b) Der strikten Beachtung der finanzverfassungsrechtlichen Zuständigkeitsbereiche von Bund und Ländern kommt eine überragende Bedeutung für die Stabilität der bundesstaatlichen Verfassung zu. Weder der Bund noch die Länder können über ihre im Grundgesetz festgelegten Kompetenzen verfügen; einfachgesetzliche Kompetenzverschiebungen zwischen Bund und Ländern wären auch nicht mit Zustimmung der Beteiligten zulässig (vgl. BVerfGE 4, 115 <139>; 32, 145 <156>; 39, 96 <109>; 55, 274 <300 f.>; 105, 185 <194>). Bei der Ertragsverteilung der Steuern handelt es sich gemeinsam mit der Verteilung der Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenzen um eine zentrale Frage der politischen Machtverteilung in der Bundesrepublik Deutschland (vgl. BVerfGE 55, 274 <301>). Unsicherheiten in der Ertragszuordnung würden in diesem Kontext zu erheblichen Verwerfungen im Bereich der Befriedungsfunktion der Finanzverfassung führen.

60 c) Über ihre Ordnungsfunktion hinaus entfaltet die Finanzverfassung eine Schutz- und Begrenzungsfunktion, die es dem einfachen Gesetzgeber untersagt, die ihm gesetzten Grenzen zu überschreiten (vgl. BVerfGE 34, 139 <146>; 55, 274 <302>; 67, 256 <288 ff.>; 93, 319 <342 f.>; 108, 186 <215>; 123, 132 <141>; 124, 348 <364>; 132, 334 <349 Rn. 47 f.>; 137, 1 <17 Rn. 38>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 17. Januar 2017 - 2 BvL 2/14 -, juris, Rn. 62 f.). Diese Schutzwirkung entfaltet die Finanzverfassung auch im Verhältnis zum Bürger, der darauf vertrauen darf, nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen belastet zu werden (vgl. BVerfGE 67, 256 <288 f.>; 108, 1 <16>; 108, 186 <215>; 123, 132 <141>; 132, 334 <349 Rn. 48>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 17. Januar 2017 - 2 BvL 2/14 -, juris, Rn. 63).

II.

61 Die Bestimmungen über das Finanzwesen in den Art. 104a ff. GG regeln unter anderem die Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenz für das Finanzierungsmittel der Steuer.

62 1. a) Art. 105 GG begründet als spezielle finanzverfassungsrechtliche Norm die Gesetzgebungskompetenzen des Bundes und der Länder für den Bereich der Steuern (BVerfGE 108, 1 <13>; 108, 186 <212>; 113, 128 <145>; BVerfGK 15, 168 <173>). Innerhalb seines Anwendungsbereichs geht er den allgemeinen Sachgesetzgebungskompetenzen der Art. 70 ff. GG vor (vgl. BVerfGE 3, 407 <434 ff.>; 4, 7 <13>; 67, 256 <275 f.>; 105, 185 <193 f.>).

63 b) Art. 106 GG betrifft die vertikale Steuerertragsaufteilung im Verhältnis des Bundes zur Ländergesamtheit. Er weist die Erträge bestimmter Steuern entweder dem Bund (Art. 106 Abs. 1 GG), den Ländern (Art. 106 Abs. 2 GG) oder Bund und Ländern gemeinschaftlich (Art. 106 Abs. 3 GG) zu

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

(BVerfGE 72, 330 <383 f.>). Die finanzverfassungsrechtliche Ertragshoheit und die Gesetzgebungszuständigkeit für Steuern sind mithin jeweils gesondert geregelt und folgen anderen Grundsätzen, als dies für nichtsteuerliche Abgaben im Bereich der allgemeinen Sachgesetzgebungskompetenzen der Art. 70 ff. GG der Fall ist.

64 2. Die einzelnen Steuern und Steuerarten der Art. 105 und Art. 106 GG sind Typusbegriffe (a)). Ihre typusbildenden Unterscheidungsmerkmale sind dem traditionellen deutschen Steuerrecht zu entnehmen (b)). Neue Steuern sind daraufhin abzugleichen, ob sie dem Typus einer herkömmlichen Steuer entsprechen (c)). Innerhalb der durch Art. 105 und Art. 106 GG vorgegebenen Typusbegriffe verfügt der Gesetzgeber über eine weitgehende Gestaltungsfreiheit (d)).

65 a) Für die in Art. 105 und Art. 106 GG aufgeführten Steuern und Steuerarten verwendet das Grundgesetz Typusbegriffe. Zur Feststellung der Merkmale, die den betreffenden Typus kennzeichnen, ist auf den jeweiligen Normal- oder Durchschnittsfall abzustellen; Merkmale, die sich als bloße Einzelfallerscheinungen darstellen, sind bei der Typusbildung auszuscheiden. Es ist zudem nicht erforderlich, dass stets sämtliche den Typus kennzeichnende Merkmale vorliegen. Diese können vielmehr in unterschiedlichem Maße und verschiedener Intensität gegeben sein; je für sich genommen haben sie nur die Bedeutung von Anzeichen oder Indizien. Maßgeblich ist das durch eine wertende Betrachtung gewonnene Gesamtbild (BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom 20. Mai 1996 - 1 BvR 21/96 -, juris, Rn. 7 [für einfachgesetzliche Typusbegriffe]; ähnlich Wank, Die juristische Begriffsbildung, 1985, S. 123 ff.; Strahl, Die typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht, 1996, S. 216 ff.; Jacobi, Methodenlehre der Normwirkung, 2008, S. 45; Wernsmann, NVwZ 2011, S. 1367 <1368>).

66 b) Bei den Einzelsteuerbegriffen der Art. 105 und Art. 106 GG kommt es für die Typusbildung auf die Sicht des traditionellen deutschen Steuerrechts an (BVerfGE 7, 244 <252>; 14, 76 <91>; 26, 302 <309>; 31, 314 <332>; 110, 274 <296>; 123, 1 <16>; vgl. auch BVerfGE 16, 306 <317>). Es sind diejenigen Merkmale zu ermitteln, die eine Steuer oder Steuerart nach dem herkömmlichen Verständnis typischerweise aufweist und - mit Blick auf die abgrenzende Funktion der Einzelsteuerbegriffe - zu ihrer Unterscheidung von anderen Steuern oder Steuerarten notwendig sind (vgl. zu letzterem Förster, Die Verbrauchsteuern, 1989, S. 22).

67 c) Neue Steuern sind auf ihre Kongruenz mit den aus hergebrachter Sicht typusprägenden Merkmalen der Einzelsteuerbegriffe der Art. 105 und Art. 106 GG zu prüfen. Entsprechen sie nicht allen Typusmerkmalen einer Einzelsteuer, sind Bedeutung und Gewicht der einzelnen Merkmale sowie der Grad an Abweichung zu bestimmen und danach in eine Gesamtwertung einzubeziehen; auf dieser Grundlage ist zu entscheiden, ob im Ergebnis eine Übereinstimmung mit dem Typus anzunehmen ist.

68 d) Innerhalb der durch Art. 105 und Art. 106 GG vorgegebenen Typusbegriffe steht es dem Gesetzgeber offen, neue Steuern zu "erfinden" und bestehende Steuergesetze zu verändern (BVerfGE 31, 8 <19>; vgl. auch BVerfGE 27, 375 <383>). Änderungen bestehender Steuergesetze oder die Erschließung neuer Steuerquellen sind unter dem Blickpunkt der Zuständigkeitsverteilung zumindest so lange nicht zu beanstanden, wie sie sich im Rahmen der herkömmlichen Merkmale der jeweiligen Steuern halten (vgl. BVerfG 31, 8 <19>).

III.

69 Die Zuweisung von Gesetzgebungskompetenzen an Bund und Länder durch Art. 105 GG in Verbindung mit Art. 106 GG ist abschließend. Außerhalb der durch die Finanzverfassung in Art. 104a ff. GG vorgegebenen Kompetenzordnung besteht keine Befugnis von Bund oder Ländern, Steuergesetze zu erlassen.

70 Der Bund hat gemäß Art. 105 Abs. 2 1. Halbsatz GG - über die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz für die in Art. 105 Abs. 1 GG genannten Zölle und Finanzmonopole hinaus - die konkurrie-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

rende Gesetzgebungskompetenz für die "übrigen Steuern", wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen.

71 Unter den "übrigen Steuern" sind ausschließlich die in Art. 106 GG aufgeführten Steuern und Steuerarten zu verstehen. Der einfache Gesetzgeber darf nur solche Steuern einführen, deren Ertrag durch Art. 106 GG dem Bund, den Ländern oder Bund und Ländern gemeinschaftlich zugewiesen wird (vgl. FG München, Beschluss vom 4. Oktober 2011 - 14 V 2155/11 -, juris, Rn. 45, 52; Birk/Förster, DB Beilage Nr. 17 zum Heft 30 1985, S. 1 <10>; Ossenbühl/Di Fabio, StuW 1988, S. 349 <351 f.>; Förster, Die Verbrauchsteuern, 1989, S. 39; Vogel, in: Festschrift für Klaus Tipke, 1995, S. 93 <94 f.>; Jobs, Steuern auf Energie als Element einer ökologischen Steuerreform, 1999, S. 167; Vogel, in: Isensee/Kirchhof, HStR IV, 2. Aufl. 1999, § 87 Rn. 32; Vogel/Walter, in: Bonner Kommentar, Bd. 14, Art. 105 Rn. 66 [2004]; Müller-Franken, in: Berliner Kommentar, Art. 105 Rn. 206 [2008]; Kyrill-A. Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 6. Aufl. 2010, Art. 106 Rn. 17; Waldhoff/von Aswege, Kernenergie als "goldene Brücke"?, 2010, S. 11 f.; Martini, ZUR 2012, S. 219 <225 f.>; Waldhoff, ZfZ 2012, S. 57 <59>; Wernsmann, ZfZ 2012, S. 29 <30>; Eiling, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern, 2014, S. 67; Gärditz, ZfZ 2014, S. 18 <19>; Kloepfer, Finanzverfassungsrecht, 2014, S. 137; Pieroth, in: Jarass/Pieroth, GG, 14. Aufl. 2016, Art. 106 Rn. 2; a.A. Brodersen, in: Festschrift für Gerhard Wacke, 1972, S. 103 <113 ff.>; Osterloh, NVwZ 1991, S. 823 <828>; Wieland, Die Konzessionsabgaben, 1991, S. 290; Häde, Finanzausgleich, 1996, S. 163 ff.; Söhn, in: Festschrift für Klaus Stern, 1997, S. 587 <599 ff.>; Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz, 1999, S. 17 ff.; Heun, in: Dreier, GG, 2000, Art. 105 Rn. 33, Art. 106 Rn. 14; Wendt, in: Isensee/Kirchhof, HStR VI, 3. Aufl. 2008, § 139 Rn. 29 ff.; van Heek, in: van Heek/Lehmann, Die Kernbrennstoffsteuer als "Verbrauchsteuer"?, 2012, S. 34; Schmidt, StuW 2015, S. 171 <174 f.>). Ein freies Steuererfindungsrecht gewährt ihm Art. 105 Abs. 2 GG nicht, ungeachtet des Umstandes, dass die Norm kein ausdrückliches Verbot der Steuererfindung enthält (vgl. hierzu Osterloh, NVwZ 1991, S. 823 <828>; Möckel, Umweltabgaben zur Ökologisierung der Landwirtschaft, 2006, S. 221). Die Entstehungsgeschichte von Art. 105 Abs. 2 GG ist insoweit zwar ambivalent (1.). Für diese Auslegung sprechen jedoch systematische (2.) und teleologische (3.) Erwägungen.

72 1. Die Geschichte des Finanzreformgesetzes vom 12. Mai 1969 (BGBl I S. 359), das Grundlage für die heutige Finanzverfassung ist, lässt jedenfalls keinen zwingenden Schluss auf das Bestehen eines allgemeinen Steuererfindungsrechts zu (so aber Meyer, DÖV 1969, S. 261 <262>; Bach, StuW 1995, S. 264 <271>; Söhn, in: Festschrift für Klaus Stern, 1997, S. 587 <599>; van Heek, in: van Heek/Lehmann, Die Kernbrennstoffsteuer als "Verbrauchsteuer"?, 2012, S. 30 f.).

73 a) Wesentliches Ziel des Finanzreformgesetzes vom 12. Mai 1969 war es, "ein möglichst dauerhaftes und überschaubar gestaltetes System zu schaffen, das eine Anpassung an den sich ändernden Mittelbedarf der einzelnen Ebenen gewährleistet und so angelegt ist, dass unnötige Auseinandersetzungen zwischen Bund und Ländern vermieden werden" (BTDrucks V/2861, S. 11 f. <Ziff. 12>). Es wurden tiefgreifende Änderungen der Finanzverfassung umgesetzt, die unter anderem die Regelung der Gesetzgebungszuständigkeit durch Art. 105 Abs. 2 GG a.F. (1955) betrafen. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfGE 14, 76 <90 f.>; 16, 64 <78 f.>) hatte Art. 105 Abs. 2 GG a.F. (1955) noch eine sehr weitgehende Gesetzgebungskompetenz der Länder entnommen. Art. 105 Abs. 2 GG in seiner neuen Fassung sollte dem Bund nunmehr eine weitgehende konkurrierende Gesetzgebungskompetenz sicherstellen (BTDrucks V/2861, S. 32 <Ziff. 127, 128 f.>). Dem Gesetzentwurf ist zu entnehmen, "dass der Bund für alle Steuern, für die er nicht die ausschließliche Gesetzgebung hat, die konkurrierende Gesetzgebung erhält, ´wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen´" (BTDrucks V/2861, S. 32 <Ziff. 128>).

74 Soweit der Gesetzentwurf ein Steuererfindungsrecht der Länder erwähnt, in das der Bund - sollte es die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Rechts- und Wirtschaftseinheit erforderlich machen - eintreten könne (vgl. BTDrucks V/2861, S. 32 f. <Ziff. 128 und 131>), deutet dies nur auf den ersten Blick darauf hin, dass der verfassungsändernde Gesetzgeber von einem finanzverfassungsrechtlich nicht begrenzten Steuererfindungsrecht der Länder ausging, in das der Bund unter den Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG eintreten kann (vgl. BTDrucks V/2861, S. 94):

Durch die von der Bundesregierung vorgeschlagene Fassung des Artikels 105 Abs. 2 GG wird das Steuererfindungsrecht der Länder nicht beseitigt. Der Bund kann jedoch, wenn eine von den Ländern erfundene Steuer wegen der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse notwendigerweise bundeseinheitlich geregelt werden muss, das konkurrierende Gesetzgebungsrecht wahrnehmen. [...]

75 b) Denn eine solche Blickverengung allein auf die intendierte umfassende Bundeszuständigkeit und einzelne Ausschnitte und Begrifflichkeiten der Gesetzesbegründung gäbe das Gesamtbild nur unvollständig wieder.

76 aa) Es lässt sich bereits nicht feststellen, ob der damalige (verfassungsändernde) Gesetzgeber den Begriff des "Steuererfindungsrechts" überhaupt im Sinne eines über die in Art. 106 GG aufgeführten Steuern und Steuerarten hinausgehenden Steuererfindungsrechts verstanden hat und er nicht lediglich auf die Möglichkeit der Erschließung neuer Steuerquellen und die Änderung bestehender Steuergesetze innerhalb der jeweiligen Typusbegriffe des Art. 106 GG verweisen wollte (vgl. etwa Hidien, in: Bonner Kommentar, GG, Art. 106 Rn. 1363 [November 2002]). Eine Definition des "Steuererfindungsrechts" oder sonstige Hinweise, was mit dem Begriff im Einzelnen gemeint sein sollte, enthält die Gesetzesbegründung jedenfalls nicht. Auch in späteren Jahren ist im (einfachen) Gesetzgebungsverfahren der Begriff des "Steuererfindungsrechts" typusbezogen verwendet worden, so etwa im Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des Mineralöl- und Branntweinsteuer-Änderungsgesetzes 1981 (vgl. BTDrucks 9/167, S. 6; ähnliche Begriffsverwendung in der Rechtsprechung, vgl. etwa BVerwGE 143, 301 <309 f. Rn. 25>).

77 bb) Zweifel daran, dass ein Steuererfindungsrecht außerhalb des Systems der Ertragsverteilung in Art. 106 GG gemeint war, ergeben sich weiter daraus, dass der Gesetzgeber für das Finanzverfassungsgesetz vom 23. Dezember 1955 (BGBl I S. 817) der Auffassung war, die verfassungspolitische Bedeutung, die das Grundgesetz der Verteilung der bundesstaatlichen Steuerertragshoheit beimesse, lasse es nicht zu, "die Zuteilung der Einnahmen aus künftigen Steuern der einfachen Bundesgesetzgebung zu überlassen" (vgl. BTDrucks II/480, S. 40 <Ziff. 43>; vgl. unten Rn. 84). In diesem Zusammenhang war mit Art. 106d GG eine - später im Vermittlungsausschuss nicht weiterverfolgte - Regelung für noch unverteilte künftige Steuern erwogen worden (vgl. BTDrucks II/480, S. 110 <Ziff. 164> und S. 229; ähnlich auch der Schriftliche Bericht des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen des Bundestages, BTDrucks II/960, S. 3). Bei der Annahme eines Steuererfindungsrechts hinsichtlich unverteilter Steuern wäre auf dieser Grundlage eine verfassungsrechtliche Zuweisung nicht nur naheliegend, sondern zwingend erforderlich gewesen. Eine Auseinandersetzung mit dieser Fragestellung enthält die Gesetzesbegründung des Finanzreformgesetzes vom 12. Mai 1969 (BGBl I S. 359) indes nicht.

78 cc) Ohne eine solche verfassungsrechtliche Zuweisung widerspräche (vgl. Breuer, DVBl 1992, S. 485 <490>; Hidien, in: Bonner Kommentar, GG, Art. 106 Rn. 1363 [November 2002]) ein über die in Art. 106 GG genannten Steuern hinausgehendes Steuererfindungsrecht von Bund und Ländern überdies den in der Begründung ausdrücklich wiedergegebenen Zielen des Finanzreformgesetzes vom 12. Mai 1969 (BGBl I S. 359), ein dauerhaftes und überschaubar gestaltetes Steuerverteilungssystem zu schaffen, das entsprechend der finanziellen Bedeutung der Aufgaben und unter Vermeidung von Verteilungskonflikten das Verhältnis zwischen Steuerbedarf und Steuereinnahmen bei Bund und Ländern möglichst im Zustand des Gleichgewichts erhält (vgl. BTDrucks V/2861, S. 11 f. <Ziff. 12> und S. 33 <Ziff. 134>).

79 Die Gesetzesmaterialien beinhalten keine Auflösung dieses "Norm- und Zielkonflikt[es]" (Hidien, in: Bonner Kommentar, Bd. 15, Art. 106 Rn. 1363 [November 2002]) zwischen einer angestrebten

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

umfassenden steuerlichen Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes unter den Voraussetzungen des Art. 105 Abs. 2 2. Halbsatz GG und der Befriedungsfunktion der Finanzverfassung. In der Stellungnahme des Bundesrates (vgl. BTDrucks V/2861, S. 85 ff.) findet sich zwar noch Widerspruch gegen den neugefassten Art. 105 Abs. 2 GG, da "die Gesetzgebungsbefugnis der Länder auf dem Gebiet des Steuerrechts im Ergebnis beseitigt" (BTDrucks V/2861, S. 87) werde. Der Rechtsausschuss des Bundestages hat diese Bedenken jedoch - erneut ohne Problematisierung des aufgezeigten Konflikts - nicht aufgegriffen (BTDrucks V/3605, S. 8). In der Darlegung der Gründe für die Einberufung des Vermittlungsausschusses durch den Bundesrat (BTDrucks V/3826, S. 4 f.) finden sich weitere Bedenken gegen die Neufassung des Art. 105 Abs. 2 GG jedenfalls nicht mehr. Dementsprechend wurde Art. 105 Abs. 2 GG in der Fassung des Regierungsentwurfs unverändert in den Beschluss des Vermittlungsausschusses übernommen (BTDrucks V/3896, S. 4 [Anlage 1]). Angesichts dessen kann allein aus der Erwähnung eines "Steuererfindungsrechts" (BTDrucks V/2861, S. 33 und S. 94) für die Länder, das der Bund unter den Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG für sich in Anspruch nehmen könne, nicht der Schluss gezogen werden, der verfassungsändernde Gesetzgeber sei von einem allgemeinen, über den finanzverfassungsrechtlichen Katalog der Steuertypen hinausgehenden Steuererfindungsrecht ausgegangen.

80 2. Systematische Gründe sprechen gegen ein solches Steuererfindungsrecht. Die Ertragshoheit für solche Steuern bliebe offen. Sie ist Art. 105 f. GG nicht zu entnehmen (a) und lässt sich auch nicht aus Art. 30 GG (b) herleiten.

81 a) Die Art. 105 f. GG schweigen über die Ertragshoheit für nicht in Art. 106 GG aufgeführte Steuerarten.

82 aa) Die Lösung kann nicht darin liegen, nach Art einer "Näherungsmethodik" den "frei schwebenden" Ertrag derjenigen Steuer oder Steuerart im Sinne des Art. 106 GG zuzuordnen, der die erfundene Steuer am ähnlichsten ist (vgl. Fischer-Menshausen, DÖV 1956, S. 161 <164>). Diese Methode versagt immer dann, wenn sich eine "ähnliche" Steuer nicht finden lässt, weil sie im Katalog des Art. 106 GG nicht aufgeführt ist (so auch Fischer-Menshausen, DÖV 1956, S. 161 <164>), und führt letztlich zu einer unzulässigen Entgrenzung der Typusbegriffe.

83 bb) Eine Ertragshoheit als Annex zur Gesetzgebungszuständigkeit aus Art. 105 Abs. 2 GG kommt ebenfalls nicht in Betracht (a.A. Osterloh, NVwZ 1991, S. 823 <828>; Söhn, in: Festschrift für Klaus Stern, 1997, S. 587 <600 f.>). Sie verbietet sich bereits deshalb, weil im Bereich der steuerlichen Finanzverfassung - anders als im Bereich der nichtsteuerlichen Abgaben - die Ertragshoheit gerade nicht generell der Gesetzgebungskompetenz folgt (Rn. 63).

84 cc) Es kann deshalb auch nicht Aufgabe des einfachen Gesetzgebers sein, den Steuerertrag zu verteilen; Art. 105 f. GG stellt die Ertragsverteilung nicht zur Disposition des Bundesgesetzgebers (Vogel, in: Isensee/Kirchhof, HStR IV, 2. Aufl. 1999, § 87 Rn. 32; Waldhoff/von Aswege, Kernenergie als "goldene Brücke"?, 2010, S. 11). Er ist vielmehr auf die Einführung solcher Steuern beschränkt, die unter den Katalog des Art. 106 GG subsumierbar sind (Starck, StuW 1974, S. 271 <276>). Er ist nur insoweit frei in der Neugestaltung des Steuersystems, als die Ertragshoheit, wie sie in der Verfassung vorgesehen ist, durch eine Erhebung von Steuern nicht verändert oder unterlaufen wird (vgl. Ossenbühl/Di Fabio, StuW 1988, S. 349 <351 f.>).

85 Andernfalls müsste jedenfalls sichergestellt sein, dass bei der Zuweisung des Ertrags einer neu erfundenen Steuer die Interessen der Länder gewahrt bleiben. Art. 105 f. GG sehen jedoch das Erfordernis einer Zustimmung des Bundesrates außerhalb des Anwendungsbereichs von Art. 105 Abs. 3 GG, das heißt gerade in den Fällen, in denen der Ertrag ausschließlich dem Bund zufließen soll, nicht vor (a.A. Fischer-Menshausen, in: Münch/Kunig, GG, Bd. 3, 3. Aufl. 1996, Art. 105 Rn. 27; ähnlich: Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1972, S. 154 f.; Heun, in: Dreier, GG, Bd. 3, 2. Aufl. 2008, Art. 105 Rn. 44). Dass es sich dabei um ein redaktionelles Versehen des Verfassungsgebers handelte, ist nicht ersichtlich. Die Beschränkung von Art. 105 Abs. 3 GG spricht viel-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

mehr dafür, dass eine Zuweisung des Steuerertrags durch den einfachen Gesetzgeber in der Finanzverfassung nicht vorgesehen ist.

86 dd) Es bliebe deshalb nur der Weg einer Ergänzung des Art. 106 GG im Wege des verfassungsändernden Gesetzes (Maunz, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 106 Rn. 20 [1978]; vgl. auch Förster, Die Verbrauchsteuern, 1989, S. 34; Müller-Franken, in: Berliner Kommentar, Art. 105 Rn. 206 [2008]; Seer, DStR 2012, S. 325 <330>), um die Ertragshoheit für "frei schwebende Steuererträge" (vgl. etwa: Kloepfer, Finanzverfassungsrecht, 2014, S. 137) einer (nachträglichen) Regelung zuzuführen. Dieser Verfassungsvorbehalt ist nicht etwa deshalb entbehrlich, weil der einfache Gesetzgeber bei allen Besteuerungsentscheidungen ohnehin darauf achten muss, dass das grundgesetzlich angelegte Verteilungssystem keinen Schaden nimmt (vgl. Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz, 1999, S. 17). Denn es steht dem einfachen Gesetzgeber von vornherein nicht zu, den Katalog des Art. 105 und Art. 106 GG (mittelbar) zu erweitern, indem er den verfassungsändernden Gesetzgeber in die Situation bringt, im Anschluss an die einfachgesetzliche Einführung einer neuen Steuer die Verfassungslage entsprechend anpassen und die Ertragshoheit im Nachgang regeln zu müssen. Es bestünde überdies keine Pflicht des verfassungsändernden Gesetzgebers, auf die einfachgesetzliche Einführung solcher Steuern entsprechend zu reagieren (so aber Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 1993, S. 1095; derselbe, BB 1994, S. 437 <442>), so dass nicht gewährleistet wäre, dass der "frei schwebende" Ertrag aus neuen Steuern dem Bund oder den Ländern im Nachhinein tatsächlich zugewiesen würde.

87 b) Eine generelle Ertragshoheit der Länder für eine vom Bund erfundene Steuer aus Art. 30 GG herzuleiten, ist aus systematischen Erwägungen ebenfalls ausgeschlossen (so auch Stern, in: Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, 1980, S. 1119; Förster, Die Verbrauchsteuern, 1989, S. 34 f.; Vogel/Walter, in: Bonner Kommentar, Art. 105 Rn. 66 [Juli 2004]; Waldhoff, VVDStRL, Bd. 66, 2006, S. 216 <243>; Eiling, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern, 2014, S. 65 f.; Seiler in: Maunz/Dürig, GG, Art. 105 Rn. 123 [2015]; a.A.: Wieland, Die Konzessionsabgaben, 1991, S. 291 f.; Häde, Finanzausgleich, 1996, S. 164 f.; van Heek, in: van Heek/Lehmann, Die Kernbrennstoffsteuer als "Verbrauchsteuer"?, 2012, S. 33).

88 aa) Art. 106 GG bestimmt für die dort aufgeführten Steuerarten nicht nur die Ertragshoheit des Bundes, sondern auch Ertragshoheiten der Länder und Gemeinden (vgl. Art. 106 Abs. 2, 3, 5, 5a, 6 GG). Diese Regelungen wären nicht erklärbar - sondern offenkundig überflüssig -, stünde den Ländern über Art. 30 GG der Ertrag sämtlicher Steuern ohnehin zu. Es hätte genügt, in Art. 106 GG - als Ausnahmefall von der generellen Länderertragshoheit - die Ertragshoheit des Bundes zu definieren (vgl. Vogel/Walter, in: Bonner Kommentar, Art. 105 Rn. 66 [Juli 2004]). Der ausdrücklichen Aufzählung der Länder- und Gemeindeerträge in Art. 106 GG kann deshalb nur die Bedeutung zukommen, die Anwendung des Art. 30 GG im Bereich der Ertragshoheit insgesamt auszuschließen (Vogel/Walter, in: Bonner Kommentar, Art. 105 Rn. 66 [Juli 2004]).

89 bb) Eine auf Basis des Art. 30 GG zugeordnete Steuer würde überdies in Konkurrenz zu den in den Art. 105 und 106 GG geregelten Steuern und deren Ertragsverteilung treten, ohne dass verlässliche Kriterien für eine Abgrenzung erkennbar wären. In Betracht käme allein eine (entsprechende) Anwendung des Gleichartigkeitsverbots aus dem Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung (Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 1 GG) und des Art. 105 Abs. 2a GG. Umfang und Voraussetzungen des Gleichartigkeitsverbots sind allerdings sowohl im Rahmen des Art. 105 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 72 Abs. 1 GG als auch im Rahmen der - teilweise - eigenständigen Begriffsbestimmung in Art. 105 Abs. 2a GG umstritten. Das Gleichartigkeitsverbot ist zudem auf bereits existente Steuergesetze zugeschnitten. So nimmt Art. 72 Abs. 1 GG darauf Bezug, dass von einer Gesetzgebungszuständigkeit bereits Gebrauch gemacht worden ist, und Art. 105 Abs. 2a GG auf die Gleichartigkeit mit "geregelten" Steuern. Im vorliegenden Zusammenhang wäre aber - letztlich konturenlos -

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nicht nur zu geregelten, sondern auch zu innerhalb der jeweiligen Steuerarten lediglich regelbaren (aber noch nicht gesetzlich geregelten) Steuern abzugrenzen.

90 c) Schließlich sprechen auch teleologische Gesichtspunkte gegen ein allgemeines Steuererfindungsrecht des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 GG.

91 aa) Dem geschlossenen System der Art. 105 f. GG zur Verteilung des Steueraufkommens und des Ertrages der Finanzmonopole zwischen Bund, Ländern und Gemeinden kommt eine zentrale Bedeutung zu (vgl. BVerfGE 55, 274 <301 f.>; Vogel, in: Festschrift für Klaus Tipke, 1995, S. 93 <96>). Jede Unsicherheit bei der Zuordnung von Erträgen kann zu erheblichen Verwerfungen innerhalb der Finanzverfassung führen, ihrer Befriedungsfunktion (Rn. 58 f.) widersprechen und ihr Ziel, "unnötige Auseinandersetzungen zwischen Bund und Ländern" zu vermeiden, verfehlen (BTDrucks V/2861, S. 11 f. <Ziff. 12>; oben Rn. 73). So wäre etwa jede "neue" Steuer, die an eine bestimmte betriebliche Tätigkeit anknüpft (Stapperfend, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Rn. 980 [Juni 2016]), grundsätzlich geeignet, das Aufkommen anderer in der Finanzverfassung ausdrücklich vorgesehener Steuern zu schmälern, indem sie etwa bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden kann. Insoweit bestünde die Gefahr einer Verschiebung des Steueraufkommens von den gemäß Art. 106 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 107 Abs. 1 GG Bund und Ländern gemeinsam zustehenden Steuern (sog. Gemeinschaftsteuern) hin zu Bund oder Ländern ausschließlich zustehenden Steuern (vgl. zu diesem Effekt etwa BRDrucks 687/1/10, S. 1 ff. und BRDrucks 687/2/10, S. 1 f.).

92 Eine Korrektur eventuell eintretender Ungleichgewichte durch eine Anpassung der jeweiligen Anteile am Umsatzsteueraufkommen gemäß Art. 106 Abs. 4 GG wäre keine angemessene Lösung (vgl. Köck, JZ 1991, S. 692 <696>). Statt auf einen verfassungsrechtlich gesicherten Finanzrahmen vertrauen zu können, würden Bund und Länder durch den Verweis auf eine Neuverhandlung des Umsatzsteueranteils von gegenseitigem Wohlwollen sowie den weiten und weniger verlässlichen Vorgaben des Art. 106 Abs. 4 GG abhängig (vgl. Köck, JZ 1991, S. 692 <696>).

93 bb) Die Geschlossenheit und Ordnungsfunktion der Finanzverfassung sichert zudem das Vertrauen der Bürger darauf, nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen belastet zu werden (vgl. Rn. 60). Art. 105 und Art. 106 GG kommt insoweit eine eigenständige individualschützende Funktion zu (Gärditz, ZfZ 2014, S. 18 <19>). Der Schutz der Bürger vor einer unübersehbaren Vielzahl von Steuern ist ein originärer und eigenständiger Zweck der Kompetenznormen der Finanzverfassung, mit dem die Annahme eines Steuererfindungsrechts nicht in Einklang zu bringen wäre. Es könnten beliebig "neue" Steuern und Steuerarten eingeführt werden. Die steuerliche Art des Zugriffs auf die Ressourcen des Bürgers wäre damit weitgehend unbeschränkt; insbesondere die in der Finanzverfassung ausdrücklich genannten Steuern und Steuerarten würden ihrer begrenzenden Funktion (Rn. 60) entkleidet.

94 cc) Eines allgemeinen Steuererfindungsrechts des Bundes bedarf es auch nicht, damit er über ein Instrumentarium verfügt, um ein Steuererfindungsrecht der Länder entsprechend einzuhegen, weil bereits ein solches allgemeines Steuererfindungsrecht der Länder nicht gegeben ist (vgl. Förster, Die Verbrauchsteuern, 1989, S. 38 f.; Breuer, DVBl. 1992, S. 485 <490>; Höfling, StuW 1992, S. 242 <244>; Vogel, in: Festschrift für Klaus Tipke, 1995, S. 93 <96>; Müller-Franken, in: Berliner Kommentar, GG, Art. 105 Rn. 243 [2008]; Kyrill-A. Schwarz, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl. 2010, Art. 106 Rn. 17; Heintzen, in: Münch/Kunig, GG, 6. Aufl. 2012, Art. 105 Rn. 46; Wernsmann, ZfZ 2012, S. 29 <30 [Fn. 10]>; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 2 Rn. 4; Kloepfer, Finanzverfassungsrecht, 2014, § 4 Rn. 37; Siekmann, in: Sachs, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 105 Rn. 50; Pieroth, in: Jarass/Pieroth, GG, 14. Aufl. 2016, Art. 106 Rn. 2).

95 (1) Das Bundesverfassungsgericht hat die Frage des Bestehens eines Steuererfindungsrechts der Länder bislang offen gelassen (vgl. BVerfGE 98, 83 <101>; insoweit ist der gelegentlich anzutreffende Verweis auf BVerfGE 49, 343 <354 f.> überholt), zumal die Gesetzgebungsgeschichte hier

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

keine eindeutigen Hinweise enthält (vgl. Rn. 72). Auch bei durch die Länder erfundenen Steuern steht die Ertragsverteilung im Mittelpunkt.

96 (2) Eine generelle Ertragshoheit der Länder für durch sie erlassene Steuergesetze wird durch den Verfassungstext ausdrücklich widerlegt. Art. 105 Abs. 2 GG gibt dem Bund im Bereich der "übrigen Steuern" die konkurrierende Gesetzgebung, soweit ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht (1. Alternative) oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG gegeben sind (2. Alternative). Art. 72 Abs. 1 GG wiederum definiert die Länderzuständigkeiten im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung. Danach sind die Länder regelungsbefugt, solange und soweit der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit keinen Gebrauch gemacht hat. Somit folgt bereits aus dem Wortlaut, dass die Länder bei der Ausübung ihrer durch Art. 105 und 106 GG vorgesehenen Zuständigkeiten auch im Bereich derjenigen Steuern gesetzgebungsbefugt sind, für die dem Bund der Ertrag nach Art. 106 GG zusteht, solange und soweit der Bund seine Gesetzgebungszuständigkeit nicht ausgeübt hat. Es können also auch Ländergesetze zu einem Bundesertrag führen. Aus der Gesetzgebungskompetenz der Länder folgt daher nicht in jedem Fall auch ihre Ertragshoheit (vgl. Stern, in: Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, 1980, S. 1114; Häde, Finanzausgleich, 1996, S. 167 ff.; Hidien, in: Bonner Kommentar, Art. 106 Rn. 1369 [November 2002]; Vogel/Walter, in: Bonner Kommentar, Art. 105 Rn. 77 [Juli 2004]; Heintzen, in: v. Münch/Kunig, GG, 6. Aufl. 2012, Art. 105 Rn. 48; Siekmann, in: Sachs, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 105 Rn. 20). Soweit gegen ein solches Ergebnis Bedenken erhoben werden, wird zumeist bereits ein Ausschluss der Gesetzgebungszuständigkeit der Länder erwogen, nicht jedoch eine Ertragszuweisung an diese (vgl. etwa Vogel/Walter, in: Bonner Kommentar, Art. 105 Rn. 77 [Juli 2004]; a.A. Heun, in: Dreier, GG, 2. Aufl. 2008, Art. 105 Rn. 34).

97 (3) Die Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung entfaltet ihre Wirkung auch in Bezug auf landesrechtliche Regelungen (vgl. BVerfGE 92, 91 <115 f.>). Ziel einer ausgewogenen Finanzverfassung ist es, einen unkontrollierten Steuerwettbewerb zwischen den Ländern zu verhindern, den die Einräumung eines Steuererfindungsrechts befördern würde. Gerade finanzschwache Länder könnten dadurch noch weiter ins Hintertreffen geraten. Zudem ließe sich ein Steuererfindungsrecht der Länder auch durch die konkurrierende Gesetzgebungsbefugnis des Bundes gemäß Art. 105 Abs. 2 2. Halbsatz 2. Alternative in Verbindung mit Art. 72 Abs. 2 GG nicht begrenzen.

98 dd) Die durch die Befürworter eines über die in Art. 105 und Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten hinausgehenden Steuererfindungsrechts behauptete Gefahr einer "Versteinerung" der Finanzverfassung und ihres Regelungsgefüges (Bach, StuW 1995, S. 264 <271>; Häde, Finanzausgleich, 1996, S. 162 ff.; van Heek, in: van Heek/Lehmann, Die Kernbrennstoffsteuer als "Verbrauchsteuer"?, 2012, S. 31 f.) besteht nicht (vgl. etwa: Müller-Franken, in: Berliner Kommentar, Art. 105 Rn. 207 [2008]; Drüen, ZfZ 2012, S. 309 <311 f.>). Dem Gesetzgeber verbleibt im Rahmen der durch Art. 105 und Art. 106 GG vorgegebenen Steuern und Steuerarten eine sehr weitreichende Gestaltungsfreiheit (vgl. Rn. 68), von der er in der Vergangenheit häufiger Gebrauch gemacht hat. Dies lässt sich beispielhaft für die Verbrauchsteuer aufzeigen: Innerhalb ihres Typus wurden Salz, Tabak, verschiedene Alkoholika, Essig, Zucker, Leuchtmittel, Spielkarten, Zündwaren, verschiedene Energieerzeugnisse, Mineralwasser, Süßstoffe, Fette, Kaffee und Tee zum Gegenstand der Besteuerung gemacht. Folgerichtig hat die Frage, ob auch außerhalb der in Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten ein Steuererfindungsrecht besteht, bislang in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts keine hervorgehobene Rolle gespielt.

IV.

99 Die Kernbrennstoffsteuer ist eine Steuer im finanzverfassungsrechtlichen Sinne (1.). Sie entspricht aber nicht dem Typus einer Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG (2.).

100 1. a) Steuern sind öffentliche Abgaben, die als Gemeinlast ohne individuelle Gegenleistung ("voraussetzungslos") zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs eines öffentlichen Gemeinwesens

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

erhoben werden (vgl. BVerfGE 49, 343 <353>; 110, 274 <294>; 124, 235 <243>; 124, 348 <364>; 137, 1 <17 Rn. 41>).

101 aa) Sie unterscheiden sich einerseits von den Vorzugslasten, namentlich von Gebühren und Beiträgen, die als Gegenleistung für staatliche Leistungen erbracht werden (vgl. BVerfGE 9, 291 <298>; 137, 1 <18 Rn. 43>). Gebühren und Beiträge werden erhoben, um einen Aufwand der öffentlichen Hand weiterzugeben oder um die Vorteile desjenigen, dem eine öffentliche Leistung gewährt wird, ganz oder teilweise abzuschöpfen (BVerfGE 93, 319 <343 ff.>). Dabei ist der Begriff der öffentlichen Leistung weit zu verstehen. Eine öffentliche Leistung liegt etwa bereits dann vor, wenn Einzelnen die Nutzung eines der Bewirtschaftung unterliegenden Gutes der Allgemeinheit eröffnet wird, weil hierdurch ein Sondervorteil gegenüber all denen vermittelt wird, die das betreffende Gut nicht oder nicht in gleichem Umfang nutzen dürfen (vgl. BVerfGE 93, 319 <345 f.>).

102 bb) Andererseits sind die Steuern von den Sonderabgaben abzugrenzen, denen ebenfalls keine unmittelbare Gegenleistung gegenüber steht. Die Sonderabgabe unterscheidet sich von der Steuer dadurch, dass sie die Abgabenschuldner über die gemeine Steuerpflicht hinaus mit Abgaben belastet, ihre Kompetenzgrundlage in einer Sachgesetzgebungszuständigkeit sucht und das Abgabeaufkommen einem Sonderfonds vorbehalten ist (BVerfGE 101, 141 <148>). Sonderabgaben sind vor diesem Hintergrund doppelt rechtfertigungsbedürftig, weil sie in Konkurrenz zur Steuer stehen und ihr Aufkommen nicht in den allgemeinen Haushalt fließt, sondern der Finanzierung besonderer Aufgaben dient (vgl. statt vieler Pieroth, in: Jarass/Pieroth, GG,14. Aufl. 2016, Art. 105 Rn. 9 m.w.N.).

103 cc) Für die Qualifizierung einer Abgabe als Steuer oder nichtsteuerliche Abgabe ist die Ausgestaltung des betreffenden Gesetzes (vgl. BVerfGE 7, 244 <256>; 49, 343 <352 f.>; 92, 91 <114>; 137, 1 <17 Rn. 40>) maßgeblich. Die Einordnung der Abgabe richtet sich nicht nach ihrer gesetzlichen Bezeichnung, sondern nach ihrem tatbestandlich bestimmten, materiellen Gehalt (BVerfGE 108, 1 <13>; 108, 186 <212>; 110, 370 <384>; 113, 128 <145 f.>; 122, 316 <333>; 124, 348 <364>; 137, 1 <17 Rn. 40>). Einer Qualifikation als "Steuer" steht insbesondere nicht entgegen, dass das Gesetz nur einen eng begrenzten Kreis von Steuerpflichtigen betrifft (vgl. BFH, Urteil vom 8. März 1995 - II R 57/93 -, juris, Rn. 34).

104 b) Nach diesen Maßstäben ist die Kernbrennstoffsteuer eine Steuer im finanzverfassungsrechtlichen Sinne, denn sie ist ohne individuelle Gegenleistung zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs erhoben worden.

105 aa) Die Kernbrennstoffsteuer ist keine Sonderabgabe. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollte das Aufkommen der Kernbrennstoffsteuer ohne Zweckbindung in den allgemeinen Haushalt fließen (BTDrucks 17/3054, S. 5) und dort zur Haushaltskonsolidierung verwendet werden (BTDrucks 17/3054, S. 1 und S. 5). In diesem Zusammenhang wurde berücksichtigt, dass der Haushalt auch durch die Kosten für den Weiterbetrieb und die Stilllegung der Schachtanlage Asse II belastet sei, die alleine der Bund zu tragen habe (BTDrucks 17/3054, S. 1 und S. 5).

106 bb) Die Kernbrennstoffsteuer erfüllt auch nicht die Voraussetzungen einer Vorzugslast. Sie ist insbesondere nicht ausschließlich als ökonomische Kompensation für den von den Betreibern der Kernkraftwerke aus der Laufzeitverlängerung gezogenen Sondervorteil im Sinne einer "anlassbezogenen Konzessionsgebühr" aufzufassen.

107 (1) Eine derartige Verknüpfung mag der gesetzgeberische Hintergrund des Kernbrennstoffsteuergesetzes allerdings zunächst nahelegen. So sprach der Koalitionsvertrag (Wachstum. Bildung. Zusammenhalt. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, 17. Legislaturperiode, S. 29, abrufbar unter http://www.bmi.bund.de) in diesem Kontext von einem "Vorteilsausgleich". Zudem bestand in der Debatte über die Anträge einiger Abgeordneter zur Einführung einer "Brennelementesteuer" ein fraktionsübergreifender Konsens (vgl. PlenProt 17/55, S. 5602 [B] f., S. 5605 [B] f., S. 5607 [A], S. 5614 [B] f., S. 5616 [D], S. 5619 [B] f., S. 5620 [B]), dass Gewinne der Kernkraftwerkbetreiber

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

besteuert werden sollten, die teilweise auf die Strompreissteigerungen aufgrund der Belastungen für CO2-emittierende Stromerzeuger, teilweise auf die Laufzeitverlängerung und teilweise auf Subventionen zurückgeführt wurden. Insbesondere der mit "Brennelementesteuer - Windfall Profits der Atomwirtschaft abschöpfen" überschriebene SPD-Antrag machte in seiner Begründung deutlich, dass Bemessungsgrundlage einer solchen "Brennelementesteuer" einerseits die Kosten des Bundes für die Stilllegung und den Rückbau kerntechnischer Anlagen einschließlich der Endlagerung radioaktiver Abfälle und andererseits die Mitnahmegewinne der Anlagenbetreiber infolge der Strompreiserhöhungen nach Einführung des CO2-Emissionshandels sein sollten (vgl. BTDrucks 17/2410, S. 1 und S. 3).

108 (2) In der weiteren Entstehungsgeschichte des Kernbrennstoffsteuergesetzes findet sich der Gedanke einer Gewinnabschöpfung indes nicht wieder. In der Begründung des Referentenentwurfs zur Zielsetzung und Notwendigkeit des Gesetzes erfolgte zwar noch ein Hinweis auf die Steigerung von Gewinnmargen der Kernkraftwerkbetreiber aufgrund des CO2-Emissionshandels (vgl. Referentenentwurf vom 3. August 2010, Anlage 5 des Schriftsatzes der Bundesregierung vom 13. Februar 2015, S. 8). Dieser Passus ist in dem nachfolgenden Gesetzentwurf jedoch nicht mehr enthalten. Dort heißt es - wie zuvor auch im Referentenentwurf - lediglich, die Bundesregierung werde über alle Fragen einer zukünftigen Energieversorgung und damit auch über längere Laufzeiten der Kernkraftwerke im Rahmen der Erarbeitung eines zukünftigen Energiekonzepts entscheiden und dabei im Hinblick auf alle den Betrieb von Kernkraftwerken betreffenden Maßnahmen eine Gesamtbetrachtung durchführen sowie die Höhe der Steuer im Kontext aller Maßnahmen überprüfen (vgl. Schriftsatz der Bundesregierung vom 13. Februar 2015, S. 28 i.V.m. Anlage 6, S. 8).

109 (3) Das spricht gegen eine Koppelung der Kernbrennstoffsteuer an die durch die Laufzeitverlängerung beziehungsweise aufgrund der durch den CO2-Emissionshandel generierten (Mitnahme-)Gewinne. Statt dessen ist das Kernbrennstoffsteuergesetz als fiskalisches Instrument zur Haushaltssanierung zu begreifen, während die Mehreinnahmen aus der Abschöpfung von Zusatzgewinnen aus der Laufzeitverlängerung sowie ab dem Jahre 2013 die Mehreinnahmen aus der Versteigerung der Emissionszertifikate als Grundlage für die Finanzierung des Energie- und Klimafonds nach Maßgabe eines zuvor zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Kernkraftwerkbetreibergesellschaften geschlossenen Förderfondsvertrags dienen sollten (vgl. die Begründung zum Entwurf des Gesetzes zur Errichtung eines Sondervermögens "Energie- und Klimafonds" [EKFG], BTDrucks 17/3053, S. 1; ferner BTDrucks 17/3405, S. 1). Somit war das energiebezogene Finanzkonzept der Bundesregierung sowohl auf Haushaltskonsolidierung durch das Kernbrennstoffsteuergesetz als auch auf "Sondergewinnabschöpfung" durch den Energie- und Klimafonds angelegt.

110 (4) Die vertragliche Regelung in § 2 Abs. 2 des Förderfondsvertrags steht diesem Nebeneinander von Kernbrennstoffsteuer einerseits und Energie- und Klimafonds andererseits nicht entgegen. Danach sollte sich zwar die Vorausleistung auf den Förderbeitrag jährlich um denjenigen Betrag mindern, der das jährliche Aufkommen der Kernbrennstoffsteuer oder einer ähnlichen Steuer von 2,3 Milliarden Euro überstiegen hat. Entsprechendes gilt für die gesetzliche Regelung in § 4 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EKFG in der Fassung vom 8. Dezember 2010, der zufolge das Sondervermögen unter anderem aus dem das jährliche Aufkommen von 2,3 Milliarden Euro der Kernbrennstoffsteuer übersteigenden Betrag finanziert werden sollte. Abgesehen davon, dass ein Steueraufkommen von 2,3 Milliarden Euro ohnehin zu keinem Zeitpunkt überschritten wurde, hob der Gesetzgeber im Hinblick darauf, dass aufgrund des von der Bundesregierung beschlossenen beschleunigten Ausstiegs aus der Kernenergie weitere Zahlungen aus dem Förderfondsvertrag an den Energie- und Klimafonds nicht zu erwarten waren, die auf das Kernbrennstoffsteuergesetz rekurrierenden Vorschriften des EKFG bereits ein halbes Jahr nach dessen Inkrafttreten wieder auf (vgl. Gesetz zur Änderung des Gesetzes zur Errichtung eines Sondervermögens "Energie- und Klimafonds" - EKFG-ÄndG vom 29. Juli 2011, BGBl I S. 1702; Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Gesetzes zur Errichtung eines Sondervermögens "Energie- und Klimafonds", BTDrucks 17/6075 und der Bundes-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

regierung, BTDrucks 17/6252 <neu>, sowie die diesbezügliche Beschlussempfehlung und den Bericht des Haushaltsausschusses, BTDrucks 17/6356). Somit ist es über den Energie- und Klimafonds zu keiner relevanten Koppelung zwischen Laufzeitverlängerung und Kernbrennstoffsteuer gekommen.

111 2. Die Kernbrennstoffsteuer entspricht nicht dem Typus der Verbrauchsteuer gemäß Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG.

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

113 a) Das Grundgesetz enthält, ebenso wie die Reichsverfassungen von 1871 und 1919, aus denen der Typus der Verbrauchsteuer lediglich übernommen wurde, keine Definition der Verbrauchsteuer. Die Materialien des Parlamentarischen Rates von 1948/1949 geben gleichfalls keinen näheren Aufschluss darüber, was der Verfassungsgeber unter einer Verbrauchsteuer verstanden hat. Anhaltspunkte dafür gibt erstmals die Gesetzesbegründung des Finanzverfassungsgesetzes vom 23. Dezember 1955 (BGBl I S. 817). Dort findet sich folgende Begriffsbestimmung für die Verbrauchsteuer (BTDrucks II/480, S. 107 f. <Ziff. 160>), die in der späteren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts aufgegriffen wurde (vgl. BVerfGE 98, 106 <123 f.>):

Die Kriterien dieses von der Gesetzgebung als gegeben vorausgesetzten Begriffs müssen den Merkmalen der Steuer[n] entnommen werden, die seit jeher unter diesen Begriff subsumiert worden sind. Verbrauchsteuern sind danach Steuern, die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belasten und die auf Grund eines äußerlich erkennbaren Vorgangs (z. B. Übergang in den Wirtschaftsverkehr) von demjenigen als Steuerschuldner erhoben werden, in dessen Sphäre sich der Vorgang verwirklicht; die Steuer wird wirtschaftlich regelmäßig nicht vom Steuerschuldner, sondern im Wege der Überwälzung vom Endverbraucher getragen.

Die Entscheidung, ob eine bestimmte Steuer den Verbrauchsteuern zuzurechnen ist, bleibt eine Frage der Auslegung. Unter Art. 106a Nr. 2 fallen folgende Verbrauchsteuern:

Tabaksteuer Kaffeesteuer Teesteuer Zuckersteuer Salzsteuer Branntweinsteuer Mineralölsteuer Kohlenabgabe Schaumweinsteuer Essigsäuresteuer Zündwarensteuer Leuchtmittelsteuer Spielkartensteuer Süßstoffsteuer

114 b) Die Typusbegriffe der Art. 105 und 106 GG - und damit auch der Typus der Verbrauchsteuer - sind weit zu interpretieren. Die restriktive Auslegung des Katalogs des Art. 106 GG und seiner Typusbegriffe birgt vor dem Hintergrund der Verneinung eines allgemeinen Steuererfindungsrechts die Gefahr einer Erstarrung der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzverteilung und ist deshalb mit einer hinreichend flexiblen Finanzverfassung nicht vereinbar (so bereits Förster, Die Verbrauchsteuern, 1989, S. 38 f.; Hartmann, DStZ 2012, S. 205 <206>; Waldhoff, ZfZ 2012, S. 57 <58 ff.>).

115 c) Der Begriff der Verbrauchsteuer im Sinne des traditionellen deutschen Steuerrechts umfasst zwar nicht nur Steuern auf Güter des "letzten" Verbrauchs, das heißt die Belastung des Verbrauchs im privaten Haushalt, sondern betrifft auch den produktiven Bereich (BVerfGE 110, 274 <296>).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

116 Die Verbrauchsteuern sind aber von den Unternehmensteuern abzugrenzen, die nicht die Einkommensverwendung durch den Erwerb von Waren, sondern die Einkommenserzielung zum Ausgangspunkt nehmen. Die Trennlinie ist demnach bei der Anknüpfung an den Gewinn der Unternehmer einerseits und der Einkommensverwendung der Endverbraucher andererseits zu ziehen (Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 7 Rn. 22): Eine Steuer, die gezielt auf den unternehmerischen Gewinn oder einen typisierend vermuteten unternehmerischen Gewinn zugreift anstatt auf die Einkommensverwendung, ist nicht als Verbrauchsteuer, sondern als Unternehmensteuer einzuordnen (vgl. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 2 Rn. 47).

117 aa) Diese Unterscheidung zwischen (privater) Einkommensverwendung und unternehmerischer Einkommenserzielung ist für das finanzverfassungsrechtliche "Verteilungsgefüge" (Martini, ZUR 2012, S. 219 <225>) von grundsätzlicher Bedeutung. Art. 106 GG verteilt unter anderem das Aufkommen der Verbrauchsteuern (Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG), das ausschließlich dem Bund zugewiesen ist, während das Aufkommen bestimmter Steuern auf die Einkommen- beziehungsweise Gewinnerzielung Bund und Ländern gemeinsam zusteht (vgl. Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG).

118 bb) Die Verbrauchsteuern stehen in Parallele zu den Aufwandsteuern (FG Hamburg, Beschluss vom 29. Januar 2013 - 4 K 270/11 -, juris, Rn. 255; Lang, in: DStJG, Bd. 15 [1993], Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, S. 115 <135>; Englisch, in: Festschrift für Paul Kirchhof, Bd. 2, 2013, § 190 Rn. 10; vgl. auch Schmölders, Zur Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern, 1955, S. 26), die ebenfalls auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abstellen; in der Absicht der Besteuerung privater Einkommensverwendung liegt das wesentliche Merkmal der Aufwandsteuern (BVerfGE 16, 64 <74>; 49, 343 <354>; 123, 1 <15>). Für die Aufwandsteuer hat das Bundesverfassungsgericht bereits klargestellt, dass das Merkmal der "Einkommensverwendung" in erster Linie zur Abgrenzung von den Einkommensentstehungssteuern dient (BVerfGE 65, 325 <346 f.>; ferner BVerfGE 49, 343 <356 f.>).

119 d) Verbrauchsteuern sind im Regelfall indirekte Steuern. Sie werden zwar auf der Ebene des Verteilers oder Herstellers des verbrauchsteuerbaren Gutes erhoben (vgl. nur BTDrucks II/480, S. 107 f. <Ziff. 160>; BVerfGE 98, 106 <124>). Steuerschuldner und Steuerträger - das heißt die (natürliche oder juristische) Person, die die Steuerlast im wirtschaftlichen Ergebnis trägt - sind jedoch nicht identisch. Vielmehr ist die Steuer auf eine Abwälzung auf den Endverbraucher angelegt, mit der Folge, dass die Unternehmer als Steuerschuldner von der Steuerlast wirtschaftlich ent- und die privaten Verbraucher als Steuerträger wirtschaftlich belastet werden. Verbrauchsteuern sollen die in der Einkommens- und Vermögensverwendung zu Tage tretende steuerliche Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers abschöpfen (BVerfGE 31, 8 <20>; 98, 106 <124>; 110, 274 <297 f.>; BFHE 141, 369 <375>; Schmölders, Zur Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern, 1955, S. 83 f.; F. Kirchhof, Die steuerliche Doppelbelastung der Zigaretten, 1990, S. 31; Lang, in: DStJG, Bd. 15 [1993], Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, S. 115 <134 ff.>; Arndt, Rechtsfragen einer deutschen CO^2-Energiesteuer entwickelt am Beispiel des DIW-Vorschlages, 1995, S. 63 f.; Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, 1997, S. 87; Herdegen/Schön, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, 2000, S. 28 f.; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 97; Waldhoff, in: Henneke/Pünder/Waldhoff, Recht der Kommunalfinanzen, 2006, § 13 Rn. 2; P. Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 247; Schaumburg, in: Festschrift für Wolfgang Reiß, 2008, S. 25 <37 f.>; Jachmann, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 6. Aufl. 2010, Art. 105 Rn. 56; Drüen, ZfZ 2012, S. 309 <315>; Martini, ZUR 2012, S. 219 <222>; Desens, in: Festschrift für Paul Kirchhof, Bd. 2, 2013, § 189 Rn. 21; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 2 Rn. 47).

120 aa) Ob mit der (indirekten) Besteuerung die Einkommensverwendung des Verbrauchers getroffen werden soll, beurteilt sich nach dem Regelungsanliegen des Gesetzes. Die Motivation des Unternehmers ist demgegenüber nicht entscheidend. Da er regelmäßig bestrebt sein wird, sämtliche

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Steuern auf den Konsumenten abzuwälzen, kann sein Wille für die Frage, ob der Typus einer Verbrauchsteuer gegeben ist, nicht maßstabsbildend sein.

121 bb) Ob dem Gesetz die "Idee" (BVerfGE 14, 76 <96>) oder das "Konzept" (BVerfGE 110, 274 <298>) einer Abwälzbarkeit der Steuer zugrunde liegt, ist nach der subjektiven Zielsetzung des Gesetzgebers, dem objektiven Regelungsgehalt des betreffenden Gesetzes und etwaigen flankierenden Maßnahmen zu beurteilen (vgl. BVerfGE 91, 186 <203>). Neben den Gesetzesmaterialien sind dabei alle objektiv feststellbaren Indizien in den Blick zu nehmen.

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

123 (1) Die Abwälzbarkeit hat allerdings dann keine Indizwirkung, wenn sich ein gegenteiliger Wille des Gesetzgebers positiv feststellen lässt. Eine tatsächlich gegebene Abwälzbarkeit, die der Intention des Gesetzgebers widerspricht, ist ohne Belang (vgl. FG Hamburg, Vorlagebeschluss vom 29. Januar 2013 - 4 K 270/11 -, juris, Rn. 408 f.; Jobs, Steuern auf Energie als Element einer ökologischen Steuerreform, 1999, S. 216; Herdegen/Schön, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, 2000, S. 28 f.; Seer, DStJG 23 [2000], S. 87 <116>; Drüen, ZfZ 2012, S. 309 <319 f.>; Martini, ZUR 2012, S. 219 <224>; Seer, DStR 2012, S. 325 <332 f.>; Gärditz, ZfZ 2014, S. 18 <20 f.>).

124 (2) Andererseits ist nicht notwendig, dass die Möglichkeit einer Abwälzung in jedem Einzelfall besteht; auch eine rechtliche Gewähr dafür, dass dem Unternehmer eine Abwälzung tatsächlich gelingt, ist nicht erforderlich. Ausreichend ist eine kalkulatorische Abwälzbarkeit. Dies bedeutet, dass für den steuerpflichtigen Unternehmer generell die Möglichkeit besteht, den von ihm geschuldeten Steuerbetrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einzusetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - zu treffen (BVerfGE 31, 8 <20>; 110, 274 <295>; 123, 1 <35>).

125 Wird das mit einer Verbrauchsteuer belastete Gut produktiv verwendet, ist der im Typus der Verbrauchsteuer angelegten Abwälzungsmöglichkeit bereits dann Genüge getan, wenn der zunächst belastete gewerbliche Verbraucher jedenfalls grundsätzlich nicht gehindert ist, die Verbrauchsteuerbelastung in den Preis für das von ihm hergestellte Produkt einzustellen und so seinerseits die Steuerlast als Preisbestandteil über eine oder mehrere Handelsstufen auf den privaten End- oder Letztverbraucher abzuwälzen. Dabei ist es unerheblich, ob die wirtschaftliche Abwälzung der Verbrauchsteuerlast für ihn tatsächlich realisierbar ist (BVerfGE 110, 274 <295 f.>). Die Voraussetzung einer kalkulatorischen Abwälzbarkeit ist zumindest so lange gegeben, wie der Umsatz nicht nur den Steuerbetrag und die sonstigen notwendigen Unkosten deckt, sondern in der Regel sogar noch Gewinn abwirft (vgl. BVerfGE 31, 8 <20>).

126 (3) Allerdings kann der Einsatz eines besteuerten Gegenstandes selbst dann noch Gewinn abwerfen, wenn gerade die durch die Verbrauchsteuer begründeten Kostenpositionen nicht abgewälzt werden können. Das Merkmal der kalkulatorischen Abwälzbarkeit hat in diesem Fall nicht nur für den Typus einer Verbrauchsteuer Bedeutung, sondern ist auch auf materieller Ebene erheblich (vgl. BVerfGE 123, 1 <16 ff. und 35 ff.>; vgl. auch BVerfGE 135, 126 <142 Rn. 46>; BVerfGK 17, 44 <48 f.>; FG Hamburg, Vorlagebeschluss vom 29. Januar 2013 - 4 K 270/11 -, juris, Rn. 255; Lang, in: DStJG, Bd. 15 [1993], Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, S. 115 <137>; Martini, ZUR 2012, S. 219 <224>; Eiling, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern, 2014, S. 85). Dort sichert es die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Einzelfall. Da Verbrauchsteuern an die Leistungsfähigkeit der wirtschaftlich hiervon betroffenen Konsumenten und nicht an die des rechtlichen Steuerschuldners anknüpfen sollen (vgl. Hey,

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 7 Rn. 20), ist immer dann, wenn eine Abwälzung der Steuer durch den rechtlichen Steuerschuldner auf den Konsumenten wirtschaftlich im Einzelfall nicht möglich ist, die materielle Frage der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip aufgeworfen.

127 Auf die Gesetzgebungszuständigkeit nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG hat dies jedoch keine Auswirkung. Die Finanzverfassung und ihre Kompetenzordnung verfolgen - mangels erkennbarer Vorgaben - nicht das Ziel, materiellen Grundrechtsschutz zu gewährleisten. Verletzungen von Grundrechten, insbesondere des Grundsatzes der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit, spielen für das Vorliegen einer Verbrauchsteuer und einer Bundeskompetenz daher keine Rolle (BVerfGE 123, 1 <17>; 135, 126 <142 Rn. 46>; BVerfGK 17, 44 <48 f.>).

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

129 aa) Dabei kommt es nicht auf einen - im Einzelfall nicht kontrollierbaren - tatsächlichen Verbrauch an, sondern darauf, ob der Besteuerungsgegenstand zum Verbrauch bestimmt ist (Bongartz, in: Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 2. Aufl. 2011, Rn. C 6; Eiling, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern, 2014, S. 105). Ein Verbrauch ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Besteuerungsgegenstand nach Abschluss des konkreten Verwendungsvorgangs nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes verbrauchsteuerrechtlich als nicht mehr existent angesehen (BFHE 212, 340 <344>) oder funktions- und wertlos werden soll (BVerfGE 98, 106 <124>).

130 bb) Ferner nehmen die herkömmlichen Verbrauchsteuern typischerweise Güter des ständigen privaten Bedarfs zum Ausgangspunkt. Soweit einige der tradierten Verbrauchsteuern - wie etwa die Spielkartensteuer (vgl. das Spielkartensteuergesetz vom 10. September 1919, RGBl S. 1643) - diesem Kriterium nicht entsprechen, liegen nicht typusbestimmende Einzelfälle vor. Hingegen ist es für die herkömmlichen Verbrauchsteuern nicht typusbildend, an "Genussmittel" anzuknüpfen. Zwar hatte die Mehrzahl der traditionellen Verbrauchsteuern Genussmittel zum Gegenstand, jedoch gibt es in nennenswerter Zahl abweichende Beispiele, wie folgende, auch in der Gesetzesbegründung (BTDrucks II/480, S. 107 f. <Ziff. 160>; oben Rn. 113) des Finanzverfassungsgesetzes vom 23. Dezember 1955 (BGBl I S. 817) aufgeführte Verbrauchsteuern belegen: die Mineralölsteuer, die Kohlenabgabe, die Zündwarensteuer, die Leuchtmittelsteuer und die Spielkartensteuer.

131 f) Schließlich setzen Verbrauchsteuern regelmäßig den Übergang des Verbrauchsgutes aus einem steuerlichen Nexus in den steuerlich nicht gebundenen allgemeinen Wirtschaftsverkehr voraus, ohne aber - wie die Verkehrsteuern - im Tatbestand beide Seiten, insbesondere beide Vertragspartner, zu erfassen (BVerfGE 16, 64 <74>; 98, 106 <124>).

132 aa) Dem liegt die Erkenntnis zugrunde (vgl. unten Rn. 144), dass spätestens ab der Weimarer Zeit eine Üblichkeit bestand, für die Steuerentstehung an das Verbringen eines Endproduktes in den freien Wirtschaftsverkehr anzuknüpfen. Dies betraf insbesondere die Verbrauchsteuer auf Bier, Essigsäure, Kohlen, Leuchtmittel, Mineralöl, Mineralwasser, Schaumwein, Spielkarten, Süßstoff, Tabak, Wein, Zucker und Zündwaren.

133 bb) Der Typus der Verbrauchsteuern umfasst danach Steuern, die nach ihrem Regelungskonzept den Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs durch den privaten Endverbraucher belasten sollen und auf Grund eines äußerlich erkennbaren Vorgangs - regelmäßig das Verbringen des Verbrauchsgutes in den allgemeinen Wirtschaftsverkehr - von demjenigen als Steuerschuldner erhoben werden, in dessen Sphäre sich der Vorgang verwirklicht.

134 g) Nach diesen Maßstäben ist die Kernbrennstoffsteuer - trotz des gebotenen weiten Verständnisses ihres Typus (oben Rn. 114) - keine Verbrauchsteuer. Sie ist nach der Konzeption des Gesetzge-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

bers bereits nicht auf eine Abwälzung auf die privaten Verbraucher angelegt (aa)). Die Kernbrennstoffsteuer besteuert zudem ein reines Produktionsmittel (bb)). Besondere Umstände, aus denen im Einzelfall trotz der steuerlichen Anknüpfung an ein reines Produktionsmittel dennoch auf das Vorliegen einer Verbrauchsteuer geschlossen werden könnte, sind für die Kernbrennstoffsteuer nicht gegeben (cc)). Schließlich erfüllt die Kernbrennstoffsteuer nicht das Typusmerkmal der Anknüpfung an ein Gut des ständigen privaten Bedarfs (dd)). Die gebotene Gesamtbetrachtung führt zu dem Ergebnis, dass sie nicht mehr unter den Typus der Verbrauchsteuer eingeordnet werden kann (ee)).

135 aa) Die Gesetzesmaterialien über die Einführung der Kernbrennstoffsteuer sprechen gegen eine Zielsetzung des Gesetzgebers, für die Besteuerung an die Einkommensverwendung der privaten Verbraucher anzuknüpfen. Er geht in der Gesetzesbegründung nicht von einer Steigerung der Stromkosten für Bund, Länder und Gemeinden aus, da nach seiner Auffassung eine "Überwälzung der den Stromerzeugern entstehenden zusätzlichen Kosten nur in geringem Umfang möglich sein wird" (BTDrucks 17/3054, S. 1 und S. 5):

Strompreiserhöhungen gehen von der Kernbrennstoffsteuer nur insoweit aus, wie die Steuerbelastung auf Stromkunden überwälzt 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.

136 Auch die Annahme des Gesetzgebers, die Unternehmen würden durch die Kernbrennstoffsteuer mit "bis zu 2,3 Milliarden Euro" (BTDrucks 17/3054, S. 5) belastet werden, weist in dieselbe Richtung. Diese Summe ist identisch mit dem damals kalkulierten Steueraufkommen (vgl. BTDrucks 17/3054, S. 1). Aus den weiteren Gesetzesmaterialien ergibt sich nichts anderes, insbesondere nicht aus dem Hinweis, die vollständige Abwälzung der Steuerlast sei "[g]rundsätzlich [...] möglich" (vgl. BTDrucks 17/3054, S. 5). Dies wird durch die eigene Feststellung des Gesetzgebers, eine Abwälzung werde im maßgeblichen (BVerfGE 110, 274 <298>) Regelfall nicht gelingen, widerlegt. Wäre eine Belastung der Verbraucher - die einzig über den Preis für den an sie abgegebenen Strom erfolgen kann - gewollt gewesen, hätte es, wie das vorlegende Gericht zu Recht hervorhebt (Vorlagebeschluss vom 29. Januar 2013 - 4 K 270/11 -, juris, Rn. 456), zudem nahe gelegen, dafür an die mit den Kernbrennstoffen produzierte und an die Verbraucher abgegebene Strommenge statt an das Einsetzen der Brennelemente oder -stäbe in einen Kernreaktor und das Auslösen einer sich selbsttragenden Kettenreaktion (§ 5 Abs. 1 KernbrStG) und damit einen Vorgang weit außerhalb der Sphäre der Verbraucher anzuknüpfen.

137 Auf Einzelheiten der (kalkulatorischen) Abwälzbarkeit der Kernbrennstoffsteuer kommt es daher nicht mehr an. Insbesondere sind ihre Auswirkungen auf die Rentabilität von Kernreaktoren in diesem Zusammenhang ohne Belang.

138 bb) Die Kernbrennstoffsteuer besteuert zudem ein reines Produktionsmittel. Eine entsprechende Anknüpfung ist bei einer Betrachtung der herkömmlichen Verbrauchsteuern nicht typusgerecht

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

(1). Die Besteuerung reiner Produktionsmittel ist auch deshalb typusfremd, weil darin kein Zugriff auf die private Einkommensverwendung liegt (2).

139 (1) Kernbrennstoffe sind einer konsumtiven Nutzung durch private Endverbraucher nicht zugänglich. Die herkömmlichen Verbrauchsteuern haben aber nur ausnahmsweise an reine Produktionsmittel angeknüpft.

140 (a) Allerdings ist nahezu jedes besteuerte Gut zumindest "auch" in einem Produktionsprozess nutzbar und eine konsequente Trennung von Produktiv- und Konsumtionsverbrauch durch den Steuergesetzgeber daher kaum möglich (vgl. Birk/Förster, DB zum Heft 30 1985, S. 1 <4>). Vor diesem Hintergrund wurden Steuern auf "auch" konsumtiv nutzbare Produktionsmittel im traditionellen deutschen Verbrauchsteuerrecht als Verbrauchsteuern eingeordnet; das Anknüpfen an ein Produktionsmittel war in diesem Zusammenhang nicht grundsätzlich ausgeschlossen (BTDrucks 9/167, S. 6; BVerfGE 110, 274 <296>; BFHE 141, 369 <372 f.>).

141 (b) Für das traditionelle deutsche Verbrauchsteuerrecht lässt sich für die Zeit bis zum 23. Dezember 1955 - dem Zeitpunkt des Erlasses des Finanzverfassungsgesetzes (BGBl I S. 817) und der in seinen Gesetzesmaterialien (BTDrucks II/480, S. 107 f. <Ziff. 160>) enthaltenen Definition von Verbrauchsteuern - der Typus einer an reine Produktionsmittel anknüpfenden Verbrauchsteuer als Regelfall jedoch nicht feststellen. Die Verbrauchsteuern nahmen vielmehr typischerweise Güter zum Ausgangspunkt, die einer "auch" konsumtiven Nutzung zugänglich waren, während die Anknüpfung an einer konsumtiven Nutzung nicht fähige Produktionsmittel einen Sonderfall darstellte.

142 Den im Kaiserreich erhobenen Steuern lag noch keine einheitliche, in sich abgeschlossene Systematik zugrunde. Allerdings ist eine Entwicklung weg von der Besteuerung von Produktionsmitteln erkennbar. Dies wird etwa für die Maischebesteuerung (vgl. § 1 des Gesetzes wegen Erhebung der Brausteuer in der Fassung vom 31. Mai 1872, RGBl S. 153) deutlich: Diese knüpfte zwar ursprünglich an ein reines Produktionsmittel an, die Steuer wurde allerdings zum Ende des Kaiserreiches durch die Biersteuer (vgl. das Biersteuergesetz in der Fassung vom 26. Juli 1918, RGBl S. 863) ersetzt, die nicht mehr ein Produktionsmittel, sondern das - zum privaten Konsum nutzbare - Endprodukt zum Anknüpfungspunkt nahm. Maßgeblich für die Besteuerung war zudem nicht mehr die bloße Herstellung, sondern ein Inverkehrbringen des Produkts, das angenommen wurde, "sobald das Bier aus der Brauerei entfernt oder innerhalb der Brauerei getrunken wird" (§§ 1 und 8 des Biersteuergesetzes in der Fassung vom 26. Juli 1918, RGBl S. 863).

143 Diese Verschiebung in der Art des steuerlichen Zugriffs zeigt sich in weiteren Beispielen zum Ende des Kaiserreiches: Die Zuckersteuer knüpfte ab 1891 nicht mehr an die Verarbeitung von rohen Rüben, sondern an das Inverkehrbringen des Zuckers an (vgl. §§ 1 und 3 des Gesetzes, die Besteuerung des Zuckers betreffend, in der Fassung vom 31. Mai 1891, RGBl S. 295). Auch die ab 1902 erhobene Schaumweinsteuer wurde vergleichbar erhoben (vgl. §§ 1 und 3 Schaumweinsteuergesetz in der Fassung vom 9. Mai 1902, RGBl S. 155).

144 Die Änderungen in der Weimarer Republik gingen ebenfalls in diese Richtung: Es wurde nicht mehr an die Produktion und Materialverwendung angeknüpft, sondern an das Verbringen eines Endproduktes in den freien Verkehr. Die ab 1930 erhobene Branntweinersatzsteuer (Art. 1 Nr. 1 des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über das Branntweinmonopol vom 15. April 1930, RGBl I S. 138) knüpfte zwar an einen bevorstehenden Produktionsprozess an, betraf allerdings "auch" konsumtiv nutzbare Güter. Auch spätere Steuern hatten jedenfalls der "auch" konsumtiven Nutzung fähige Güter zum Gegenstand. Bestätigt wird dieser Befund durch die Gesetzesbegründung des Finanzverfassungsgesetzes vom 23. Dezember 1955 (BTDrucks II/480, S. 107 f. <Ziff. 160>; vgl. Rn. 113). Den "seit jeher" als Verbrauchsteuer klassifizierten Steuern entnahm diese erkennbar keine Anknüpfung an reine Produktionsmittel, sondern stellte auf den "Verbrauch vertretbarer, regel-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

mäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs" ab.

145 (c) Wird die Zeit nach Inkrafttreten des Finanzverfassungsgesetzes im Jahre 1955 in den Blick genommen, ergibt sich kein anderes Bild (vgl. Englisch, in: Festschrift für Paul Kirchhof, Bd. 2, 2013, § 190 Rn. 6). Die Änderungen der Schnupftabaksteuer und die Anknüpfung an Rohtabak (1957) und damit an einen Rohstoff waren jeweils gesetzlich mit einem konkreten Endverbrauchsgut verbunden, welches das eigentliche Ziel der Besteuerung bildete (Schnupf- bzw. Kautabak). Zudem betraf die Steuer ein "auch" konsumtiv nutzbares Gut. Mit der Neufassung des Tabaksteuergesetzes im Jahre 1980 wurde die Besteuerung von Kau- und Schnupftabak wieder an das System der übrigen Tabakwaren angepasst (vgl. § 1 Abs. 1 Ziffer 1, § 7 Abs. 1 des Tabaksteuergesetzes [TabStG 1980] in der Fassung vom 13. Dezember 1979, BGBl I S. 2118). Die Änderung des Gesetzes über das Branntweinmonopol im Jahr 1978 (vgl. Art. 1 Ziffer 27 [§ 103a] des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über das Branntweinmonopol vom 13. November 1979, BGBl I S. 1937) betraf endverbrauchsfähige Güter. Ferner war nur ein Randbereich der Besteuerung betroffen; diese war erneut gesetzlich mit der Herstellung eines endverbrauchsfähigen Guts verknüpft. Es sollten Umgehungen dadurch verhindert werden, dass auch Ersatzstoffe zum Anknüpfungspunkt der Steuer genommen wurden; maßgeblich sollte die Anknüpfung an Spirituosen bleiben (BTDrucks 8/2319, S. 8 f.).

146 (d) Aus der seit dem Jahre 1981 geltenden Besteuerung einiger technischer Alkohole (vgl. Art. 2 Ziffer 7 [§ 103b] des Mineralöl- und Branntweinsteuer-Änderungsgesetzes 1981 [MinöBranntwStÄndG 1981] vom 20. März 1981, BGBl I S. 301) zur Herstellung von Riech- und Schönheitsmitteln folgt nichts anderes. Danach unterlagen auch die Alkoholarten Propanol-1 und Propanol-2 sowie Methanol, "wenn sie zu Riech- und Schönheitsmitteln verarbeitet werden", der Branntweinsteuer. Die Steuer entstand "mit dem Beginn der Verarbeitung zu Riech- und Schönheitsmitteln"; Steuerschuldner war der Inhaber des Verarbeitungsbetriebs. Die Branntweinsteuer bezog sich insoweit auf reine, keiner konsumtiven Nutzung fähige Produktionsmittel. Der Bundesfinanzhof hat in diesem Zusammenhang § 103b des Gesetzes über das Branntweinmonopol für kompetenzgemäß im Sinne des Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG erachtet (BFHE 141, 369 unter Bezugnahme auf BTDrucks 9/167, S. 6). Die gegen § 103b des Gesetzes über das Branntweinmonopol gerichteten Verfassungsbeschwerden wurden durch das Bundesverfassungsgericht nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG, Beschluss des Vorprüfungsausschusses des Ersten Senats vom 17. September 1985 - 1 BvR 1260/84 -, DStZ/E 1985, S. 334; Beschluss des Vorprüfungsausschusses des Ersten Senats vom 17. September 1985 - 1 BvR 1261/84 -, Information StuW 1985, S. 575). Auch in einer weiteren Entscheidung vom 2. Mai 1985 (BVerfG, Beschluss des Vorprüfungsausschusses des Zweiten Senats vom 2. Mai 1985 - 2 BvR 285/85 -, DB 1985, S. 1569 <1570>) hat das Bundesverfassungsgericht keine verfassungsrechtlichen Einwände gegen das Mineralöl- und Branntweinsteuer-Änderungsgesetz vom 20. März 1981 (BGBl I S. 301) erhoben, insbesondere keinen Kompetenzverstoß erkannt.

147 Allerdings lag in Bezug auf den steuerlichen Tatbestand ein nicht typusbildender Einzelfall vor. Ziel des Gesetzes war es, das Substitut eines durch die Branntweinsteuer erfassten Alkohols zu besteuern und die einheitliche Erfassung einer Warengruppe einschließlich von Ersatzstoffen zu gewährleisten, um auf diese Weise die Einheitlichkeit der Besteuerung sicherzustellen. In einem solchen Fall kann eine Besteuerung von Produktionsmitteln ausnahmsweise als typusgerecht angesehen werden (vgl. mit ähnlicher Argumentation BVerfGE 137, 350 <362 Rn. 30> zur Luftverkehrsteuer und BVerfGE 27, 375 <383 f.> zu Nachsteuern). Dies dient insbesondere dem Schutz des Besteuerungsaufkommens vor dem steuerumgehenden Ersatz der besteuerten Güter durch funktionsgleiche, aber unbesteuerte Substitute. Zudem lag den genannten Entscheidungen ein Sachverhalt zugrunde, in welchem der besteuerte Rohstoff in dem Endverbrauchsprodukt noch körperlich vorhanden war. Eine vorbehaltlose Aussage, dass die Besteuerung reiner Produktionsmittel typuskongruent ist, enthalten damit weder die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts noch die

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Ausführungen des Vermittlungsausschusses (BTDrucks 9/167, S. 6) oder des Bundesfinanzhofs (BFHE 141, 369 <373>).

148 (e) Nichts anderes folgt aus der - verfassungsgemäßen (BVerfGE 110, 274) - "Ökosteuer" (vgl. Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 24. März 1999, BGBl I S. 378). Diese betraf von vornherein keine ausschließlich produktiv nutzbaren Güter. Besteuert wurden elektrischer Strom und Steuergegenstände des Mineralölsteuergesetzes und damit Güter, die "auch" einer konsumtiven Nutzung zugänglich sind.

149 (2) Die Besteuerung reiner Produktionsmittel ist auch deshalb typusfremd, weil darin kein zielgerichteter Zugriff auf die private Einkommensverwendung liegt.

150 (a) Im Falle der Besteuerung zumindest auch konsumtiv nutzbarer Güter kann eine solche Anknüpfung noch bejaht werden, weil es hier regelmäßig (auch) das Ziel bleibt, primär - und nicht nur "irgendwie" am Ende einer Handelskette - den privaten Verbrauch zu besteuern. Ob insoweit Voraussetzung ist, dass die Belastung der Produktion lediglich eine untergeordnete oder sogar zwangsläufige "Nebenerscheinung" (Förster, Die Verbrauchsteuern, 1989, S. 63 und S. 102 f.; vgl. auch Zitzelsberger, BB 1995, S. 1769 <1776>) der Besteuerung des privaten Verbrauchs ist, kann dahinstehen, da die Kernbrennstoffsteuer ein reines Produktionsmittel besteuert.

151 (b) Die Besteuerung des unternehmerischen Verbrauchs eines reinen Produktionsmittels ist mit einem gesetzgeberischen Konzept, im Wege der Verbrauchsteuer auf die private Einkommensverwendung Zugriff zu nehmen (vgl. Rn.115), hingegen nicht mehr zu vereinbaren (vgl. Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, 1997, S. 87; Herdegen/Schön, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, 2000, S. 28; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 97; Gärditz, ZfZ 2012, 18 <20>; Seer, DStR 2012, S. 325 <330 ff.>). Dieses setzt die gezielte Besteuerung gerade des privaten Verbrauchs voraus (vgl. Lang, in: DStJG, Bd. 15 [1993], Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, S. 115 <137>; Jachmann, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3, 6. Aufl. 2010, Art. 105 Rn. 56), weil anderenfalls mit der Anknüpfung an einen Produktionsschritt oder ein Produktionsmittel ein hieraus typisierend angenommener unternehmerischer Gewinn und nicht eine private Einkommensverwendung die Grundlage der Besteuerung wäre (vgl. Zitzelsberger, BB 1995, S. 1769 <1776>; Schaumburg, in: Festschrift für Wolfgang Reiß, 2008, S. 25 <42>; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 2 Rn. 6).

152 (c) Ein gewerblicher Verbrauch ist grundsätzlich kein geeigneter Anknüpfungspunkt für eine Verbrauchsteuer. Ist die Steuer lediglich darauf angelegt, den Endverbraucher wirtschaftlich "irgendwie" zu treffen, kann die randscharfe Abgrenzung zwischen einer Besteuerung der Einkommenserzielung einerseits und einer Besteuerung der Einkommensverwendung andererseits nicht gelingen. Durch den steuerlichen Zugriff auf den Verbrauch eines Gutes auf einer Vorstufe des Privatkonsums lässt sich eine Besteuerung der Einkommensverwendung des Endverbrauchers nicht zielgenau erreichen. Die Tatsache, dass das besteuerte Gut dazu dient, ein anderes, für den Endverbraucher gedachtes Gut herzustellen, ist zur notwendigen Abgrenzung von Verbrauchsteuern zu anderen Steuertypen nicht geeignet.

153 cc) Besondere Umstände, aus denen im Einzelfall trotz der steuerlichen Anknüpfung an ein reines Produktionsmittel dennoch auf das Vorliegen einer Verbrauchsteuer geschlossen werden könnte, sind für die Kernbrennstoffsteuer nicht gegeben.

154 Insbesondere sind keine sonstigen Indizien für ein Anknüpfen der Besteuerung an die private Einkommensverwendung erkennbar (1). Es muss auch nicht zwingend deshalb an ein reines Produktionsmittel angeknüpft werden, um Umgehungs- oder Ausweichverhalten auszuschließen (2).

155 (1) Ein Hinweis, dass auf die Einkommensverwendung zugegriffen werden soll, könnte in dem körperlichen Vorhandensein des besteuerten Rohstoffs im Endprodukt für den privaten Konsum zu sehen sein (Drüen, ZfZ 2012, S. 309 <316>; vgl. identisch: BTDrucks 9/167, S. 6 und BFHE 141, 369

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

<373>; ähnlich auch: Köck, JZ 1991, S. 692 <697>; Breuer, DVBl. 1992, S. 485 <490>; Franke, StuW 1994, S. 26 <31>; Bach, StuW 1995, S. 264 <272>; Herdegen/Schön, Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe, 2000, S. 30 f.; Eiling, Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern, 2014, S. 107 ff.). Ein solches körperliches Vorhandensein könnte eine hinreichende Verbindung zwischen dem besteuerten Gut und dem privaten Verbrauch als Ausdruck der Einkommensverwendung herstellen und die Annahme rechtfertigen, der Gesetzgeber habe den privaten Verbrauch besteuern wollen und die Anknüpfung an den Privatkonsum lediglich auf eine Vorstufe verlagert.

156 Die besteuerten Kernbrennstoffe finden allerdings keinen körperlichen Eingang in den produzierten elektrischen Strom als das für den privaten Verbrauch allein in Betracht kommende Endverbrauchsgut. Die Verbrauchsgüter des Kernbrennstoffsteuergesetzes (vgl. § 1 Abs. 1 i.V.m. § 2 Nr. 1 KernbrStG: Uran und Plutonium) sind in dem hergestellten beziehungsweise abgegebenen Strom nicht physisch enthalten. Allenfalls findet sich dort - nach einem aufwendigen Transformationsprozess - das in den vorgenannten Elementen enthaltene energetische Potential wieder. Nicht dieses unterliegt aber der Besteuerung durch die Kernbrennstoffsteuer, sondern das Einsetzen der Brennelemente oder -stäbe in einen Kernreaktor (§ 5 KernbrStG), unabhängig von der tatsächlich erzielten Energieausbeute. Zudem war der abgegebene elektrische Strom nicht das Ziel der Kernbrennstoffsteuer; von einer - etwa aus Vereinfachungsgründen bei der Steuererhebung erfolgten - Verlagerung der Besteuerung des Stroms auf eine Vorstufe kann daher keine Rede sein (so auch EuGH, Urteil vom 4. Juni 2015 - C-5/14 -, juris, Rn. 65 ff.).

157 (2) Es musste auch nicht zwingend deshalb an ein reines Produktionsmittel angeknüpft werden, weil die Einbeziehung einzelner Güter zur Wahrung einer geschlossenen Besteuerung bestimmter Warengruppen im Rahmen einer ansonsten systemgerechten Steuer notwendig war, insbesondere zum Schutz des Besteuerungsaufkommens vor dem Ersatz der Waren, die für die Besteuerung zum Ausgangspunkt genommen werden, durch funktionsgleiche, aber unbesteuerte Substitute.

158 Die Kernbrennstoffsteuer zielt nicht auf die Besteuerung einzelner Substitutsgüter zur Wahrung einer geschlossenen Besteuerung bestimmter Warengruppen im Rahmen einer ansonsten systemgerechten Steuer. Zwar unterliegen auch andere Rohstoffe zur Energiegewinnung dem Zugriff durch Verbrauchsteuern. Eine geschlossene Besteuerung der Energieträger, in die sich die Kernbrennstoffsteuer einfügen ließe, ist jedoch nicht festzustellen. Im Bereich der Energieträgerbesteuerung verfolgt die Besteuerung oftmals das Ziel der Verhaltenssteuerung und nicht ausschließlich fiskalische Zwecke. Daher ist steuerlich von vornherein keine Vergleichbarkeit der einzelnen Energieträger gegeben.

159 Zudem dient die Besteuerung von Kernbrennstoffen nicht dem Schutz des Besteuerungsaufkommens einer bestehenden Steuer vor einer Umgehung mittels Substituten der besteuerten Güter, sondern der eigenständigen Beschaffung von Haushaltsmitteln (vgl. BTDrucks 17/3054 S. 1 und S. 5).

160 dd) Schließlich erfüllt die Kernbrennstoffsteuer nicht das Typusmerkmal der Anknüpfung an ein Gut des ständigen privaten Bedarfs. Zudem ist ein freier Warenverkehr von Kernbrennstoffen aufgrund ihrer Gefährlichkeit ausgeschlossen. Die Kernbrennstoffsteuer knüpft demgemäß in § 5 Abs. 1 KernbrStG nicht an den Realakt des Verbringens des Besteuerungsgutes aus einem steuerlichen Nexus in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr an, sondern an den Realakt des erstmaligen Einsetzens der Brennstäbe in einen Kernreaktor und das Auslösen einer sich selbsttragenden Kettenreaktion. Darin liegt eine weitere Abweichung vom Steuertypus der Verbrauchsteuer.

161 ee) Die gebotene Gesamtbetrachtung (vgl. Rn. 65) führt zu dem Ergebnis, dass die Kernbrennstoffsteuer nicht mehr unter den Typus der Verbrauchsteuer eingeordnet werden kann. Sie erfüllt bereits das zentrale Typusmerkmal einer Besteuerung der privaten Einkommensverwendung nicht und ist aufgrund der Besteuerung eines reinen Produktionsmittels - auch im Hinblick darauf, dass

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Verbrauchsteuern üblicherweise an Güter des ständigen Bedarfs anknüpfen - typusfremd. Im Falle der Besteuerung eines reinen Produktionsmittels, das sich nicht im Endverbrauchsgut körperlich wiederfindet, hat die Abgrenzung zwischen der Besteuerung der privaten Einkommensverwendung der Endverbraucher und der Besteuerung unternehmerischer Tätigkeit entscheidende Bedeutung für den Verbrauchsteuertypus. Trotz des gebotenen weiten Verständnisses bei der Bestimmung der Einzelsteuerbegriffe der Art. 105 und 106 GG (vgl. Rn. 114) kommt demgegenüber den Gesichtspunkten, dass die Kernbrennstoffe bei ihrem Einsatz wirtschaftlich aufgezehrt und damit im Sinne des Verbrauchsteuerbegriffs "verbraucht" werden und dass es nicht zum Typus von Verbrauchsteuern gehört, allein Genussmittel zu besteuern, kein ausreichendes Gewicht zu, um dennoch eine Verbrauchsteuer annehmen zu können.

V.

162 Der Verstoß des Kernbrennstoffsteuergesetzes gegen Art. 105 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG führt vorliegend zur Nichtigerklärung (vgl. § 82 Abs. 1 i.V.m. § 78 BVerfGG) des Gesetzes und nicht nur zur Feststellung der Unvereinbarkeit der Norm mit dem Grundgesetz (vgl. § 82 Abs. 1 i.V.m. § 79 Abs. 1 und § 31 Abs. 2 BVerfGG). Eine bloße Unvereinbarkeitserklärung hat das Bundesverfassungsgericht zwar wiederholt bei haushaltswirtschaftlich bedeutsamen Normen, insbesondere Steuer- und Abgabengesetzen, ausgesprochen. Die Notwendigkeit einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung sowie einer entsprechenden Finanz- und Haushaltswirtschaft kann es hier gebieten, von einer Rückwirkung der Entscheidung abzusehen (BVerfGE 72, 330 <422>; 87, 153 <178 ff.>; 93, 121 <148>; 105, 73 <134>; 111, 191 <224 f.>; 117, 1 <70>), da der rückwirkenden Neubemessung staatlicher Einnahmen keine Möglichkeit zur Neubemessung der Ausgaben entgegenstünde. Hieraus würde eine erhebliche Gefährdung der periodisch erfolgenden staatlichen Finanzplanung und -stabilität und eine Entlastung aktueller und vergangener Steuerzahler zu Lasten künftiger Steuerzahler folgen. Die Notwendigkeit einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung steht einer Rückwirkung der Entscheidung allerdings nicht stets entgegen (vgl. BVerfGE 122, 210 <246>; 126, 268 <285 f.>) und kann nur Geltung beanspruchen, wenn der Gesetzgeber sich auf seine Finanz- und Haushaltsplanung verlassen durfte. Dies war im Hinblick auf die von Anfang an mit erheblichen finanzverfassungsrechtlichen Unsicherheiten belastete Kernbrennstoffsteuer nicht der Fall.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
BVerwG 9.8.2018 - 9 BN 2/18
BVerwG 9.8.2018 - 9 BN 3/18
BVerwG 9.8.2018 - 9 BN 6/18
BVerwG 9.8.2018 - 9 BN 7/18
BVerfG 6.6.2018 - 1 BvL 7/14, 1 BvR 1375/14
BFH 25.4.2018 - II R 43/15
BFH 25.4.2018 - II R 42/15
BFH 21.2.2018 - II R 21/15
OVG Lüneburg 5.12.2017 - 9 KN 68/17
BVerwG 23.11.2017 - 9 BN 2/17
BVerwG 14.8.2017 - 9 B 8/17
FG Hamburg 12.11.2015 - 3 KO 152/15
FG München 17.7.2014 - 14 V 3/14
FG München 17.7.2014 - 14 V 10/14

Fundstelle(n):
BB 2017 S. 1365 Nr. 24
BB 2017 S. 1827 Nr. 32

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BFH/NV 2017 S. 1150 Nr. 8
DB 2017 S. 12 Nr. 23
DStR 2017 S. 8 Nr. 23
DStZ 2017 S. 502 Nr. 14
HFR 2017 S. 760 Nr. 8
KÖSDI 2017 S. 20346 Nr. 7
NJW 2017 S. 2249 Nr. 31
NJW 2017 S. 2261 Nr. 31
NWB-Eilnachricht Nr. 25/2017 S. 1868
NWB DAAAG-46966

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.