

Gawel, Erik

**Working Paper**

## Kernbrennstoffsteuer und Verbrauchsteuerbegriff

UFZ Discussion Paper, No. 14/2014

**Provided in Cooperation with:**

Helmholtz Centre for Environmental Research (UFZ)

Suggested Citation: Gawel, Erik (2014) : Kernbrennstoffsteuer und Verbrauchsteuerbegriff, UFZ Discussion Paper, No. 14/2014, Helmholtz-Zentrum für Umweltforschung (UFZ), Leipzig

This Version is available at:

<http://hdl.handle.net/10419/96929>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

# *UFZ Discussion Papers*

Department of Economics

14/2014

## **Kernbrennstoffsteuer und Verbrauchsteuerbegriff**

*Erik Gawel*

Mai 2014

# Kernbrennstoffsteuer und Verbrauchsteuerbegriff

Prof. Dr. Erik Gawel, Leipzig\*

## I. Problemstellung

## II. Zum verfassungsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriff

### 1. Rechtfertigungsstränge: Herkömmlichkeit und Typenlehre

### 2. Wege zur Typen-Inkompatibilität

a) *Allgemeines*

b) *Zum aliud der Typprüfung*

c) *Konstitutive Typprägungen?*

d) *Wertende Gesamtbetrachtung*

## III. Die Kernbrennstoffsteuer als Verbrauchsteuer

### 1. Objekt- und maßstabsbezogene Verbrauchsteuermerkmale

### 2. Wirkungsbezogene Verbrauchsteuermerkmale: Endverbrauchs-nexus und Überwälzbarkeit

a) *Kriterium der kalkulatorischen Überwälzbarkeit*

b) *Kalkulatorische Überwälzbarkeit der KernbrSt*

c) *Überwälzungserfolg der KernbrSt*

### 3. Positivmerkmale

## IV. Fazit und Ausblick

## I. Problemstellung

Der Kernbrennstoffsteuer (KernbrSt)<sup>1</sup> ist durch Beschlüsse einzelner Finanzgerichte<sup>2</sup> sowie durch verschiedene Stimmen im Schrifttum<sup>3</sup> vorgehalten worden, sie könne sich insbesondere nicht auf eine Kompetenzermächtigung des Bundes aus Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 106 Abs.

---

\* Der Autor ist Inhaber des Lehrstuhls für Volkswirtschaftslehre, insbesondere Institutionenökonomische Umweltforschung, an der Universität Leipzig, dort Direktor des Instituts für Infrastruktur und Ressourcenmanagement und Leiter des Departments Ökonomie am Helmholtz-Zentrum für Umweltforschung – UFZ, Leipzig.

<sup>1</sup> Kernbrennstoffsteuergesetz v. 8.12.2010, BGBl. I S. 1804.

<sup>2</sup> FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11 = EnWZ 2013, 422. Siehe auch die Beschlüsse in Eilverfahren: FG München, Beschl. v. 04.10.2011 – 14 V 2155/11 = DStRE 2012, 48; FG Hamburg, Beschl. v. 16.09.2011 – 4 V 133/11, und v. 10.01.2012 – 4 V 288/11, allesamt aufgeh. durch BFH, Beschl. v. 09.03.2012 – VII B 171/11, BFHE 236, 206 (210 f.), der sich zur Rechtmäßigkeit jedoch nur insoweit äußert, als das KernbrStG unter Verweis auf die Literaturlage „nicht offensichtlich“ formell verfassungswidrig sei. Siehe demgegenüber auch FG Baden-Württemberg, Beschl. v. 11.01.2012 – 11 V 2661/11 und 11 V 4024/11, das das KernbrStG als „zweifelsfrei“ verfassungsgemäß ansieht.

<sup>3</sup> *Martini*, ZUR 2012, 219; *Drüen*, ZfZ 2012, 309; *Seer*, DStR 2012, 325; *Birk*, Handelsblatt v. 21.07.2010; *Stein/Thoms*, BB 2012, 1380; *Fischer*, ZfZ 2013, 196; *Gärditz*, N&R 2013, 11; a. A. *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57; *Fährmann/Ringwald*, IR 2012, H. 2, 30; *Wernsmann*, NVwZ 2011, 1367; *Jatzke*, ZfZ 2010, 278; *Bruch/Greve*, BB 2012, 234; *Hartmann*, DStZ 2012, 205; *Möckel*, DÖV 2012, 265; *van Heek*, in: van Heek/Lehmann, Die Kernbrennstoffsteuer als „Verbrauchsteuer“?, 2012, S. 15.

1 Nr. 2 GG stützen und sei insoweit formell verfassungswidrig. Eine kompetenzielle Rechtfertigung könnte sich allerdings daraus ergeben, dass die KernbrSt als Verbrauchsteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG zu qualifizieren wäre. Die vom Gesetzgeber selbst in § 1 Abs. 1 S. 2 KernbrStG vorgenommene entsprechende Zuordnung gilt freilich regelmäßig als rechtlich unbeachtlich, da es mit Blick auf die Rechtsnatur einer Abgabe nur auf deren materiellen Gehalt ankommt.<sup>4</sup> Will man kein allgemeines Steuererfindungsrecht des einfachen Steuergesetzgebers annehmen, wie dies die wohl überwiegende Meinung tut, so ist daher die Einordnung der KernbrSt als Verbrauchsteuer für die finanzverfassungsrechtliche Rechtfertigung zentral. Nachfolgend wird zunächst die Reichweite des verfassungsrechtlichen Verbrauchssteuerbegriffs unter besonderer Würdigung der kritischen Auffassungen betrachtet (Abschnitt II.). Im Anschluss daran wird die Kernbrennstoffsteuer auf ihre Vereinbarkeit mit dem so konturierten Verbrauchsteuerbegriff hin geprüft (III.). Dabei stehen einerseits objekt- bzw. maßstabsbezogenen Verbrauchsteuermerkmale (III.1), andererseits auch das wirkungsbezogene Kriterium der Überwälzbarkeit (III.2) im Mittelpunkt des Interesses. Ein Fazit beschließt diesen Beitrag (IV.).

## **II. Zum verfassungsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriff**

### **1. Rechtfertigungsstränge: Herkömmlichkeit und Typenlehre**

Grundsätzlich sind nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG für die Abgrenzung der Steuerarten untereinander Merkmale von Steuergegenstand, Steuermaßstab und Steuerwirkung heranzuziehen, nicht aber die der Steuer vom Gesetzgeber beigegebene Bezeichnung oder eine insoweit geäußerte Zuordnungs-Einschätzung.<sup>5</sup> Was eine Steuer freilich nach Gegenstand, Maßstab und Wirkung konkret zu einer Verbrauchsteuer macht, ist umstritten. Die kaum mehr überschaubare und äußerst meinungsfreudige Literatur zum Verbrauchssteuerbegriff stimmt immerhin zunächst darin überein, dass keine verfassungs- oder steuerrechtliche Legaldefinition des Begriffes existiert; entsprechendes gelte auch für die Reichsverfassungen von 1871 und 1919, aus denen der Begriff entnommen wurde.<sup>6</sup> Ebenso wenig bieten die vielfach herangezogenen Materialien zur Entstehungsgeschichte des Grundgesetzes verwertbare Anhaltspunkte dafür, was der Grundgesetzgeber unter Verbrauchsteuern verstanden wissen wollte. Allgemein wird davon ausgegangen, dass hier keine finanztheoretisch-systematischen Überlegungen handlungsleitend waren, sondern schlicht eine pragmatische Verfahrensweise mit den seinerzeit bekannten Steuern und Steuerarten verfolgt wurde.<sup>7</sup> Zudem habe sich auch in den Steuerrechtswissenschaften trotz jahrzehntelanger Diskussion ein belastbarer Konsens oder auch nur eine vorherrschende Meinung nicht herausgebildet; schließlich habe auch die Rechtsprechung keine abschließende, klare Konturierung des verfassungsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriffs hervorgebracht.<sup>8</sup>

---

<sup>4</sup> BVerfGE 92, 91 (114).

<sup>5</sup> So in st. Rspr. BVerfG, Urt. v. 04.02.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (16).

<sup>6</sup> BFH, Urt. v. 26.06.1084, VII R 60/83, BFHE 141, 369, 370.

<sup>7</sup> So insbesondere m. w. N. *Driën*, ZfZ 2012, 309 (311).

<sup>8</sup> Statt vieler *Driën*, ZfZ 2012, 309 (311).

Die unter entstehungsgeschichtlichen Gesichtspunkten vielzitierten Materialien zum „Gesetz zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung“ vom 23.12.1955<sup>9</sup> enthalten zwar eine Definition der Verbrauchsteuern, wonach es sich um „Warensteuern“ handelt, „die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belasten und die aufgrund eines äußerlich erkennbaren Vorgangs (z. B. Übergang in den Wirtschaftsverkehr) von demjenigen als Steuerschuldner erhoben werden, in dessen Sphäre sich der Vorgang verwirklicht, wobei die Steuer wirtschaftlich regelmäßig nicht vom Steuerschuldner, sondern im Wege der Umwälzung vom Endverbraucher getragen wird“.<sup>10</sup> Diese Begriffsbestimmung ist jedoch durch die mehrmaligen Einschränkungen („regelmäßig“, „z. B.“) ebenfalls von einer gewissen Offenheit geprägt, zumal Schlüsselbegriffe wie Verzehr, Verbrauch, Ware oder Belastung ebenfalls unbestimmt bleiben.<sup>11</sup>

Vor diesem Hintergrund sucht das BVerfG in ständiger Rechtsprechung eine historische Annäherung insoweit, als die maßgebenden Kriterien für die kompetenzrechtlich relevante Unterscheidung der verschiedenen im Grundgesetz genannten Steuerarten dem „traditionellen deutschen Steuerrecht“ zu entnehmen sein soll.<sup>12</sup> Danach kann eine Steuer zunächst in historischer Betrachtung einer vorkonstitutionellen Verbrauchbesteuerung zuzuordnen sein. Soweit dieser Nachweis einer historischen Herkömmlichkeit nicht gelingt, ist eine Zuordnung darüber hinaus auch noch auf der Grundlage der historisch abzuleitenden Merkmale des Steuerbegriffs denkbar, wobei diese Merkmale nach dem gegenwärtigen Stand der Rechtsprechung und der wissenschaftlichen Diskussion einen „Typusbegriff“ formen.<sup>13</sup> Im Gegensatz zum „Klassenbegriff“, dem ein fest umrissener Katalog unabdingbarer Merkmale zugrunde liegt, „ist der Typusbegriff offen und soll nach verbreiteter Auffassung keiner Definition zugänglich sein. Er ist auf ein Gesamtbild ausgerichtet [...]“. Dabei können einzelne Merkmale „in geringerem oder größerem Umfang erfüllt sein und sich u. U. sogar substituieren.“<sup>14</sup> Typenbegriffe sind daher „notwendigerweise sehr weit zu fassen“<sup>15</sup>. In keinem Fall sollen sich daraus merkmalsbezogene Detailanforderungen ableiten lassen.<sup>16</sup>

Nach dieser historischen Auslegungsmethode liefert die geschichtliche Anschauung vorkonstitutioneller Steuerformen zunächst Positivbeispiele, was „jedenfalls“ zur Gattung der Verbrauchsteuern dazu gehört. *Waldhoff* spricht allerdings zutreffend von bloßen „Orientierungspunkten“.<sup>17</sup> Zu verlangen, dass sich die relevanten historischen Beispiele nur aus den in ganz bestimmten konstitutionellen Entscheidungsphasen, etwa der Beratung des Grundgesetzes,

---

<sup>9</sup> BGBl I, S. 817.

<sup>10</sup> BT-Drs. II/480 v. 29.04.1954, S. 107, Rdnr. 160.

<sup>11</sup> So zutreffend *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57 (61).

<sup>12</sup> BVerfG, Beschl. v. 04.02.1958, 2 BvL 31,3/56, BVerfGE 7, 244, 251; Urt. v. 10.05.1962, 1 BvL 31/58, 1 BvL 31/58, BVerfG 14, 76, 91; vgl. BFH, Urt. v. 26.06.1984, VII R 60/83, m. w. N.

<sup>13</sup> Siehe zur Typenreferenz BVerfG, Urt. v. 20.04.2004 - 1 BvR 905/00 – Öko-Steuer, Rn. 68 („Typus der Verbrauchsteuer“).

<sup>14</sup> *Pahlke*, Typusbegriff und Typisierung, Beihefter zu DStR 2011, 67.

<sup>15</sup> *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57 (63).

<sup>16</sup> *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57 (63); *Förster*, Die Verbrauchsteuern, 1989, 22, 31; *Müller*, Struktur, Entwicklung und Begriff der Verbrauchsteuern, 1997, 103.

<sup>17</sup> *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57 (64).

jeweils in Kraft befindlichen Steuergesetzen ergeben dürften,<sup>18</sup> überzeugt nicht im Ansatz und wird auch vom BVerfG offensichtlich nicht geteilt, das umstandslos auf längst untergegangene Besteuerungsformen (Malzaufschlag, Maischesteuer<sup>19</sup>) zum Zwecke der historischen Beispielgebung verweist. Das Beharren auf einem engen, zeitpunktbezogenen Herkömmlichkeits-Verständnis, das gleichsam nur ein Standbild vorkonstitutioneller Verbrauchsbesteuerungen als beispielgebend zulassen will, erscheint willkürlich. Denn die zum Zeit der Verfassungsgebung verbreitete Anschauung traditioneller Verbrauchsbesteuerung (das „traditionelle deutsche Steuerrecht“) wird nicht nur durch akute Steuererscheinungen geprägt. Zudem kann man sich kaum gleichzeitig auf ein stilisiertes „Urbild“<sup>20</sup> berufen wollen, dem typprägende Steuermerkmale entnommen werden sollen, im Rahmen der historischen Beispielgebung dann aber (im Wesentlichen) nur den historisch eher zufälligen Entwicklungsstand des Steuersystems zu Schlüssel-Zeitpunkten für maßgeblich halten.<sup>21</sup>

Wegen der bei der historischen Betrachtung zu Tage tretenden, beeindruckenden Vielfalt an Merkmalen der Erhebungstechnik und der Steuerobjekte<sup>22</sup> in vielfältigen Entwicklungssträngen lassen sich mit Hilfe der historischen Methode zwar Positivbeispiele, kaum jedoch trennscharfe Abgrenzungskriterien für zeitgenössische Steuererfindungen gewinnen. Unter Verweis auf die als „lang und wechselvoll“<sup>23</sup> beschriebene historische Entwicklung der Verbrauchsbesteuerung in Deutschland „allein wird kaum eine Steuergestaltung ausgeschlossen.“<sup>24</sup> Dies erschwert aber zugleich den Versuch, dieser historischen Anschauung über die einfache Funktion der Beispielgebung hinaus noch typprägende Steuermerkmale zu entnehmen, die im Rahmen einer Typusprüfung auch für nachkonstitutionelle Steuererfindungen, die ohne ein solches historisches Beispiel auskommen müssen, eine trennscharfe Zuordnung erlauben sollen.

Denn auch die Typenlehre selbst zeigt denkbar große Offenheit: So hat sich zur Typen-Dogmatik der Verbrauchsteuer bislang weder eine abschließend konkretisierende Rechtsprechung gebildet noch lässt sie sich in gefestigter Form der rechtswissenschaftlichen Literatur entnehmen.<sup>25</sup> Insbesondere existiert kein konsentierter Kanon an typprägenden Merkmalen

---

<sup>18</sup> So aber FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 297; *Driën*, ZfZ 2012, 309 (312). Für das FG Hamburg schließt es eine alleinige historische Beispielgebung durch Steuern, „die bereits bei Inkrafttreten des Grundgesetzes schon längst nicht mehr erhoben wurden“ aus, dass es sich „um eine zum Zeitpunkt der Finanzverfassungsgebung noch herkömmliche Verbrauchsteuerart“ handele (Rn. 214).

<sup>19</sup> BVerfG, Urt. v. 20.04.2004 - 1 BvR 905/00 – Öko-Steuer, Rn. 68.

<sup>20</sup> *Driën*, ZfZ 2012, 309 (316).

<sup>21</sup> So wohl *Driën*, ZfZ 2012, 309 (315); noch schärfer FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 214.

<sup>22</sup> Siehe nur *Förster*, Die Verbrauchsteuern, 1989, 4 ff.; *Müller*, Struktur, Entwicklung und Begriff der Verbrauchsteuern, 1997, 103 ff.; *Hansmeyer u. a.*, Steuern auf spezielle Güter, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 3. Aufl., 1979, 709 (762 ff.). Auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., 2000, 247, spricht von „Beliebigkeit der Anknüpfung“.

<sup>23</sup> *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57 (64). Dazu im Einzelnen m. w. N. *Voß*, Strukturelemente der Verbrauchsteuern, in: *Kruse, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht*, 1988, S. 263 ff.; *Förster*, Die Verbrauchsteuern, 1989, 4 ff.; *Müller*, Struktur, Entwicklung und Begriff der Verbrauchsteuern, 1997, S. 103 ff.; *Hansmeyer u. a.*, Steuern auf spezielle Güter, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 3. Aufl., 1979, 709 (762) ff.

<sup>24</sup> *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57 (64).

<sup>25</sup> So durchaus auch *Driën*, ZfZ 2012, 309 (313 f.).

für eine Verbrauchsteuer, wie auch diejenigen einräumen müssen, die für eine enge Grenzziehung plädieren.<sup>26</sup> Man mag es sogar für das Wesen des Typusbegriffes halten, dass insoweit eine klare Kanonisierung gar nicht bezweckt oder möglich ist. *Waldhoff* spricht insoweit von einem „lockeren Typenbegriff“, der „an die historische Entwicklung der Verbrauchsbesteuerung in Deutschland anknüpft, ohne notwendig darin aufzugehen.“<sup>27</sup> Der offene Typusbegriff spiegelt insoweit angemessen die Unschärfen des verfassungsrechtlichen Verbrauchsteuerbegriffs und belässt so dem einfachen Gesetzgeber hinreichende Spielräume für die Fortentwicklung des Steuersystems,<sup>28</sup> ohne ihn auf vorkonstitutionelle Frühformen der Verbrauchsbesteuerung oder deren lediglich fortgeschriebenen, aber historisch abschließend ermittelten Gehalt zu beschränken. Dies wäre schon deshalb verfehlt, weil die historische Betrachtung lediglich Anschauungen vermitteln kann, nicht aber für eine abschließende Festschreibung historischer Formen der Verbrauchsbesteuerungen für alle Zukunft in Anspruch genommen werden kann. Ein offener Typusbegriff vermeidet insoweit die vielbeschworene Gefahr einer Petrifizierung des Steuersystems auf vorkonstitutionellem Stand.<sup>29</sup> Daher ist auch gerade eine engere Fassung der Typuslehre für das Verfassungsrecht gegenüber dem einfachen Steuerrecht<sup>30</sup> abzulehnen.

Vor diesem Hintergrund eines nach keiner denkbaren Auslegungsannäherung abschließend verlässlich konturierbaren Verbrauchsteuerbegriffs besteht offensichtlich eine ganz erheblich erhöhte Begründungslast, eine Steuererfindung außerhalb eines insgesamt und in jeder Hinsicht nur äußerst unscharf konturierten Verbrauchsteuerbegriffs zu platzieren. Dennoch wird im Schrifttum versucht, aus der Zuordnungslehre des BVerfG, die rechtfertigend klärt, was „jedenfalls“ als Verbrauchsteuer anzusehen sein soll, in negativer Abgrenzung auch eine Lehre von der Typen-Inkompatibilität zu entfalten.

## 2. Wege zur Typen-Inkompatibilität

### a) Allgemeines

Um zur Feststellung zu gelangen, eine als Verbrauchsteuer deklarierte Steuererfindung des Gesetzgebers sei mit dem finanzverfassungsrechtlichen Typenbegriff der Verbrauchsteuer unvereinbar, muss aus der vom BVerfG entfalteten Zuordnungs- und Rechtfertigungslehre eine nachvollziehbare Grenzziehung entwickelt werden, die das Gericht selbst nicht vorgenommen hat. Dies ist insoweit nicht ganz unproblematisch, als sich aus Jedenfalls-Argumentationen, denen bisher noch jede verfassungsgerichtlich zu überprüfende Verbrauchsteuererfindung des Gesetzgebers genügen konnte, nicht zuverlässig entnehmen lässt, wann denn die Grenze des Typenbegriffs überschritten sein soll. Dass man auf der Basis einer eher vagen Typcharakterisierung ohne weiteres positive Zuordnungsentscheidungen vorneh-

---

<sup>26</sup> *Drüen*, ZfZ 2012, 309 (312 f.); ebenso FH Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 227.

<sup>27</sup> *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57 (64).

<sup>28</sup> Ebenso *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57 (60).

<sup>29</sup> Auslösend *Wacke*, Das Finanzwesen der Bundesrepublik, 1950; zu dieser Debatte statt vieler *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57 (59); *Drüen*, ZfZ 2012, 309 (311 f.).

<sup>30</sup> So aber *Drüen*, ZfZ 2012, 309 (313 f.).

men kann,<sup>31</sup> entbindet nicht von einer überzeugenden Begründung einer Negativabgrenzung, die mangels klarer Kontur des vom BVerfG fallweise herangezogenen, aber nie vollständig ausgeführten Charakterbildes einer Verbrauchsteuer nur schwer abzuleiten ist.

Im Schrifttum wird zu diesem Zweck entweder auf konstitutive Typprägungen zurückgegriffen, deren Fehlen zur Ablehnung der Verbrauchsteuereigenschaft führen müsse (c), oder aber auf eine „wertende Gesamtschau“ (d), aus der sich Nämliches bei hinreichender Abweichung von auch nicht-konstitutiven Merkmalen einer Verbrauchsteuer ergeben soll.

Von nicht unerheblicher Bedeutung ist in diesem Zusammenhang auch das *aliud* der Typprüfung: Zielt diese nur darauf ab, eine Steuererfindung zwischen den in Art. 106 GG möglicherweise abschließend aufgeführten Steuern und Steuertypen sachgerecht zuzuordnen oder lässt sich die Typprüfung unabhängig davon allein darauf auslegen, eine bestimmte Typussubsumtion zu bejahen oder zu verneinen (b)? Letzteres implizierte die Möglichkeit einer im Übrigen zulässigen Steuer jenseits des Ertragsverteilungssystems nach Art. 106 GG mit entsprechenden, vieldiskutierten verfassungsrechtlichen Weiterungen, je nach dem, ob dem einfachen Gesetzgeber ein Steuererfindungsrecht zugebilligt wird oder nicht: Dann ergeben sich entweder freischwebende Erträge oder gar die formelle Unzulässigkeit der Steuer.<sup>32</sup>

#### *b) Zum aliud der Typprüfung*

Die Frage, ob sich Art. 106 GG ein abschließendes und zudem in sich geschlossenes System zulässiger Besteuerungsformen entnehmen lässt, wird im Schrifttum kontrovers diskutiert.<sup>33</sup> Der BFH hält den Katalog des Art. 106 GG für vollständig in dem Sinne, dass sich alle zulässigen Steuern darin einordnen lassen müssten.<sup>34</sup> Dagegen die Typusprüfung des BVerfG in Stellung zu bringen, wie es das FG Hamburg versucht, überzeugt hingegen nicht. Der Typusprüfung wird bei dieser Argumentation nämlich jenes *aliud* kurzerhand unterlegt, das jedenfalls der BFH gerade abschneidet: Ist der Katalog aus Art. 106 GG vollständig, so wird die Zuordnung einer Steuer zu den dort aufgeführten Kategorien zu prüfen sein, nicht aber, ob es sich um eine der dort genannten oder aber um eine „sonstige“ Steuer handelt. Es spricht nichts dafür, dass die Typusprüfung so scharf auszuführen sein soll, dass im Ergebnis auch eine gattungsmäßig „heimatlose“ Steuer stehen kann. Dagegen steht schon die zuvor unter II.1 beschriebene durchgängig vage Konturierung des Verbrauchsteuerbegriffs. Ob es daher Steuern außerhalb des Steuertypenkatalogs in Art. 106 GG gibt, hängt gerade vom Verständnis der Typenreichweite ab. Umgekehrt bedeutet dies, dass unter der Annahme der Vollständigkeit des Kataloges aus Art. 106 GG den Steuertypen eine Auffangfunktion zukommt.<sup>35</sup> Dass eine

---

<sup>31</sup> So insoweit auch zutreffend FH Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 227, das jedoch aus der Möglichkeit positiver Zuordnungsentscheidungen trotz vager Konturierung offenbar umstandlos auch auf die gleichermaßen eröffnete Möglichkeit von Negativabgrenzungen schließt (mangelnde Festigung des Typbegriffs „unbedeutend“).

<sup>32</sup> Zu dieser Debatte statt vieler und m. w. N. *Möckel*, DÖV 2012, 265 (266 ff.).

<sup>33</sup> Siehe nur die Nachweise bei *Möckel*, DÖV 2012, 265 (266 ff.).

<sup>34</sup> BFH, Urt. v. 26.06.1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369, 372, unter Bezugnahme auf BVerwG, Urt. v. 07.03.1958, VII C 84.57, BVerwGE 6, 247, 255. Siehe auch *Blendermann*, Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis, 1957, S. 46.



vergleichsweise größte Ähnlichkeit mit einem bestimmten Steuertypus aus Art. 106 GG eine Steuer noch nicht diesem Steuertypus für zugehörig gelten lassen kann, wie das FG Hamburg meint, lässt sich der Typusprüfung des BVerfG jedenfalls nicht entnehmen, sondern wird ihr – gegen die Auffassung des BFH – lediglich unterlegt.

Für eine weite Auslegung des Verbrauchsteuerbegriffs streiten mithin auch Überlegungen zum Verhältnis von Steuererfindungsrecht und der Funktion der Ertragskompetenzverteilung.<sup>36</sup> Lehnt man ein Steuererfindungsrecht ab, so lautet die relevante Prüffrage daher: Handelt es sich bei einer zweifelsfrei als Steuer zu qualifizierenden Abgabenerfindung des einfachen Gesetzgebers um eine Verbrauchsteuer oder eine der anderen in Art. 106 aufgeführten Steuerarten oder Steuertypen?

### c) Konstitutive Typprägungen?

Wie ließe sich grundsätzlich der Austritt einer der Verbrauchsbesteuerung zumindest „ähnlichen“ Steuer aus dem entsprechenden Steuertypus belegen? Um die Verbrauchsteuereigenschaft erfolgreich zu bestreiten, könnte es zunächst konstitutive typprägende Merkmale geben, deren Fehlen unheilbar die Annahme einer Verbrauchsteuer ausschließen würde. Bisher wurden solche Merkmale zwar im Schrifttum vielfach behauptet, vom BVerfG indes nicht explizit benannt. Vielmehr wurde gerade umgekehrt vielen im Schrifttum gehandelten Kandidaten dieser Status ausdrücklich entzogen: So haben BVerfG und BFH u. a. jeweils festgestellt, dass das Steuerobjekt kein Konsumgut und auch kein Endprodukt sein muss,<sup>37</sup> ja nicht einmal ein grundsätzlich konsumfähiges Gut.<sup>38</sup> Ferner sei auch der Übertritt einer Ware in den „freien Verkehr“ nicht konstituierend.<sup>39</sup> Vielmehr könne bis zur Konsumsphäre auch eine längere Wertschöpfungslette durchlaufen werden.<sup>40</sup> Als Ergebnis dieser verfassungsrechtlich verbindlichen Anschauung kann eine Verbrauchsteuer insbesondere

- indirekt erhoben werden in dem Sinne, dass Steuerschuldner und Steuerdestinatar erhebungstechnisch auseinanderfallen, was bisweilen nachgerade als Kennzeichen einer Verbrauchsteuer gewertet wird,<sup>41</sup>
- an Steuerobjekte auf früheren Wertschöpfungsstufen anknüpfen, die erst nach Durchlaufen einer ggf. mehrstufigen Wertschöpfungskette in ein Konsumgut eingehen (Leuchtmittel, Kohle),
- mithin auch ausschließlich auf Produktionsmittel zugreifen,<sup>42</sup> also kein „Endprodukt“ besteuern und die analoge Direktverwendung des nämlichen Steuerobjektes in der Konsumsphäre steuerlich aussparen (Malzaufschlag),

---

<sup>35</sup> Statt vieler *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof, HStR IV, 1990, § 87 Rn. 95; *P. Kirchhof*, StuW 1984, 297 (298); *ders.*, in: Isensee/Kirchhof, HStR IV, 1990, § 88 Rn. 70 ff.; *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rn. 95.

<sup>36</sup> So auch *Möckel*, DÖV 2012, 265 (268); *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57 (58 ff.); *Henneke*, Öffentliches Finanzwesen, 2. Aufl., 2000, Rn. 660.

<sup>37</sup> Siehe nur BVerfG, Urt. v. 20.4.2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274 (298).

<sup>38</sup> Siehe zu technischen Alkoholen BFH, Urt. v. 26.6.1984, VII R 60/83, BFHE 141, 269 (374).

<sup>39</sup> BFH v. 26.6.1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369 (372) = HFR 1984, 516.

<sup>40</sup> Siehe nur BVerfG, Urt. v. 20.4.2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274 (298).

<sup>41</sup> Siehe etwa BT-Drs. II/480 v. 29.4.1995, 170 Rz. 160. Bisweilen wird darin sogar ein unabdingbares Merkmal erblickt – siehe *Förster*, Die Verbrauchsteuern, 1989, 104, was offensichtlich zu weit geht.

- auf grundsätzlich nicht konsumfähige Produktionsmittel gerichtet sein, die für einen analogen Direktkonsum sogar kategorial ausscheiden (Maische, technische Alkohole),
- auf Steuergegenstände gerichtet sein, die dem Konsumenten entweder gänzlich unverändert dargebracht werden (Salz, Bier), im Konsumgut am Ende der Wertschöpfungskette physisch nur noch als Bestandteil enthalten sind (technische Alkohole/Kosmetikartikel), unter Abgabe ihres Nutzwertes zwischenzeitlich physisch untergegangen oder stofflich transformiert worden sind (Kohle/Strom) oder aber äußerlich unverändert lediglich ihres Nutzwertes entkleidet sind, ohne in sonstiger stofflicher Form in das Konsumgut eingegangen zu sein (Leuchtmittel),
- als Steueranlass verschiedene „äußerlich erkennbare Vorgänge“ heranziehen, wobei es sich „z. B.“ um den „Übergang in den Wirtschaftsverkehr“<sup>43</sup>, aber eben auch andere Anlässe handeln kann.

Allenfalls die finale Belastungswirkung gegenüber dem privaten Endverbrauch und damit – soweit der Steuergegenstand in der Unternehmenssphäre zu finden ist – die diesbezügliche Überwälzbarkeit der Steuerlast (als rechtfertigendes Bindeglied) können bei Sichtung der Judikatur des BVerfG im Rang eines konstitutiven Positivmerkmals gesehen werden.<sup>44</sup> Danach gilt als konstitutiv und typprägend wohl die *steuerliche Wirkdimension einer finalen Traglast beim Endverbrauch*, wohingegen den *konkreten Steuerobjekten und -maßstäben* insoweit nur eine untergeordnete Bedeutung im Rahmen der Erhebungstechnik zukommt, als hier vielfältige Variationen innerhalb des Verbrauchsteuer-Begriffs vorstellbar sind, soweit die Steuer nur letztlich an die Einkommensverwendung durch privaten Verbrauch anknüpft.<sup>45</sup> Dabei hält das BVerfG aus guten Gründen ein objektiv eröffnetes Durchreichen der Steuerlast an das Ende der Wertschöpfungskette als zur Unterscheidung der Steuerarten für ausreichend.

Diese Sichtweise impliziert, dass vorrangig weniger das Steuerobjekt selbst eine ganz bestimmte Erscheinungsform von Verbrauch zeigen muss, sondern dass am Ende einer Wertschöpfungskette, in dem das Steuerobjekt eine wirtschaftliche Rolle spielt, ein Privatverbrauch steht. Steht das Steuerobjekt nämlich auf einer früheren Wertschöpfungsstufe, so liegt wirtschaftlich gesehen immer zugleich auch eine Form des „Verzehrs“, mindestens der darin enthaltenen Nutzungschancen,<sup>46</sup> vor, ohne dass es darauf für den Verbrauchsteuer-Begriff noch ankäme. Deswegen kann auch die bisweilen diskutierte Frage dahinstehen, inwieweit

---

<sup>42</sup> Vgl. BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274 (296), wonach „das deutsche Steuerrecht seit jeher Konsumtionssteuern auf Rohstoffe [kennt]“. Ebenso *Wernsmann*, Verfassungsfragen der Kernbrennstoffsteuern, ZfZ 2012, 29 (31); *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57 (64) („zu allen Zeiten auch Nicht-Endprodukte erfasst“); *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Verbrauchsteuerrecht, 2. Aufl., 2011, Rn. C 11 (Fertigprodukt „kein zwingendes Wesensmerkmal“).

<sup>43</sup> BT-Drs. II/480 v. 29.4.19954, 170 Rz. 160.

<sup>44</sup> So wohl auch *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57 (62). Das BVerfG spricht von „der im Typus der Verbrauchsteuer angelegten Überwälzungsmöglichkeit“ auf private Verbraucher (BVerfGE 110, 274, 295).

<sup>45</sup> So vehement auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., 2000, 247, der in der Erhebungstechnik wegen „Beliebigkeit der Anknüpfung“ nur eine Verlegenheitslösung sieht und die Belastung der Einkommensverwendung durch Endverbraucher als „das Essenzielle“ betrachtet (Bd. II, 2. Aufl., 2003, 1048). A. A. Gärditz, N&R 2013, 11 (15), der dem Verbrauchsteuerbegriff ausdrücklich eine Begrenzung im „steuertechnischen Zugriff“ entnehmen will.

<sup>46</sup> Ausnahmen böten nur sog. nicht-rivale Güter wie „Information“, die „verschleißlos“ multipel nutzbar sind, vorliegend aber keine Rolle spielen – dazu *Gawel*, Grundzüge der mikroökonomischen Theorie, 2009, 740 ff.

das Steuerobjekt selbst noch einem (wie im Einzelnen gearteten) „Verbrauch“ unterliegen müsse. Eines solchen doppelten Verbrauchsnachweises – in Bezug auf die finale Lasttragung beim privaten Konsum *und* in Bezug auf das eigentliche, damit ggf. nur über eine komplexe Wertschöpfungskette verbundene Steuerobjekt – bedarf es schon deshalb regelmäßig nicht mehr, weil ein ökonomischer Verzehr von Nutzungschancen bei einem als Produktionsmittel eingesetzten Steuerobjekt stets gegeben ist.<sup>47</sup> Nach dem Opportunitätskostenkonzept tritt dieser Verzehr an Nutzungschancen sogar bei „Nicht-Nutzung“ ein, denn insoweit verfristen die eröffneten Nutzungsoptionen eines Wirtschaftsgutes mit regelmäßig zeitlich begrenzter Nutzungszeit. Zudem ist auch der private Endkonsum nicht über stoffliche Transformationen des Nutzenträgers definiert, sondern durch den Nutzenstrom, der aus einem Verbrauchsgut gezogen werden kann, unabhängig davon, ob und inwieweit sich das Substrat dabei zugleich physikalisch transformiert. Verbrauch in seiner Eigenschaft als Steuergegenstand ist wirtschaftlich zu verstehen.

Mit der dadurch eintretenden Relativierung von Steuerobjekten und Steuermaßstäben in ihrer Bedeutung als begriffsklärende Merkmale zugunsten der Wirkdimension einer Steuer (finale Belastung des Endverbrauchs) ist keineswegs einer „völligen Entleerung der Begriffe Vorschub“ geleistet oder „Maßstabslosigkeit“ eingetreten, wie bisweilen vorgetragen wird.<sup>48</sup> So lässt sich eine unabhängig von der konkreten Erhebungstechnik definierte Verbrauchsteuer weiterhin klar der Einkommensverwendungssphäre zuordnen und von Vermögenszugängen (Einkommensentstehung) oder Vermögensbeständen abgrenzen. Auch bleibt es begrifflich und konzeptionell beim Nexus zum Endverbrauch.<sup>49</sup> Schließlich mögen auch verbleibende Merkmale des Steuerobjekts (bewegliche Sache im Handelsverkehr) weitere Abgrenzungen, etwa zu Grundstückssteuern, beitragen.

Inwieweit daneben noch – etwa gestützt auf einen abstrakten Verbrauchsbegriff – auch eine vom privaten Konsum völlig abgelöste Verbrauchsbesteuerung im Unternehmenssektor dogmatisch eröffnet sein kann oder durch Leistungsfähigkeitsüberlegungen sogar geboten anmutet<sup>50</sup>, kann hier dahinstehen, da sich die KernbrSt auch über den herkömmlichen Endverbrauchsbezug rechtfertigen lässt (III.).

#### *d) Wertende Gesamtbetrachtung*

Alternativ soll sich auch auf der Grundlage einer „wertenden Gesamtbetrachtung“ typologisch relevanter Merkmale eine Zuordnung ableiten lassen. Um diese Gesamtbewertung umgekehrt auch für eine Negativabgrenzung in Stellung zu bringen, muss eine wertende Verbindung zu den Einzelmerkmalen hergestellt werden. So wird etwa vorgeschlagen, die in Frage kommenden Merkmale, die im Übrigen „nach Bedeutung für den Steuertypus“ noch gewichtet werden, auf „negative wie positive Abweichungen“ von einem „Urbild“ sowie auf mögliche

---

<sup>47</sup> *Schmalenbach*, Kapital, Kredit und Zins in betriebswirtschaftlicher Beleuchtung, 3. Aufl., 1951, S. 11 f., spricht in diesem Sinne mit Blick auf die Kosten, d. h. den Werteverzehr des Eigenkapitals vom Verzehr der bloßen „Vorrätigkeit“ von Verfügungschancen.

<sup>48</sup> *Drüen*, *ZfZ* 2012, 309 (314).

<sup>49</sup> So auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., 2003, 1048.

<sup>50</sup> Dazu etwa *Möckel*, *DÖV* 2012, 265 (269 ff.) m. w. N.

„merkmalsübergreifende Kompensation“ zu untersuchen.<sup>51</sup> Bei zu starker Abweichung im Gesamtbild komme der Typus nicht mehr Frage. Methodisch bleibt hier zu beachten, dass die „wertende Gesamtbetrachtung“ erstens eine Ähnlichkeitsbewertung ohne klaren Maßstab vornimmt, da es ein eindeutiges Verbrauchsteuerbild gerade nicht gibt, sondern dieses der Bewertung zugleich beigegeben werden muss (z. B. Konstrukt eines „Urbildes“), und zweitens die erforderliche Abstandsbewertung noch eine subjektive Grenzziehung erfordert, ab wann schließlich der Austritt aus der Typuskategorie angenommen wird.

Zunächst zum Vergleichsmaßstab: Stimmen, die den Verbrauchsteuerbegriff restriktiv auslegen wollen, nehmen regelmäßig eine Verengung der historisch vorfindlichen Vielfalt an Verbrauchsbesteuerungen auf das angeblich Typische, gleichsam einen „Typenkern“ vor. Dieser reduzierte Typenkern, der auf wertender Destillation von „Typprägungen“ unter Außerachtlassung „randständiger“, atypischer oder „seltener“ Besteuerungsformen beruht, wird dem zu konturierenden konstitutionellen Verbrauchsteuer-Begriff kurzerhand überstülpt. Während also in historischer Betrachtung zahlreiche Entwicklungs- und Sonderformen der Verbrauchsbesteuerung beobachtbar waren, soll finanzverfassungsrechtlich nur noch ein Kerntypus als *Schnittmenge* der Eigenschaften einer größeren Zahl historischer Verbrauchssteuerarten den Verbrauchsteuer-Begriff des GG erfüllen und Weitergeltung für die Zukunft beanspruchen können. Warum das so sein soll, wird nirgends nachvollziehbar begründet, es liegt aber die Verwechslung der Typenlehre mit einer „Typizitätslehre“ nahe, die nicht länger einen offenen Gattungsbegriff<sup>52</sup> zum Gegenstand hat, sondern einen als typisch wahrgenommenen (historischen) Kern verbindlich machen möchte.

Dies wird besonders deutlich, wenn die Typenprüfung unter Rekurs auf ein angebliches „Urbild“ der Verbrauchsteuer erfolgt, welches diese typische Prägung verkörpern soll.<sup>53</sup> Ein solches „Urbild“ ist mangels dogmatisch klarer Entfaltung des Verbrauchsteuerbegriffs steuersystematisch offensichtlich inexistent und steuerhistorisch angesichts der Vielfalt der Besteuerungsformen eine willkürliche Konstruktion. Sie muss sich wesentlich auf ein „Überwiegen“ in der Anzahl historisch vorgefundener Besteuerungsarten berufen („vorwiegend“, „vor allem“<sup>54</sup>). Zudem erklärt sie nicht etwa die Vereinigungs-, sondern die Schnittmenge des Beobachteten für relevant. Damit wird aus der historischen Betrachtung gerade nicht die denkbare Reichweite des Verbrauchsteuer-Begriffs ausgelotet und für eine Grenzziehung fruchtbar gemacht, sondern ein durch Überwiegen und Überschneiden ausgemachter „Kern“. Keinen Eingang in diesen typprägenden Kern finden „außergewöhnliche, mithin atypische Ausgestaltungen, denen die Rolle einer reinen Randerscheinung und einzelsteuerspezifischen Ausnahmeerscheinung zukommt“<sup>55</sup>. Auch das FG Hamburg will es nicht bei einer Prüfung belassen, ob die Merkmale einer Verbrauchsteuer jeweils erfüllt sind, sondern fragt zusätzlich danach, ob

---

<sup>51</sup> *Drüen*, ZfZ 2012, 309 (314).

<sup>52</sup> Damit soll nicht etwa an das Konzept des „Gattungstypus“ angeknüpft werden, das *Förster*, Die Verbrauchsteuern, 1989, S. 22 ff., als Kritik an einer verfassungsrechtlich angeblich zu offenen Typuslehre kreiert.

<sup>53</sup> Siehe etwa *Drüen*, ZfZ 2012, 309 (314): Obwohl es einen Verbrauchsteuerkern gar nicht geben soll („Bestimmung nicht möglich“), feiert dieses Konzept gleichwohl im „Urbild“ sogleich wieder fröhliche Urständ. Das „Urbild“ ist nichts anderes als eine historisierende Kern-Rekonstruktion mit dem Ziel, bestimmte historische Beiträge zum „Gesamtbild“ abschichten zu können.

<sup>54</sup> *Drüen*, ZfZ 2012, 309 (315).

<sup>55</sup> *Drüen*, ZfZ 2012, 309 (313).

dies in je „typischer Weise“ der Fall sei.<sup>56</sup> Dieser Typizitätsgedanke drückt sich ferner auch darin aus, dass als beispielgebend nicht etwa Einzelsteuern zugelassen werden sollen, sondern nur eine „historische Tradition der Besteuerung“, also eine längere Traditionslinie, vorzugsweise bis zum Zeitpunkt der Verfassungsgebung, als „typprägend“ zugelassen werden soll.<sup>57</sup> Die vielfach gebrauchte Wendung von der „Prägung eines Typus“ macht auf diese Weise aus dem bloßen Beitragen zu einem losen Typenbild einen besonders zu qualifizierenden „Typenkern“, für den keineswegs alle Verbrauchssteuererscheinungen oder Rekombinanten von Verbrauchssteuer-Merkmalen zugelassen werden könnten. Aus offenem Typus wird so geschlossene Typizität.

Sobald im Lichte dieser „Typizitätslehre“ eine zeitgenössische Steuererfindung weder dartun kann, den Phänotyp einer „herkömmlichen“, also durch bloße vorkonstitutionelle Existenz unter dem Verbrauchsteuer-Rubrum bereits qualifizierten Verbrauchsteuer abzubilden noch den wie vor beschrieben konstruierten, engeren „Kern“ der historischen Verbrauchsbesteuerung zu repräsentieren, so soll der konstitutionelle Verbrauchsteuerbegriff nicht mehr tragfähig sein. Kennzeichnend für „Typizität“ ist es damit, dass nur ein je subjektiv verdichteter Ausschnitt des traditionellen deutschen Steuerrechts als Rechtfertigung zugelassen werden soll, der sich letztlich in „Traditionslinien“ von Gewicht zu erkennen geben soll und vermeintlich Atypisches ausgliedert.

Diese erstaunliche Verkürzung kann nicht überzeugen. Denn mit Hilfe der gebotenen historischen Anschauung wird aus der Vielfalt der historischen Besteuerungsformen aus vorkonstitutioneller Zeit nur noch ein stark reduzierter Eigenschaften-Kern zur konstitutionellen Fortschreibung zugelassen. Dies verkennt die Vorgaben der offenen Typenlehre und verwechselt den Prüfmaßstab eines offenen Gattungsbegriffs mit einer gewillkürten Typizitätskonstruktion („Urbild“). Diese Vorgehensweise ist auch insoweit verfehlt, als aus der fehlenden klaren steuersystematischen Konturierung des Verbrauchsteuerbegriffs Zurückhaltung bei der notwendig vagen Grenzziehung geboten ist. Dem entspricht es nicht, wenn wahlweise längere Traditionslinien, eine Übereinstimmung mit „Urbildern“ oder das beispielgebende Vorhandensein speziell zum Zeitpunkt der Verfassungsgebung herangezogen werden, um bestimmte Ausprägungen der historischen Verbrauchsbesteuerung oder denkbare Rekombinanten auszubilden. Das Schnittmengenverfahren hat überdies den Nachteil, einen strukturellen Bias zugunsten historischer Frühformen der Verbrauchsbesteuerung aufzuweisen, die eine längere Traditionslinie ausbilden können. Der modernen Lebenswirklichkeit angepasste Formen der Verbrauchsbesteuerung wird so tendenziell die Anerkennung versagt, soweit ihre Ähnlichkeit mit Urformen, die faktisch identisch mit Frühformen sind,<sup>58</sup> in Frage stehen soll. Wer dennoch das „Urbild des direkten Güterkonsums durch Privatverbrauch“ zur Referenz erheben

---

<sup>56</sup> FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 476.

<sup>57</sup> So soll etwa der BVerfG-Verweis auf die seit jeher bestehende Besteuerung reiner Produktionsmittel gekontert werden. Vgl. *Driien*, ZfZ 2012, 315. Ebenso FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 214 („zum Zeitpunkt der Finanzverfassungsgebung [...] bereits überholt“). Ähnlich *Gärditz*, N&R 2013, 11 (16) („keine typenprägenden Vorbilder“). Dass sich für diese historische Vorbilder möglicherweise noch andere Kompetenztitel finden lassen, wie *Gärditz* (ebd.) einwendet, spricht naturgemäß noch nicht gegen die Verbrauchsteuereigenschaft.

<sup>58</sup> *Driien*, ZfZ 2012, 309 (315): „Vor allem Nahrungsmittel und andere Güter des zeitnahen – vordergründig privaten – Verbrauchs“ (Hervorh. nur hier).

möchte, um sodann in eine Abstandsbewertung einzutreten, verkürzt die zu leistende finanzverfassungsrechtliche Subsumtionsfrage unter einen Typus faktisch zu einer „Salzsteuer-Ähnlichkeitsprüfung“,<sup>59</sup> die weder der historisch beeindruckenden Vielfalt der Verbrauchsbesteuerung noch den deutlich offeneren Maßgaben des BVerfG gerecht wird.

Von besonderem Interesse für die „typologische Gesamtbewertung“ ist vorliegend die Fallgestaltung, dass jedes einzelne Merkmal einer Steuer – entweder durch historisches Beispiel und/oder im Wege verfassungsgerichtlicher Ankerkennung – für sich genommen mit dem Verbrauchsteuer-Typus vereinbar bleibt. Dennoch soll es möglich sein, im Zuge einer „gesamthaften Abstandsbewertung“ den begrifflichen Austritt der Steuer aus der Verbrauchsteuereigenschaft zu belegen, indem gleichsam auf eine *Massierung von Atypizitäten* verwiesen wird. In einer Situation, wo alle steuerobjekt- und steuermaßstabsbezogenen Eigenschaften eines ausgemachten „Typenkerns“ fehlen (die je für sich freilich verfassungsrechtlich entbehrlich sind), nicht aber die konstitutive steuerwirkungsbezogene Eigenschaft der finalen Belastung des Letztverbrauchs, so mag eine solche Steuer von besonderer Atypizität (ein „Exot“<sup>60</sup> oder „Solitär“<sup>61</sup>) sein, aus der übergreifenden Verbrauchsteuereigenschaft tritt sie gleichwohl nicht aus. Auch atypische Verbrauchsteuern bleiben Verbrauchsteuern.

In der Argumentation scheint hier anlässlich einer eigentlich nur zu leistenden Typensubsumtion ein zusätzliches Begrenzungsmotiv auf. Die Besorgnis einer „typologischen Kompetenzbeliebigkeit“<sup>62</sup> trägt diese Begrenzungsbemühungen jedenfalls nicht. Bei der Klärung der Frage, ob eine Steuererfindung dem Steuertyp X unterfällt, kann es nicht darum gehen, den Gesetzgeber an „zu vielen“ Steuern dieses Typs oder an „zu wenig typischen“ Ausgestaltungen zu hindern. Hierfür lässt sich die Ertragsverteilungsnorm des Art. 106 GG selbst dann nicht in Anspruch nehmen, wenn man insoweit von einem finanzverfassungsrechtlichen Formenzwang ausgeht und ein Steuerfindungsrecht ablehnt (dazu oben II.2.a).

### III. Die Kernbrennstoffsteuer als Verbrauchsteuer

#### 1. Objekt- und maßstabsbezogene Verbrauchsteuermerkmale

Die vielfältigen Versuche, der KernbrSt Eigenschaften zu entnehmen, für die es weder ein historisches vorkonstitutionelles Vorbild noch ein einschlägiges, bejahendes verfassungsgerichtliches Judikat zu Verbrauchsteuern gibt, sind allesamt gescheitert. Dies gilt sowohl für die Besteuerung nicht selbst konsumfähiger Güter (Uran, Plutonium), das Überwiegen gewerblicher Endnutzung (Strom) als auch für die angeblich fehlende physische Gestaltänderung (abgebrannte Brennstäbe) oder das Außerachtlassen des Inverkehrbringens als Steueranlass. Insofern bewegt sich die KernbrSt in Bezug auf jedes einzelne aufgegriffene Merkmal

---

<sup>59</sup> So auch FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 212, das – freilich mit Blick auf die enger definierte „Herkömmlichkeit“ – feststellt, die Nutzung von Kernbrennstoffen „hat keine Ähnlichkeit mit dem Verzehr oder Verbrauch klassischer Verbrauchssteuergüter wie Bier, Kaffee, Zigaretten, Mineralöl“.

<sup>60</sup> Jatzke, ZfZ 2010, 278.

<sup>61</sup> Martini, ZUR 2012, 219 (227).

<sup>62</sup> Driien, ZfZ 2012, 309 (314). Ähnlich wohl Gärditz, N&R 2013, 11 (15), der eine „vollständige Zerfaserung“ des Verbrauchsteuerbegriffs befürchtet.

innerhalb des durch historische Beispielgebung bzw. durch BVerfG-Entscheidungen aufgezeigten Möglichkeitenraumes einer Verbrauchsteuer. Dies muss auch *Driien* einräumen, wenn er in Bezug auf seine drei herausgearbeiteten Abweichungen vom „Urbild“ einer Verbrauchssteuer (Anknüpfung nicht an ein „auch-gewerblich nutzbares Gut, sondern an ein nur-gewerblich nutzbares Gut“, „weit überwiegend gewerbliche Nutzung“ des mit dem Steuerobjekt produzierten Gutes, Steuerobjekt kein materieller Bestandteil des Endprodukts) konzediert, dass entweder die „Vergleichbarkeit mit zumindest einer tradierten Verbrauchsteuer“ gegeben sei oder „dies vom BVerfG als verfassungsgemäß anerkannt“ worden sei. Um gleichwohl die Verbrauchsteuereigenschaft zu bestreiten, soll „das Gesamtbild der Kernbrennstoffsteuer“ eine „signifikante Abweichung vom Typus der Verbrauchsteuer [...] hinsichtlich der Wahl eines Privatkonsumgutes“ zeigen. Das verwendete „Urbild“ referiert also auf ein Merkmal des Steuerobjekts („Privatkonsumgut“), das nach dem BVerfG aber gerade verzichtbar ist. Weiter wird festgestellt: „Keine der bisher erlassenen Verbrauchsteuern weist in dieser Hinsicht eine solche strukturelle Abweichung vom Typus auf“. Dies wird man wohl dahingehend verstehen müssen, dass sich noch keine frühere Steuererfindung phänotypisch derart weit vom „Urbild“ der seit der Antike bekannten Spezialakzisen auf Nahrungsmittel entfernt hat, dass wegen insgesamt zu geringer Ähnlichkeit eine Verbrauchsteuer nun nicht mehr gegeben sein könne. Die genaue Grenzziehung zwischen noch zureichender bzw. schon unzureichender strukturelle Ähnlichkeit bleibt unklar, sie wird im Wesentlichen dem bisher erreichten Stand der unbestreitbaren Verbrauchsteuerrechtfertigung überantwortet (im Sinne eines „bis hierher und nicht weiter“). Dies kann so nicht überzeugen.

Weitere Behauptungen im Schrifttum treffen bereits tatbestandlich nicht zu: So sollen Kernbrennstoff bzw. Brennstäbe keine *Ware* sein.<sup>63</sup> An der Eigenschaft einer beweglichen Sache, die Gegenstand des Handelsverkehrs ist, ändert eine zugegebenermaßen intensive öffentlich-rechtliche Überprägung im Interesse der Nuklearsicherheit nichts. Hersteller des Materials und Verwender im Kraftwerksbetrieb stehen sich als Kaufleute gegenüber, die das verkehrsfähige Wirtschaftsgut gegen Entgelt eintauschen. Auch die besonderen Eigentumsverhältnisse an nuklearem Material führen zu keinem anderen Ergebnis. Es gibt auch keinen Mindestfreiheitsgrad in der Vertragsgestaltung, der ein Tauschobjekt erst als Handelsware qualifizieren könnte. Handel hängt im Übrigen weder vom Marktplatz (also dem Phänotyp des Tauschortes) ab noch vom Ausmaß staatlich zugestandener zivilrechtlicher Verfügungsmacht, sondern ist bestimmt von güterbezogenen Tauschakten.

Andere Monita gelten im Übrigen auch für herkömmliche Formen der Verbrauchsbesteuerung: So wird bemängelt, dass mit dem „erstmaligen Einsetzen in den Reaktor“ und der Auslösung einer „selbsttragenden Kettenreaktion“ als Steueranlass gemäß § 5 Abs. 1 KernbrStG die bloße Möglichkeit eines Verbrauchs besteuert würde und nicht etwa ein konkreter Verzehrakt, denn es bliebe offen, ob wegen technischer oder sonstiger Gründe eine Stromproduktion tatsächlich erfolge.<sup>64</sup> Dies unterscheidet freilich die KernbrSt nicht einmal vom Archetyp der Salzsteuer, bei der ebenfalls „nur“ das Inverkehrbringen, nicht aber die konkrete und vollendete Nutznießung beim Endverbraucher besteuert wird. Beide Vorgänge sind noch

---

<sup>63</sup> So etwa *Gärditz*, N&R 2013, 11 (16), der die Verkehrsfähigkeit von Brennstäben zwar anerkennt, diese Eigenschaft aber als „entleerte Hülle“ entlarvt sehen will.

<sup>64</sup> FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 456, siehe auch Rn. 16.

durch Unwägbarkeiten im Handelsumschlag (z. B. Untergang beim Händler) oder durch Konsumverzicht oder Konsumhinderungsgründe beim Endverbraucher voneinander getrennt. Die Besteuerung des Inverkehrbringens von Salz oder Kaffee greift ebenfalls auf nicht viel mehr zu als die Möglichkeit des (gewiss wahrscheinlichen) Verzehrs durch einen Endkonsumenten.

Den Steueranlass des „Einsetzens in den Reaktor“ als bloße „ingenieursfachliche Handlung“ zu schmähern, der es an „unternehmerischer Tätigkeit“ ermangle und die nicht auf ein Produkt, sondern einen „Produktionsprozess als solchen“ steuerlich zugreife,<sup>65</sup> liegt ökonomisch vollständig neben der Sache. Dass es bei der Güterproduktion gelegentlich sehr technisch zugeht, ändert nichts an der wirtschaftlichen Qualität des Produzierens. Auch sollten nicht Steuerobjekt und Steueranlass konfundiert werden: Niemandem würde es einfallen, das „Inverkehrbringen“ als bloße „logistische Handlung“ zu sehen, die vom unternehmerischen Tätigkeitskern abgelöst sei, und bemängeln wollen, dass dies doch nur einen „Prozess“ besteuere, nicht aber das Produkt selbst.

Dass ein Brennstab nach erfolgter Nutzung „äußerlich unverändert“ anmutet,<sup>66</sup> unterscheidet ihn wiederum nicht vom Leuchtmittel; der relevante Verzehr liegt jeweils im Aufbrauchen des inkorporierten Nutzenstiftungspotenzials, das die ökonomische Werthaltigkeit ausmacht und den stofflichen Träger zugleich als Steuergegenstand im Rechtssinne ausweist.<sup>67</sup> Nach Aufbrauchen der Nutzungspotenziale leuchtet das Leuchtmittel nicht mehr, und der Brennstab vermag keine Kettenreaktion mehr in Gang zu setzen; ihre ökonomische Funktion ist jeweils erschöpft, auch wenn kein stofflicher Untergang erfolgt ist. Entscheidend ist damit der Verbrauch im wirtschaftlichen Sinne.<sup>68</sup>

## **2. Wirkungsbezogene Verbrauchsteuermerkmale: Endverbrauchs-nexus und Überwälzbarkeit**

### *a) Kriterium der kalkulatorischen Überwälzbarkeit*

Erweist sich auch der verfassungsrechtliche Typenbegriff der Verbrauchsteuer mit Blick auf die Merkmale von Steuerobjekt und Steuermaßstab als hinreichend weit für die Besteuerung von Kernbrennstoffen, so wird doch auch das vom BVerfG regelmäßig geprüfte wirkungsbezogene Kriterium der Überwälzbarkeit bestritten,<sup>69</sup> das als rechtfertigendes Bindeglied zwischen einem der Unternehmenssphäre zugeordneten Steuerobjekt und dem eigentlichen Belas-

---

<sup>65</sup> So aber allen Ernstes Gärditz, N&R 2013, 11 (16).

<sup>66</sup> FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 198; ähnlich Birk, Kommt die Kernbrennstoffsteuer?, Handelsblatt v. 21.7.2010, der die Verbrauchsfähigkeit von Kernbrennstoffen bestreitet.

<sup>67</sup> Siehe etwa BFH v. 6.12.2005, VII R 43/04, BFHE 212, 340 (343) = ZfZ 2006, 165: „In Rechtsprechung und Literatur ist jedoch anerkannt, dass ein Verbrauch bzw. Gebrauch von Mineralöl auch dann vorliegen kann, wenn es dem Rechtssinne nach seine Eigenschaft als Steuergegenstand verloren hat, mag es auch substantiell noch vorhanden sein.“ Siehe auch *Hidien*, in: Bonner Kommentar zum GG, 2012, Art. 106 Rn. 1412: Verbrauch ist „derjenige Umgang mit Wirtschaftsgütern, der deren Eigenschaft als Steuerobjekt aufhebt“.

<sup>68</sup> So auch *Fährmann/Ringwald*, IR 2012, 30 (32). Dass Kernbrennstoffe ein verbrauchsfähiges Gut darstellen, bejahen auch *Martini*, ZUR 2012, 219 (221), und *Gärditz*, N&R 2013, 11 (13).

<sup>69</sup> Siehe etwa *Gärditz*, N&R 2013, 11 (14 f.); *Driën*, ZfZ 2012, 309 (319 ff.); FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 426 ff. A. A. *Hartmann*, DSStZ 2012, 205 (212); *Wernsmann*, ZfZ 2012, 29 (32).



tungsgrund des privaten Endverbrauchs fungiert. Die Diskussion darüber, ob auch diese Anforderung der Überwälzbarkeit mit dem Urteil des BVerfG zur Hamburgischen Spielgeräteabgabe<sup>70</sup> möglicherweise entfallen soll,<sup>71</sup> kann hier dahinstehen, weil das „Angelegensein auf Überwälzung“ für die KernbrSt uneingeschränkt bejaht werden kann.

Das BVerfG verwendet als überwälzungsbezogenen Prüfmaßstab in ständiger Rechtsprechung die Rechtsfigur der „kalkulatorischen Überwälzbarkeit“. Das BVerfG führt dazu in seiner Entscheidung zur Öko-Steuer aus:

„Insoweit genügt die Möglichkeit einer kalkulatorischen Überwälzung in dem Sinne, dass der Steuerpflichtige den von ihm gezahlten Betrag in die Kalkulation seiner Selbstkosten einsetzen und hiernach die zur Aufrechterhaltung der Wirtschaftlichkeit seines Unternehmens geeigneten Maßnahmen - Preiserhöhung, Umsatzsteigerung oder Senkung der sonstigen Kosten - treffen kann [...]. Die rechtliche Gewähr, dass er den von ihm entrichteten Betrag immer von demjenigen erhält, der nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll, muss dem Steuerschuldner nicht geboten werden [...]. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast vom Steuerschuldner auf den Steuerträger angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt.

Wird das mit einer Verbrauchsteuer belastete Gut produktiv zur Herstellung von Konsumgütern oder [...] zur Erbringung von Dienstleistungen verwendet, ist der im Typus der Verbrauchsteuer angelegten Überwälzungsmöglichkeit Genüge getan, wenn der zunächst belastete gewerbliche Verbraucher nicht gehindert ist, die Verbrauchsteuerbelastung in den Preis für das hergestellte Produkt einzustellen und so seinerseits die Steuerlast als Preisbestandteil über eine oder mehrere Handelsstufen auf den privaten End- oder Letztverbraucher weiterzuwälzen. Auch hier ist es unerheblich, ob die wirtschaftliche Abwälzbarkeit der Verbrauchsteuerlast für den gewerblichen Verbraucher tatsächlich vollständig realisierbar ist. Insbesondere ist nicht erforderlich, dass die Verbrauchsteuerbelastung durch erhöhte Warenpreise oder Dienstleistungsentgelte weitergegeben werden kann.“<sup>72</sup>

Diese bestechend klare und auch ökonomisch gut fundierte Abgrenzung stellt unter dem Gesichtspunkt der Formenkларheit zu Recht nur auf objektive Sachverhalte ab, die sich aus dem Gesetz selbst ergeben, und vermeidet jedes Anknüpfen an das tatsächliche marktliche Gelingen von Überwälzung.<sup>73</sup> Ob und inwieweit die Weitergabe von Steuerlasten im Marktgeschehen gelingt, ist von zahlreichen, ständig wechselnden Bedingungen abhängig, die nicht zur Grundlage einer finanzverfassungsrechtlichen Typzuordnung gemacht werden können. Insofern ist auch die finanzwissenschaftliche Einsicht fundamental, dass über die finale Steuertragung ausschließlich auf Märkten entschieden wird und die Deklaration eines Steuerdestinatars, dem diese Traglast zugeordnet ist, etwa durch den Steuergesetzgeber, kaum mehr als eine Inzidenz-Erwartung darstellt.<sup>74</sup> Dies gilt im Übrigen auch für die Umsatzsteuer, die nach

<sup>70</sup> BVerfG, Beschl. v. 4.2.2009 - 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1.

<sup>71</sup> Dagegen ausführlich FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 - 4 K 270/11, Rn. 341 ff.; *Seer*, DSStR 2012, 325. A. A. *Hartmann*, DSStZ 2012, 205 (210), der sogar die Auffassung vertritt, BVerfG und BFH hätten das historische Verständnis des Verbrauchsteuerbegriffs bereits Mitte der 1980er Jahre ohne größeren Begründungsaufwand aufgegeben.

<sup>72</sup> BVerfG, Urt. v. 20.04.2004 - 1 BvR 905/00 - Öko-Steuer, Rn. 67 f.

<sup>73</sup> Ebenso *Hartmann*, DSStZ 2012, 205 (208); *Waldhoff*, ZfZ 2012, 57 (64); *Wernsmann*, ZfZ 2012, 29 (32).

<sup>74</sup> Siehe *Schmölders/Hansmeyer*, Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., 1980, S. 133 ff.

Maßgabe des durch die Steuer erforderlichen Preisaufschlages und der vorgefundenen Marktbedingungen, insbesondere der Preiselastizität der Nachfrage, zu einer zwischen Unternehmen und Konsumenten typischerweise geteilten Steuertragung führt, völlig unabhängig davon, dass die Steuer im Wege des Vorsteuerabzugs betrieblich als „durchlaufender Posten“ gehandhabt werden kann.<sup>75</sup> Denn für die Steuertragung ist jeweils auch die Mengenreaktion der Nachfrager zentral.

Der konkrete Überwälzungserfolg gibt daher ganz grundsätzlich kein geeignetes Abgrenzungskriterium für die Steuerarten ab. Konsequenterweise stellt daher das BVerfG lediglich auf die strukturelle Eigenschaft einer Kostensteuer ab, die in die Preiskalkulation eingestellt werden kann und insoweit Teil der über marktliche Preisbildungsprozesse zu klärenden Traglastverteilung wird. Dieses „Teilwerden“ der Steuer im Rahmen aller Kosten, die insbesondere zur Vorwälzung auf Absatzmärkten vorgesehen sind, erfüllt abschließend das Kriterium des „Angelegtheits“. Zugleich löst sich das BVerfG auf diese Weise auch von bloßen Destinataraussagen des Steuergesetzgebers. Das objektive Angelegtheits auf Überwälzung setzt nicht voraus, dass der Gesetzgeber zugleich „erklärt“ hat, dieses zu beabsichtigen. Inzidenz-Erwartungen oder -Absichten des Steuergesetzgebers oder die Form ihrer Kundgabe sind rechtlich ebenso irrelevant wie Aussagen zur Rechtsnatur einer Abgabenerfindung.<sup>76</sup>

Stimmen in der Literatur und auch das FG Hamburg wollen sich damit nicht zufrieden geben und erklären die kalkulatorische Überwälzbarkeit zur bloß „widerleglichen Vermutung“<sup>77</sup> bzw. verlangen einen tatsächlichen „Minimalerfolg“ der Überwälzung – jenseits einer bloß „theoretischen Möglichkeit“<sup>78</sup>: Der Überwälzungserfolg soll „nicht generell unrealistisch“ sein.<sup>79</sup> Damit wird zunächst die Grenze einer objektiven und zweifelsfreien, dem Gesetz selbst entnehmbaren steuerlichen Zuordnung überschritten, sondern der konkrete „Markterfolg“, also schwankende außergesetzliche Umstände, zum kompetenzrechtlichen Abgrenzungskriterium erhoben. Denn (bis auf weiteres) ungünstige Marktbedingungen können es durchaus „generell unrealistisch“ machen, preislich zu überwälzen. Dies könnte sich allerdings auch wieder ändern, da niemand die künftige wirtschaftliche oder marktliche Entwicklung oder die unternehmerische Anpassung daran vorhersehen kann. Es wird so zudem auch die klare Feststellung des BVerfG übergangen, nach der es „insbesondere [...] nicht erforderlich [ist], dass die Verbrauchsteuerbelastung durch erhöhte Warenpreise oder Dienstleistungsentgelte weitergegeben werden kann“. Es macht keinen Sinn, etwas klar *nicht* Erforderliches im Wege einer noch so kunstvollen Auslegung unter Berufung auf diese Aussage nun doch für wenigstens *minimal* erforderlich zu erklären.

Daher können auch die Versuche nicht überzeugen, für nicht-herkömmliche Verbrauchsteuern<sup>80</sup> oder bei angeblichen Einzelfallgesetzen<sup>81</sup> nunmehr höhere Kontrollmaßstäbe anlegen zu

<sup>75</sup> Siehe statt vieler *Brümmerhoff*, Finanzwissenschaft, 9. Aufl., 424 ff.

<sup>76</sup> So zu Recht auch *Hartmann*, DStZ 2012, 205 (209).

<sup>77</sup> FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 408.

<sup>78</sup> FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 423; ähnlich *Drüen*, ZfZ 2012, 309 (319): „Zu den tatsächlichen Grenzen der Möglichkeit ist auch eine sich dem Gesetzgeber aufdrängende, der Abwälzung entgegenstehende Marktlage zu zählen.“

<sup>79</sup> FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 423.

<sup>80</sup> So *Seer*, DStR 2012, 325 (333); zustimmend *Drüen*, ZfZ 2012, 309 (319).

wollen, ja einen „Plausibilitätsnachweis der Inzidenz“<sup>82</sup> zu verlangen. Wenn die konkrete „Marktrealität“ keinen geeigneten verfassungsrechtlichen Maßstab zu Scheidung der Steuerarten untereinander abgibt, so sind auch „Inzidenz-Nachweise“ des Gesetzgebers entbehrlich, zumal sie kaum je verlässlich zu erbringen wären. Dass tradierte Verbrauchsteuern von derartigen Nachweisen im Übrigen auszunehmen sein sollen, weil nur diese der „expliziten Billigung“ des Verfassungsgebers unterlägen<sup>83</sup> oder aber ihre Herkömmlichkeit die Überwälzbarkeit gewissermaßen bereits einschließe<sup>84</sup>, überzeugt ebenso wenig: Nach der Rechtsprechung des BVerfG unterliegen auch Steuergestaltungen, die lediglich dem *Typus* der Verbrauchsteuer unterfallen, gleichermaßen der Billigung durch den Verfassungsgeber; ob dies der Fall ist, soll ja gerade erst durch Subsumtion beantwortet werden. Und wenn die Herkömmlichkeit eine Betrachtung der Überwälzbarkeit erübrigen soll,<sup>85</sup> so entspringt dies zunächst schlicht bewährter richterlicher Verfahrensökonomie. Sollte hingegen weitergehend in Kauf zu nehmen sein, dass es traditionellen Verbrauchsteuern am geforderten Mindesterfolg der Überwälzung möglicherweise fehlt, so offenbarte sich insoweit wohl erneut die Substitutivität von Merkmalen im Typusbegriff und stellte im Übrigen die behauptete Essenzialität von tatsächlichem Markterfolg der Überwälzung wieder in Frage.

Dass bei einer Begrenzung auf „kalkulatorische Überwälzbarkeit“ letztlich jedwede Abgrenzung verloren ginge, da doch alle steuerliche Last bei gewinnstrebigem Unternehmen stets Bestrebungen auslösten, sie „irgendwie“ loszuwerden,<sup>86</sup> verkennt die ökonomischen Sachgesetzmäßigkeiten: Ertrags- und Vermögensbestandsgrößen, die nicht die Grenzkosten der Produktion verändern, lassen sich kalkulatorisch nicht überwälzen. Solange die Unternehmer das Ziel der Gewinnmaximierung verfolgen, also die Preis-Mengen-Kombination anstreben, bei der Grenzerlös und Grenzkosten übereinstimmen, können preistheoretisch nur diejenigen Steuern überwälzt werden, die Grenzerlös und Grenzkosten verändern. Das führt zu dem Ergebnis, dass manche Steuern (Kostensteuern) überwälzbar sind, andere (Gewinnsteuern, Vermögensteuern) dagegen nicht.<sup>87</sup> Selbst der Monopolist tut gut daran, seine gewinnmaximale Preis-Mengen-Disposition nicht unter dem Eindruck von für Marginalentscheidungen irrelevanten Gewinn- oder Vermögensteuern zu revidieren; er muss diese Steuerlast (aus seiner Sicht: Fixkosten) schlicht hinnehmen und sich anderweitig (nicht aber über Preisentscheidungen) in eine so günstige Lage zu versetzen versuchen, dass die steuerliche Belastung gleichwohl tragbar bleibt. Das konsequente Abstellen auf das Kostensteuer-Kriterium der „kalkulatorischen Überwälzbarkeit“ entspricht diesen Zusammenhängen in besonderer Weise.

Der dabei von den Kritikern vorgetragene Besorgnis um eine klare Abgrenzung der Steuerarten untereinander käme das Markterfolgs-Kriterium ohnehin gar nicht entgegen, denn einer

---

<sup>81</sup> So *Drüen*, ZfZ 2012, 309 (320 f.)

<sup>82</sup> *Seer*, DStR 2012, 325 (333); zustimmend *Drüen*, ZfZ 2012, 309 (319).

<sup>83</sup> So *Drüen*, ZfZ 2012, 309 (319).

<sup>84</sup> So FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 359 („bereits durch die Herkömmlichkeit der Steuer abgedeckt“).

<sup>85</sup> Siehe zu dieser Rspr. *Vogel/Walter*, in: Bonner Kommentar, Art. 105 Rn. 124 f.

<sup>86</sup> So FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 392 f., unter Berufung auf *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, 325, und *Dänzer-Vanotti*, BB 1989, 754 (755).

<sup>87</sup> In totalanalytischen Modellen - z. B. dem Harberger-Modell - wird allerdings gezeigt, dass auch Gewinnsteuern im Ergebnis überwälzt werden können – siehe *Brümmerhoff*, Finanzwissenschaft, 9. Aufl., 2007, 438 ff.

Lehre vom wälzungsbedingten „Minimalerfolg“ wäre wohl noch weit weniger eine klare Grenzziehung zu entnehmen. Wann wäre denn eine nicht mehr bloß theoretische Möglichkeit zur Überwälzung eröffnet? Müsste dies permanent überprüft werden? Oszilliert dann das Steuergesetz – je nach Markterfolg – zwischen Verfassungsverstoß und zulässiger Verbrauchsteuer? Die Formenklarheit gebietet es vielmehr, sich auf Merkmale zu begrenzen, die dem Gesetz selbst unmittelbar entnommen werden können und insoweit unveränderlich sind und insbesondere nicht von schwankenden Umständen des außergesetzlichen Umfeldes abhängen.

Die Kritik übersieht zudem, dass das BVerfG nicht nur Überwälzungsvorgänge im engeren Sinne als Antwort des Steuerschuldners ausreichen lassen möchte, sondern sogar Reaktionen der sog. *Steuereinholung* einbezieht, also Reaktionen des Steuerschuldners auf einen definitiven Einkommensentzug nach Abschluss der markt- und preisbezogenen Wälzungsvorgänge (sog. Einkommenswirkungen). Hierzu zählen die vom BVerfG angeführten „Maßnahmen“ der Senkung anderer Kosten (sofern hierin nicht schon Rückwälzungen auf Faktormärkten zum Ausdruck kommen<sup>88</sup>) oder der Umsatzausweitung. Das bedeutet, dass nach Auffassung des BVerfG auch Vorgänge der *Steuereinholung* selbst bei vollständig gescheiterter Überwälzung für das Kriterium der „kalkulatorischen Überwälzbarkeit“ ausreichen können.

Das Kriterium des nach Steuerzugriff „noch vorhandenen Gewinns“<sup>89</sup> ist freilich für eine *Überwälzungsprüfung* ohne jeden Wert: Bereits methodisch kann dies nicht überzeugen: Ein Vorher-nachher-Vergleich (anstelle des methodisch korrekten Mit-ohne-Vergleichs) lässt keine kausalen Rückschlüsse auf einzelne Verursacherquellen für die Gewinnerzielung zu, da die *ceteris-paribus*-Bedingung im „Vorher-nachher-Design“ nicht kontrolliert werden kann. Zeitgleiche Änderungen vielfältiger anderer Umstände könnten eine Steuerlast ebenfalls kompensieren. Weder kann von einer im Zeitablauf eingebüßten Gewinnposition auf misslungene Überwälzung geschlossen werden, noch sagt eine fortgesetzte Ertragskraft etwas über den Überwälzungserfolg aus. Unabhängig davon bleibt natürlich eine nachhaltige Ertragskraft von Unternehmen für die *materielle* Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Bedeutung.

Dass insgesamt unter diesen Auspizien kaum je mit einer Nichterfüllung des Kriteriums der „kalkulatorischen Überwälzbarkeit“ bei Kostensteuern zu rechnen ist, mag man bedauern wollen, ergibt sich aber zwingend aus der Notwendigkeit, verfassungsrechtliche Steuerzuordnungen nicht an fluktuierende Marktergebnisse zu delegieren. Tatsächlich ist das Kriterium der „kalkulatorischen Überwälzbarkeit“ bisher in keinem einzigen Fall vom BVerfG verneint worden.

Der daraus möglicherweise motivierte Versuch, Überwälzungsvorgängen durch feinsinnige Unterscheidungen von „Abwälzung“ bzw. „Weiterwälzung“<sup>90</sup> oder „Hinwälzung“<sup>91</sup> zusätzli-

---

<sup>88</sup> Anstelle einer *Vorwälzung* auf Absatzmärkte könnte ein Unternehmen auch versucht sein, seine Steuerlast auf Beschaffungsmärkte *rückzuwälzen* – vgl. *Schmölders/Hansmeyer*, Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., 1980, 137 ff

<sup>89</sup> Dazu etwa BVerfG, Beschl. v. 01.04.1971, 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8, zur Verfassungsmäßigkeit der Nordrhein-Westfälischen Vergnügungsteuer, in dem das Gericht ausdrücklich darauf abstellt, dass auch nach Besteuerung noch Gewinn erzielt werde. Dazu auch *Wernsmann*, ZfZ 2012, 29 (33).

<sup>90</sup> Siehe *Fährmann/Ringwald*, IR 2012, 30 (32 f.); ähnlich *Hartmann*, DStZ 2012, 205 (207). Diese Unterscheidung hält offenbar auch *Waldhoff*, ZfZ 2012, 62, für ergebnislos. Dass bei der KernbrSt eine „Abwälzung“ wegen

ches verfassungsrechtliches Substrat abgewinnen zu wollen, muss misslingen.<sup>92</sup> Damit soll wohl angedeutet werden, dass ggf. zwar eine „Abwälzung“ für den Steuerschuldner ermöglicht sei, aber offen bleibe, ob die Wälzungslast schlussendlich auch beim Endverbraucher ankomme („Hinwälzung“). Doch was soll damit gewonnen sein, wenn sich die Inzidenz von Steuer-Zahllasten grundsätzlich über komplexe Marktprozesse entscheidet und ohnehin nicht zuverlässig vorhersagbar oder von außen nachvollziehbar ist? Unstrittig dürfte sein, dass, soweit man das „wälzende Band“ vom Steuerobjekt zum Endverbrauch als erforderlich ansieht, die gesamte, ggf. mehrstufige wälzende Inzidenz-Transmission auf die Konsumsphäre zu betrachten ist. Diese aber kann beliebig komplexe Wertschöpfungsketten durchlaufen, so dass sowohl der konkrete Wälzungserfolg aus Sicht des Steuerschuldners, aber auch die finale Lasttragung beim Endverbraucher gewissen marktlichen Risiken ausgesetzt ist. Begriffsunterscheidungen nach Ab-, Weiter- oder Hinwälzung bringen da keinen zusätzlichen Erkenntnisgewinn, weil sie sich empirisch nicht unterfüttern lassen. Insbesondere überzeugt es nicht, zwischen Steuerobjektverbraucher als (intermediärem?) Steuerträger und Konsument (als finalem Steuerträger?) unterscheiden zu wollen.<sup>93</sup> Hier scheint erneut ein doppelter Verbrauchsbegriff auf (Verbrauch des Steuerobjekts als Steueranlass, konsumtiver Endverbrauch als Belastungsgrund), vor allem aber ein verfehltes Konzept der Steuertragung. Dies verunklart die zentrale und allein relevante Unterscheidung zwischen Steuerzahlung als primärer Kaufkraftabschöpfung einerseits und der letztlichen Steuertragung als verbleibender ökonomischer Beschwer andererseits: „Steuerträger ist derjenige, auf dessen Schultern nach *allen* Überwälzungskämpfen die Steuerlast *endgültig* liegen bleibt“<sup>94</sup> und nicht etwa bereits definitorisch der „Verbraucher des besteuerten Gutes“.<sup>95</sup> Daher macht es wenig Sinn und entspricht auch nicht dem glasklar konturierten Begriffskonzept der Steuertragung, bereits den „Steuerobjekt-Verbraucher“ als Steuerträger zu kennzeichnen, wenn die Wälzungskette insbesondere noch bis zum Endkunden weiterreicht und in deren Folge weitere Wirtschaftssubjekte zu Steuerträgern werden (können).

Dass beim steuerlichen Zugriff auf ein Produktionsmittel, das von den Produzenten eines homogenen Endprodukts (z. B. Strom) in unterschiedlicher Weise als Produktionsfaktor genutzt wird, ein Überwälzungserfolg nur ununterscheidbar in Bezug auf den (einheitlichen) Gleichgewichtspreis des homogenen Gutes (also z. B. den allgemeinen Strompreis) eintritt, wird vom FG Hamburg als Nachweis von Überwälzbarkeit ebenfalls abgelehnt. Dies wird damit begründet, dass sich die Wälzung hier als „allgemeine Preiserhöhung“ ausdrücke, bei der nicht „erkannt“ werden könne, dass es „sich bei der Belastung um eine Steuerbelastung han-

---

Identität von Steuerschuldner und Steuerträger automatisch eintrete, während eine „Weiterwälzung“ auf den Strompreis noch zu prüfen sei, wie hier irritierenderweise argumentiert wird, offenbart nur die Fallstricke derartiger überflüssiger Ziselierungen. Das BVerfG kann mit seiner Öko-Steuer-Entscheidung hierfür kaum als Beleg angeführt werden (so aber *Waldhoff*, *ZfZ* 2012, Fn. 46: „strukturähnlich“; *Fährmann/Ringwald*, *IR* 2012, 32: „im Einklang mit“), in der eher synonym und ohne erkennbare Strukturgebung von Über-, Ab- und Weiterwälzung die Rede ist (siehe BVerfG, *Urt. v. 20.04.2004 - 1 BvR 905/00 - Öko-Steuer*, Rn. 48, 68).

<sup>91</sup> So FG Hamburg, *Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 - 4 K 270/11*, Rn. 428 ff.

<sup>92</sup> In der finanzwissenschaftlichen Steuerlehre sind im Übrigen auch noch die Vor- bzw. Rückwälzung sowie die schräge Wälzung im Angebot. Siehe *Schmölders/Hansmeyer*, *Allgemeine Steuerlehre*, 5. Aufl., 1980, 137 ff.

<sup>93</sup> So aber *Hartmann*, *DStZ* 2012, 205 (207); *Fährmann/Ringwald*, *IR* 2012, 30 (32).

<sup>94</sup> *Schmölders/Hansmeyer*, *Allgemeine Steuerlehre*, 5. Aufl., 1980, 138 (Hervorh. nur hier).

<sup>95</sup> So aber *Hartmann*, *DStZ* 2012, 205 (207).

delt“.<sup>96</sup> Offenbar steht hier die lebensfremde und ökonomisch verwunderliche Vorstellung Pate, komplexe Inzidenzpfade ließen sich gleichsam betragsgenau und individuell nachzeichnen. Dass eine im Zuge komplexer Wertschöpfungsketten unvermeidliche „Vermischung“ der Belastung eintritt, die noch durch Schräg- und Rückwältungsvorgänge verstärkt werden kann, zeigt nur abermals die Notwendigkeit, sich dogmatisch vom grundsätzlich unsicheren und zudem wenig transparenten Ergebnis dieser Vorgänge abzulösen. Hier gleichwohl ein fehlendes „Funktionieren des Überwältungsmechanismus“ zu vermuten,<sup>97</sup> nur weil die Lasttragung nicht klar beobachtbar bzw. eindeutig radizierbar ist, liegt schon ökonomisch neben der Sache. Im Übrigen würde der Ausschluss „allgemeiner Güterpreiserhöhungen“ als Beleg der Inzidenz von (partieller) Faktorbesteuerungen gleichermaßen auch den Nachweis struktureller Überwältbarkeit bei Mineralöl, Kohle oder Leuchtmitteln in Frage stellen.

Schließlich wird noch gefordert, der Steuergesetzgeber müsse eine Destinatärerklärung abgeben, den Endverbraucher als Steuerträger auch treffen zu wollen (intentionale Komponente).<sup>98</sup> Unterlasse er dies oder bleibe ansonsten konzeptionell unklar, wem das Gesetz die Traglast begeben möchte, so sei dadurch die typologische Einordnung als Verbrauchsteuer in Frage gestellt.<sup>99</sup> Es dürfte aber außer Frage stehen, dass der Gesetzgeber nicht durch schlichte Destinatärerklärung eine sich aus dem materiellen Gehalt der Steuer ergebende Zuordnung abändern könnte oder umgekehrt durch schlichtes Unterlassen eine an sich gebotene typologische Zuordnung hinfällig würde. Als bloße Inzidenz-Prognosen oder -Erwartungen sind Destinatärerklärungen im Übrigen auch ökonomisch wenig gehaltvoll; die konkrete Traglastverteilung entscheidet sich immer erst auf Märkten. Drückt sich die „Absicht“ des Gesetzgebers hingegen konzeptionell in der Steuergestaltung selbst aus, bleibt sie durchaus fassbar. Weiterungen im Sinne einer subjektiven Wollenskomponente der inzidentuellen Zwecksetzung sind hingegen dogmatisch grundsätzlich zweifelhaft.<sup>100</sup> Die intentionale Komponente, die „Absicht des Gesetzgebers“ mit Blick auf die Lastzuweisung, bleibt insoweit ein höchst problematisches Moment in der Verbrauchsteuerdogmatik.<sup>101</sup>

Die vielfach zitierte Erwartung des Gesetzgebers, dass die Strompreise als Folge der KernbrSt nicht wesentlich ansteigen werden,<sup>102</sup> ist überdies nicht einmal als traglastbezogene Destinatäraussage zu verstehen, sondern als schlichte Inzidenz-Prognose, und zwar nur der Höhe

---

<sup>96</sup> FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 436 ff., 439 f.

<sup>97</sup> FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 439.

<sup>98</sup> Dazu FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 416 ff.

<sup>99</sup> Die intentionale Komponente soll sogar allein ausreichen – so wohl FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 424. Dass sich das FG Hamburg sogar gegen den klaren Wortlaut der Gesetzesbegründung auf investigative Hintergrund-Motivforschung des Steuergesetzgebers begibt und dabei nahezu beliebig Äußerungen aus der steuerpolitischen Debatte als Indiz heranzieht (ebd., Rn. 460), dürfte indes steuerrechtsdogmatisches Neuland betreten.

<sup>100</sup> So wohl auch *Hartmann*, DStZ 2012, 205 (209).

<sup>101</sup> Dazu auch kritisch *Hansmeyer u. a.*, Steuern auf spezielle Güter, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 3. Aufl., 1979, 709 (710 ff.).

<sup>102</sup> Gesetzesentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP v. 28.9.2010, Entwurf eines KernbrStG, BT-Drucks 17/3054, S. 2: „Auswirkungen auf die Einzelpreise oder das allgemeine Preisniveau, insbesondere das Verbraucherpreisniveau, sind nur in begrenztem Umfang zu erwarten, da den Kraftwerkbetreibern eine Überwältigung der aus der Steuer entstehenden Kostenbelastung nur in geringem Umfang möglich sein wird.“

(nicht aber dem Grunde) nach.<sup>103</sup> Der Steuergesetzgeber ist aber sicher nicht gehindert, aus wirtschaftspolitischen Gründen den Steuerzugriff so zu bemessen, dass preisliche Folgeeffekte (hier beim Strompreis) überschaubar bleiben. Dass sich der Gesetzgeber an einer solchen Höhenprognose „bei der Bewertung der Steuernormstruktur festhalten lassen“ müsse,<sup>104</sup> überzeugt daher nicht im Ansatz.<sup>105</sup>

#### b) Kalkulatorische Überwälzbarkeit der KernbrSt

Die Steuerschuld der Kernbrennstoffsteuer erhöht als Mengensteuer auf einen Produktionsfaktor die Grenzkosten der Produktion und geht insoweit in die Preiskalkulation eines ökonomisch rationalen Steuerschuldners ein. Es handelt sich mithin um eine Kostensteuer. Damit ist das Kriterium der kalkulatorischen Überwälzbarkeit bereits erfüllt. Rechtliche oder tatsächliche Hindernisse für eine Teilhabe dieser Kostensteuern an den anschließenden marktlichen Refinanzierungsbemühungen des Steuerschuldners sind nicht ersichtlich. Die Grenzsteuerbelastung teilt jetzt vielmehr das Schicksal auch aller übrigen Grenzkostenarten des Unternehmens und harrt mit diesen zusammen der Überwälzung. Ob und inwieweit dies tatsächlich gelingt, ist eine Frage des konkreten Überwälzungserfolges, den das BVerfG für die kompetenzielle Zuordnung ausdrücklich und aus gutem Grunde nicht voraussetzt.

#### c) Überwälzungserfolg der KernbrSt

Hilfsweise lassen sich allerdings noch die Argumente betrachten, mit deren Hilfe dargelegt werden soll, dass jedenfalls ein Überwälzungserfolg bei der KernbrSt auf den Strompreis „nahezu“ ausgeschlossen sei, auch wenn es darauf – wie dargestellt – für die rechtliche Beurteilung gar nicht mehr ankommen kann. Eine *vollständige* Hinderung des tatsächlichen Überwälzungserfolges wird dabei gar nicht vorgetragen, es fehle dem erwartbaren Überwälzungsgeschehen vielmehr gleichsam an Masse und Nachhaltigkeit. Damit werden die vom BVerfG ausdrücklich für grundsätzlich *nicht* erforderlich gehaltenen konkreten Preiseffekte selbst dann noch für unzureichend gehalten, wenn sie sich zwar einstellen (können), aber bestimmte Schwellenwerte in Höhe und zeitlicher Dauer voraussichtlich nicht erreichen, welche im Übrigen nicht näher bestimmt werden. Man mag das so vortragen, eine Berufung auf das BVerfG kann so freilich nicht mehr gelingen.

Die Argumentation des unzureichenden voraussichtlichen Überwälzungserfolges liegt aber zudem auch tatbestandlich neben der Sache. Zwar trifft es zu, dass bei einer börslichen Strom-Vermarktung auf dem *Spotmarkt*, auf die hier durchgängig, aber zumeist auch ausschließlich

---

<sup>103</sup> Ebenso wohl *Wernsmann*, ZfZ 2012, 29 (32): „Der Gesetzgeber gibt eher eine mitteilende, nicht auf konkreten ökonomischen Berechnungen basierende Vermutung ab, keine eigene Absichtserklärung“.

<sup>104</sup> So aber *Gärditz*, N&R 2013, 11 (15); ähnlich wohl *Jatzke*, ZfZ 2010, 278 (280) („unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten [...] nicht ungefährliche Aussage“). Zu Recht a. A. wohl auch *Waldhoff*, ZfZ 2012, 309 (63), der – wenngleich mit Blick auf in der Begründung angesprochene Finanzierungszwecke – von lediglich „politisch-illustrativen“ Äußerungen „ohne rechtlichen Wert“ bzw. von rechtlich irrelevanten Absichtserklärungen spricht und beim Steuertatbestand ausdrücklich keine Gewinnabschöpfung erkennen kann.

<sup>105</sup> Ebenso *Hartmann*, DSfZ 2012, 205 (209).

referiert wird,<sup>106</sup> aufgrund der Preisbildungsregeln nach dem Merit-Order-Prinzip eine steuerbedingte Grenzkostenerhöhung bei Atomstrom nur in außergewöhnlichen Ausnahmefällen börsenstrompreiswirksam werden könnte.<sup>107</sup> Dies beantwortet aber noch nicht die eigentliche Frage, inwieweit eine preisliche Durchreichung der Steuerlast auf Haushaltskunden gelingt, die ihren Strom gerade nicht an der Strombörse beziehen, sondern von Energieversorgungsunternehmen, zu denen wiederum auch die Betreiber von Kernkraftwerken gehören. Auf Vertriebsstufe entfielen 2011 immerhin 42% des Liefervolumens von Strom an Endkunden auf EON, RWE, Vattenfall, und EnBW.<sup>108</sup> Private Konsumenten zahlen nicht den Börsenstrompreis, sondern einen Endkundenstrompreis im Haushaltskundensegment, der sich aufgrund komplexerer Preisbildungsmechanismen ergibt.

Der Börsenstrompreis ist dagegen ein Preis auf Großhandelsebene. Über den Spotmarkt der Strombörse werden überhaupt nur geringe Teile der Bruttostromerzeugung in Deutschland gehandelt. Laut der Sektoruntersuchung Strom des Bundeskartellamts wurden 2009 in Deutschland 1.100 TWh Strom über die Börse gehandelt, davon aber nur 140 TWh über den EPEX-Spotmarkt, dagegen fast 1.000 TWh über den längerfristigen bilateralen Over-the-Counter-Terminmarkt (OTC) mit Laufzeiten bis zu mehreren Jahren.<sup>109</sup> Dagegen betrug die gesamte Bruttostromerzeugung im gleichen Jahr 592 TWh (alle genannten Zahlen unterliegen nicht unerheblichen jährlichen Schwankungen). Zwar dient der transparentere Spotmarktpreis zugleich als Referenzpreis auch für längerfristige OTC-Kontrakte,<sup>110</sup> denn ganz grundsätzlich handelt es sich um weite Substitute, deren Preise sich nicht beliebig auseinanderentwickeln können. Doch liegt hier eine eigenständige Terminmarkt-Preisbildung vor, in die vielfältige Marktumstände, insbesondere Zukunftserwartungen einfließen.

Da die Marktstruktur hinsichtlich der Stromerzeuger nach wie vor stark oligopolistisch geprägt ist mit vier dominierenden, großen Verbundunternehmen (E.ON, RWE, EnBW und Vattenfall), die traditionell bis zu 80 % der Stromerzeugung kontrollieren<sup>111</sup> und – bis zum Ausstieg von Vattenfall – zugleich mit den Betreibern von Atomkraftwerken zusammenfielen, besteht hier erhebliche Marktmacht, die sich in der Preisbildung niederschlagen kann. So konstatiert das Bundeskartellamt in seiner Sektoruntersuchung zu Stromerzeugung/Stromgroßhandel, dass „ungeachtet der von der Kommission durchgeführten Sektoruntersuchung und Verfahren [...] in den Jahren 2007 und 2008 weiterhin ein stetiger Anstieg der Strompreise in Deutschland beobachtet werden [konnte], der nach Auffassung des Bundeskartellamtes nicht vollständig durch die Verteuerung der Primärenergieträger oder die steigenden Preise für CO<sub>2</sub>-Zertifikate zu erklären war.“<sup>112</sup> Der Einfluss staatlich administrierter Preisbestandtei-

---

<sup>106</sup> Siehe nur Gärditz, N&R 2013, 11 (14), der sich mit der allein relevanten Preisbildung für Endkunden gar nicht befasst.

<sup>107</sup> Dazu Haucap, Eine ökonomische Analyse der Überwälzbarkeit der Kernbrennstoffsteuer, 2012.

<sup>108</sup> Bundesnetzagentur/Bundeskartellamt, Monitoringreport 2012, 2013, 19 f.

<sup>109</sup> Bundeskartellamt, Sektoruntersuchung Stromerzeugung und -großhandel, 2011, 49.

<sup>110</sup> Dazu Monopolkommission, Energie 2011: Wettbewerbsentwicklung mit Licht und Schatten, Sondergutachten 59, 2011, 204, [http://www.monopolkommission.de/sg\\_59/s59\\_volltext.pdf](http://www.monopolkommission.de/sg_59/s59_volltext.pdf).

<sup>111</sup> Nach dem Monitoringreport 2012 sind es mittlerweile nur noch 73% der Stromerzeugungskapazität – siehe Bundesnetzagentur/Bundeskartellamt, Monitoringreport 2012, 2013, 14 f.

<sup>112</sup> Bundeskartellamt, Sektoruntersuchung Stromerzeugung und -großhandel, 2011, 34. Dazu auch Monopolkommission, Energie 2011: Wettbewerbsentwicklung mit Licht und Schatten, 2011, 207.



le (z. B. EEG-Umlage) ist dabei bereits bereinigt. Während die Spotmarkt-Preise in den letzten Jahren fallen, steigen die Haushaltskunde-Strompreise auch jenseits der rein administrierten Strombestandteile (Umlagen, Steuern) weiter an, wenn auch in jüngerer Zeit (seit 2009) nur noch sehr moderat, nicht zuletzt als Folge eines sich belebenden Wettbewerbs durch Anbieter erneuerbarer Energien. Unvollständiger Wettbewerb auf dem Endkundenmarkt, speziell bei eher wechselunwilligen Haushaltskunden<sup>113</sup> gilt hier weithin als entscheidender Faktor.

Der BDEW weist bei einem Durchschnittsstrompreis für Haushaltskunden (mit 3.500 kWh Jahresverbrauch) in Höhe von 28,84 Ct/kWh im Jahr 2013 allein 14,42 Ct/kWh für den Bereich „Erzeugung, Transport, Vertrieb“ aus,<sup>114</sup> während der Spotmarktbezugspreis im gleichen Jahr lediglich etwa 3,5 Ct/kWh betrug. Beide Kategorien entwickeln sich im Übrigen seit Jahren tendenziell gegenläufig.<sup>115</sup> Die Differenz umfasst neben den Kosten für die Wertschöpfungsstufen Transport (z. B. Netznutzungsentgelte) und Vertrieb naturgemäß auch Gewinnaufschläge, insbesondere auch für die Erzeugung.

Dass vor diesem Hintergrund die zugleich als Endkunden-Versorger auftretenden Kraftwerksbetreiber angesichts der Preisbildungsregeln auf dem kurzfristigen Spotmarkt gehindert sein sollen, gestiegene Faktorkosten an Haushaltskunden weiterzugeben, kann weder angesichts der Vermarktungsbedingungen für Endkundenstrom noch mit Blick auf die besondere Marktmacht der Kraftwerksbetreiber im Erzeugungsbereich überzeugen. Zwar hält sich die Monopolkommission mit Blick auf möglichen preislichen Missbrauch von Marktmacht auf dem Strommarkt unter Verweis auf methodische Schwierigkeiten letztlich zurück,<sup>116</sup> doch liegt auf der Hand, dass gerade die Atomkraftwerksbetreiber im maßgeblich von Over-the-Counter-Geschäften mitgeprägten Stromhandel über erhebliche Marktmacht verfügen<sup>117</sup> und auf dieser Grundlage steuerbedingt erhöhte Faktorkosten durchaus an Stromkäufer oder direkt als Endversorger an private Haushalte weiterzugeben in der Lage sind.

Insgesamt sind die Preisbildungsbedingungen für Haushaltskundenstrom zu komplex und zu wenig transparent, als dass verlässlich die Inzidenz einer KernbrSt bis zu privaten Endkunden nachverfolgt werden könnte. Allerdings zeigen der Umfang der *nicht* auf dem Spotmarkt gehandelten Strommengen, das gleichzeitige Direkt-Engagement der Kraftwerksbetreiber im Stromvertrieb sowie die sowohl auf Erzeugerseite (oligopolistische Anbieterkonzentration) als auch im Vertrieb (geringe Preiselastizität der Nachfrage) vorhandenen Defizite in der

---

<sup>113</sup> Nur 7,8 % aller Haushaltskunden haben 2011, dem Jahr des japanischen Atomunglücks, den Versorger gewechselt – vgl. ebd., S. 124/125.

<sup>114</sup> BDEW-Strompreisanalyse November 2013, S. 6, [https://www.bdew.de/internet.nsf/id/123176ABDD9ECE5DC1257AA20040E368/\\$file/131120\\_BDEW\\_Strompreisanalyse\\_November%202013.pdf](https://www.bdew.de/internet.nsf/id/123176ABDD9ECE5DC1257AA20040E368/$file/131120_BDEW_Strompreisanalyse_November%202013.pdf).

<sup>115</sup> Berechnungen von Energy Brainpool haben ergeben, dass die Großmarktpreissenkungen im Zeitraum von 2009-2013 je nach Risikoneigung in der Beschaffungsstrategie von EVUs einen Rückgang der Beschaffungskosten in Höhe von 1,5 Ct/kWh erlauben. Diese können allerdings durch Steigerungen der Netznutzungsentgelte aufgezehrt werden (+ 0,7 Ct/kWh für Haushaltskunden im selben Zeitraum) und fließen – wegen der langfristigen Beschaffungsverträge – möglicherweise auch erst mit Verzögerung in die Endkundenpreise ein. Siehe Götz/Lenck, Kompensieren sinkende Beschaffungskosten den Anstieg der EEG-Umlage für Haushaltskunden?, 2013.

<sup>116</sup> Ebenda, 207 ff.

<sup>117</sup> Siehe dazu auch die nach Erzeugung und Vertrieb getrennte Marktmacht-Analyse von Bundesnetzagentur/Bundkartellamt, Monitoringreport, 2012, 2013.

Wettbewerbsintensität besondere Spielräume zur Durchsetzung von Preiserhöhungen auf. Damit kann von fehlender Überwälzbarkeit auf den Endkundenstrompreis auch faktisch keine Rede sein.<sup>118</sup>

### 3. Positivmerkmale

Nicht übersehen werden dürfen schließlich die Positivmerkmale der KernbrSt: Steuergegenstand ist eine bewegliche Sache, die grundsätzlich verkehrsfähig ist (wenngleich in äußerst starker Form öffentlich-rechtlich überprägt), insbesondere als Handelsware gegen Entgelt unter Kaufleuten erworben wird, und zudem eines Nexus‘ zur Einkommensverwendung durch Endverbraucher im Wege der kalkulatorischen Überwälzung nicht enträt. Die KernbrSt realisiert insoweit eine indirekte Besteuerung, bei der das Steuerobjekt dem steuerlichen Zugriff in der Produktionssphäre unterliegt, aber über eine Wertschöpfungskette mit einem Endprodukt verknüpft ist, das auch den Privatkonsum berührt. Die kalkulatorische Überwälzbarkeit ist schon deshalb gegeben, weil die Steuerausgestaltung eine Kostensteuer vorsieht. Rechtliche oder tatsächliche Hindernisse, die dadurch auftretende Erhöhung der Grenzkosten der Produktion im Rahmen marktlicher Preisbildungsregeln gegenüber Endkunden geltend zu machen, sind nicht ersichtlich; auf den tatsächlichen Überwälzungserfolg kommt es rechtlich hingegen nicht an.

### IV. Fazit und Ausblick

Die Kernbrennstoffsteuer scheidet weder hinsichtlich ihrer steuerobjekt- und maßstabsbezogenen Merkmale noch mit Blick auf ihre Überwälzbarkeit auf private Endkunden am Verbrauchsteuerbegriff des traditionellen Steuerrechts. Die Versuche, der KernbrSt Eigenschaften zu entnehmen, für die es weder ein historisches vorkonstitutionelles Vorbild noch eine stützende BVerfG-Entscheidung gibt, sind allesamt gescheitert. Dies gilt sowohl für die Besteuerung nicht selbst konsumfähiger Güter, das Überwiegen gewerblicher Endnutzung als auch für die angeblich fehlende physische Gestaltänderung. Insofern bewegt sich die KernbrSt in Bezug auf jedes einzelne aufgegriffene Merkmal innerhalb des durch historische Beispielgebung bzw. durch BVerfG-Entscheidungen aufgezeigten Möglichkeitenraumes einer Verbrauchsteuer. Auch an ihrer kalkulatorischen Überwälzbarkeit mangelt es nicht, da es sich um eine Kostensteuer handelt, deren Teilhabe an Wälzungsanstrengungen des Steuerschuldners weder rechtliche noch tatsächliche Hindernisse entgegenstehen.

Allerdings zeigt der Fall erneut die Grenzen einer Dogmatisierung der Konsumleistungsfähigkeitsabschöpfung im Verbrauchsteuerrecht auf. Eine angeblich auf den Endverbrauch von Privatkonsumenten gerichtete Steuer, die es aber hinnehmen muss, dass auch nicht-konsumfähige Produktionsmittel zum Steuergegenstand werden, die noch dazu in überwiegend gewerblich genutzte Leistungen einfließen und deren Inzidenz sich faktisch im Nebel komplexer marktlicher Aushandlungsprozesse über die finale Lasttragung verliert, ist gewiss

---

<sup>118</sup> Im Ergebnis ebenso *Hartmann*, DStZ 2012, 205 (212); *Wernsmann*, ZfZ 2012, 29 (32).

nur noch ein Schatten ihrer eigenen dogmatischen Konstruktion. Der verfassungsrechtlich irrelevante, aber steuerpolitisch unverkennbare Unwille des Gesetzgebers, die dogmatisch vorausgesetzte Last-Hypothese höherer Strompreise tatsächlich wirksam werden zu lassen, rundet das Bild gewissermaßen ab. Das verbreitete Unbehagen ist mithin durchaus verständlich. Die Dogmatik zahlt hier aber den Preis für ihr unbedingtes Festhalten an der Fiktion der Abschöpfung konsumtiver Leistungsfähigkeit. Will man sich dabei nicht vom wechselvollen Marktgeschehen abhängig machen, verdünnt sich der für erforderliche gehaltene Konsumnexus notwendig zur bloßen Möglichkeit einer Letzt-Belastung auch des Endverbrauchs.

Der tradierte Verbrauchsteuerbegriff enthält immer auch eine Inzidenz-Hypothese über die Lasttragung. Die offensichtlichen Schwächen einer Steuerlehre, die Steuerarten weiterhin auch in einer mittlerweile hochkomplexen Steuerwirklichkeit anhand von Belastungs-Zielen (Wen will der Steuergesetzgeber belasten?) und Belastungs-Wirkungen (Wer wird tatsächlich belastet?) trennscharf abzuschichten bestrebt ist, haben in der Finanzwissenschaft längst zur Aufgabe des Verbrauchsteuerbegriffes geführt. Hier wurde seit längerem die Konsequenz gezogen, aus Last-Zielen („soll Verbraucher treffen“) und Wirkungen („trifft Verbraucher“) keine Zuordnung von Steuerarten mehr vorzunehmen und dem tradierten Verbrauchsteuer-Begriff ein Valet zu entbieten zugunsten der Besteuerung „spezieller Güter“. Dies vermeidet ein Anknüpfen an bloße Destinatärerwartungen oder unsichere Marktergebnisse und berücksichtigt im Übrigen multiple steuerliche Zwecksetzungen, etwa auch lenkender Art, im Rahmen einer lediglich auf die – klar ersichtliche – Erhebungsform fokussierten Besteuerung spezieller Güter.

Diese finanzwissenschaftliche Theorie-Entwicklung soll einer verbreiteten Auffassung nach finanzverfassungsrechtlich „irrelevant“ sein.<sup>119</sup> Dann aber tritt verstärkt eine Spannung zwischen modernen Besteuerungsformen mit gemischter Veranlassung – etwa mit Blick auf lenkende Steuerzwecke<sup>120</sup> – einerseits und einer strikten Dogmatisierung einer konsumbezogenen Leistungsfähigkeitsabschöpfung andererseits auf. Diese verschärft sich noch mit zunehmender Entfernung der sich dynamisch weiterentwickelnden Lebenswirklichkeit vom Gestaltungsanspruch des „tradierten Steuerrechts“. Diese Spannung äußert sich insbesondere darin, dass zeitgenössische Steuerzugriffe auf „spezielle Güter“ kaum noch phänotypische Gemeinsamkeiten mit Archetypen wie der Salzsteuer aufweisen und die dogmatischen Gemeinsamkeiten auf eine abstrakt-typologische Verbindung zurückfallen, deren Überzeugungskraft schwindet. Daraus aber den Schluss zu ziehen, dem Steuergesetzgeber im Interesse einer halbwegs konturierten, traditionellen Dogmatik atypische oder neuartige Verbrauchsbesteuerungen zu versagen, kann nicht überzeugen. Insoweit sind Versuche einer dogmatischen Weiterentwicklung des Verbrauchsteuerbegriffs in Richtung auf den unmittelbaren Verbrauch von Produktionsmitteln<sup>121</sup> durchaus wegweisend. Der Leistungsfähigkeitsgedanke der Besteuerung steht dem jedenfalls nicht entgegen.

---

<sup>119</sup> So insbesondere FG Hamburg, Vorlagebeschl. v. 29.01.2013 – 4 K 270/11, Rn. 302; ähnlich wohl – wenn gleich mit Blick auf das finanzwissenschaftliche Konstrukt „rationaler Steuersysteme“ *Waldhoff*, *ZfZ* 2012, 57 (62).

<sup>120</sup> Hierauf weist zu Recht *Möckel*, *DÖV* 2012, 265 f., hin.

<sup>121</sup> Dazu etwa *Möckel*, *DOV* 2012, 265 (269 ff.).