

Wissenschaftliche Schriftleiter:  
*Dr. Gerhard Ege*,  
Abteilungsleiter a. D., Steuerberater  
*Prof. Dr. Wulf Goette*,  
Vors. Richter am Bundesgerichtshof a. D.  
*Prof. Dr. Dietmar Gosch*,  
Vors. Richter am Bundesfinanzhof  
*Dr. Walter Niemann*,  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
und Wirtschaftsprüfer

# DStR

DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 7  
Seiten 325 - 380  
50. Jahrgang • 17. Februar 2012

Wissenschaftliche Schriftleiter:  
*Dr. Raoul Riedlinger*,  
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer  
und Rechtsanwalt  
*Prof. Dr. Thomas Rödder*,  
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer  
Geschäftsführend:  
Dipl.-Kfm. *Karl-Heinz Sporer*

DStR-Beirat:  
*Univ.-Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen* · LRD *Franz Hruschka* · Rechtsanwalt *Dr. Christian Kaeser*  
Rechtsanwalt/Steuerberater *Dr. Christian Sistermann*

Begründer und Mitwirkende:  
Rechtsanwalt *Dr. Hans Flick* · Ministerialdirektor a. D. *Paul G. Flockermann* † · Steuerberater/Wirtschaftsprüfer *Dr. Klaus Heilgeist*  
Richter des BVerfG a. D. *Prof. Dr. Dr. h. c. mult. Paul Kirchhof* · Vors. Richter am BFH a. D. *Dr. Max Rid*  
Präsident des BFH a. D. *Dr. h. c. Wolfgang Spindler*

## STEUERRECHT

---

### AUFSÄTZE

# Vorläufiger Rechtsschutz bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines Steuergesetzes

## Aussetzung der Vollziehung der Kernbrennstoffsteuerfestsetzung wegen fehlender Gesetzgebungskompetenz des Bundes

Von Prof. Dr. iur. Roman Seer, Bochum\*

Beim BFH sind aktuell gleich mehrere Verfahren anhängig, in denen vorläufiger Rechtsschutz wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Kernbrennstoffsteuer begehrt wird. Der nachfolgende Beitrag arbeitet im ersten Teil die Maßstäbe für die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung von Steuerbescheiden heraus, die auf verfassungsrechtlich zweifelhaften Steuergesetzen beruhen. Im zweiten, materiell-rechtlichen Teil grenzt er vom hergebrachten Verbrauchstypus direkte Produktionsmittelsteuern negativ ab, für die weder dem Bund noch den Ländern eine Gesetzgebungskompetenz zusteht. Unter diese kompetenziell unzulässige Kategorie direkter Betriebsteuern fällt nach Auffassung des Autors die Kernbrennstoffsteuer.

### 1. Hintergrund der Kernbrennstoffsteuer

Die Kernbrennstoffsteuer (KernbrSt) ist durch Gesetz vom 8. 12. 2010<sup>1</sup> eingeführt worden und zum 1. 1. 2011 in Kraft getreten. Sie ist Teil eines Maßnahmenpakets, das der Deutsche Bundestag unter der ambitionierten Bezeichnung „Energiekonzept 2050“ beschlossen hat. Ihre Einführung stand im Zusammenhang mit der gleichzeitig ermöglichten Laufzeitverlängerung der Kernkraftwerke<sup>2</sup>. Die Bundesregierung verstand die Kernkraft als Brückentechnologie, die

zur Wahrung der Energieversorgungssicherheit in Deutschland den Übergang hin zur erneuerbaren Energieerzeugung auf klimaschonende Weise begleiten sollte. Um diesen Wandel finanziell wirksam anzustoßen und zu beschleunigen, wurde mit Gesetz vom 8. 12. 2010 zugleich ein „Energie- und Klimafonds“ als vom allgemeinen Staatshaushalt getrenntes Sondervermögen errichtet<sup>3</sup>. Nach § 4 EKFG sollte dieses Sondervermögen aus einem Teil der durch die Laufzeitverlängerung der Kernkraftwerke resultierenden zusätzlichen Gewinne der Versorgungsunternehmen<sup>4</sup>, aus dem das jährliche Aufkommen von 2,3 Mrd. € der KernbrSt übersteigenden Betrag dieser Steuer<sup>5</sup> sowie ab dem 1. 1. 2013 aus den 900 Mio. € zzgl. Verwaltungskosten übersteigenden Einnahmen aus der Versteigerung von Treibhausgas-Zertifikaten finanziert werden. In Höhe von mind. 2,3 Mrd. € Steueraufkommen sollte die KernbrSt ansonsten allgemein der Haushaltskonsolidierung sowie der Finanzierung der Sanierung der Atommülllagerstätte und ehemaligen Schachtanlage „Asse II“ dienen<sup>6</sup>.

\* Prof. Dr. iur. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum.

1 BGBl I 2010, 1804.

2 11. Gesetz zur Änderung des Atomgesetzes v. 8. 12. 2010, BGBl I 2010, 1814 (s. § 7 AtGi. V. m. Anlage 3).

3 Gesetz zur Errichtung eines Sondervermögens „Energie- und Klimafonds“ (EKFG) v. 8. 12. 2010, BGBl I 2010, 1807.

4 Den Umfang dieser Abführung legte nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 EKFG (Fn. 3) ein Vertrag fest, der zwischen dem Bund, den Betreibergesellschaften von Kernkraftwerken und deren deutschen Konzernobergesellschaften zu schließen war (s. Vertrag v. 6. 9. 2010, abrufbar unter <http://www.scribd.com/doc/37160969/Vertrag-zwischen-Bundesregierung-und-EVUs-vom-06-09-2010>); dazu aus staatsrechtlicher Sicht krit. *Kloepfer/Bruch*, JZ 2011, 377, 380 ff.

5 Max. 300 Mio. € in 2011 und 2012, max. 200 Mio. € in 2013 - 2016.

Bekanntlich vollzog die Bundesregierung wenig später nach dem verheerenden Reaktorunfall im Kernkraftwerk Fukushima/Japan eine plötzliche Kehrtwendung, verfügte in einem „Moratorium“ die Stilllegung der acht ältesten Kernkraftwerke<sup>7</sup> und ordnete eine umfassende Sicherheitsüberprüfung an. Mit dem 13. Gesetz zur Änderung des Atomgesetzes vom 31. 7. 2011<sup>8</sup> widerrief der Deutsche Bundestag dann die gerade erst zum 1. 1. 2011 in Kraft getretenen Laufzeitverlängerungen, ließ die Betriebserlaubnisse der kurzfristig vom Netz genommenen acht Kernkraftwerke gänzlich erlöschen und verkürzte die Restlaufzeiten der verbliebenen Kernkraftwerke in Stufen drastisch bis längstens zum Jahre 2022<sup>9</sup>. Die Bundesregierung kündigte mit dieser „atompolitischen Vollbremsung“ den mit den Versorgungsunternehmen getroffenen Konsens. Für die Finanzierung des gerade erst eingerichteten Energie- und Klimafonds folgte daraus, dass dieser sich nun nicht mehr auf von Versorgungsunternehmen abzuführende Gewinne aus der Laufzeitverlängerung der Kernkraftwerke stützen kann<sup>10</sup>. Unangetastet und unverändert ließ die Bundesregierung aber die KernbrSt, die seit dem 1. 1. 2011 nunmehr – trotz Laufzeitverkürzung – gegen die Anlagenbetreiber festgesetzt wird.

Die Versorgungsunternehmen haben bereits früh deutlich gemacht, dass sie erhebliche Zweifel an der rechtlichen Zulässigkeit der Erhebung einer KernbrSt haben<sup>11</sup> und setzten sich gegen die Festsetzung und Erhebung der KernbrSt zur Wehr. In drei Verfahren konnten sie jüngst erste (vorläufige) Erfolge erzielen. Sowohl das FG Hamburg als auch das FG München haben gemäß § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO die Aufhebung der Vollziehung der KernbrSt-Anmeldungen wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des KernbrStG beschlossen<sup>12</sup>. Dagegen hat das FG Baden-Württemberg in zwei Beschlüssen zum vorläufigen Rechtsschutz wenig später dessen Verfassungsmäßigkeit bejaht<sup>13</sup>. In Kürze wird der VII. Senat des BFH über die dagegen eingelegten Beschwerden zu entscheiden haben<sup>14</sup>. Dies bietet den Anlass, die in der Judikatur vertretenen Maßstäbe des vorläufigen Rechtsschutzes zu analysieren (2.) und zugleich die entscheidungserhebliche Frage der Gesetzgebungskompetenz des Bundes für diese neuartige Steuer zu behandeln (3.).

## 2. Maßstäbe vorläufigen Rechtsschutzes nach § 69 Abs. 2 und 3 FGO

### 2.1 Materiell-akzessorisches Abwägungskriterium der ernstlichen Zweifel

Das Gebot wirksamen (effektiven) Rechtsschutzes erfordert nach Art. 19 Abs. 4 GG die Möglichkeit vorläufigen Rechtsschutzes<sup>15</sup>. Auf einfachgesetzlicher Ebene stellt § 69 FGO dazu das Instrument der Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung (AdV) zur Verfügung. Nach § 69 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Sätze 1 und 3 FGO soll auf Antrag die Vollziehung des angefochtenen Steuerverwaltungsakts ausgesetzt/aufgehoben werden, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen. Dies trifft zu, wenn eine summarische Prüfung ergibt, dass neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen auslösen<sup>16</sup>. § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO orientiert sich damit an dem materiell-akzessorischen Abwägungskriterium der Erfolgsaussichten in der Hauptsache<sup>17</sup>. Der Erfolg braucht dabei nicht wahrscheinlicher zu sein als der Misserfolg. Es genügt, dass der Erfolg des Rechtsbehelfs in dem summarischen Verfahren ebenso wenig auszuschließen ist wie sein Misserfolg<sup>18</sup>. Derartige ernstliche Zweifel können sich auch (und gerade) an der verfassungsrechtlichen Gültigkeit einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Norm ergeben<sup>19</sup>. An die Zweifel hinsichtlich der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts sind, wenn die Verfassungswidrigkeit von Normen geltend gemacht wird, keine strengeren Anforderungen zu stellen als im Falle der Geltendmachung fehlerhafter Rechtsanwendung<sup>20</sup>.

Diesem vom BFH übereinstimmend vertretenen Maßstab scheint das FG Baden-Württemberg in seinen Beschlüssen vom 11. 1. 2012 nicht folgen zu wollen. Da erst die Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes nach Art. 100 Abs. 1 GG zur Vorlage an das BVerfG berechtigt, könnten bloße Zweifel allein den Geltungsanspruch des Ge-

6 So Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP v. 28. 9. 2010, BT-Drs. 17/3054, S. 1.

7 Zur zweifelhaften verfassungsrechtlichen Zulässigkeit dieses Vorgehens s. *Cosack/Enders*, DVBl 2011, 1446.

8 BGBl I 2011, 1704.

9 S. Art. 1 Nr. 1 des 13. AtG-ÄndG v. 31. 7. 2011, BGBl I 2011, 1704 (= Änderung von § 7 Abs. 1a AtG).

10 Deshalb wurde das EKFG (Fn. 3) mit Gesetz v. 29. 7. 2011, BGBl I 2011, 1702, sofort geändert.

11 S. Förderfondsvertrag, Präambel, Buchst. (D) (abrufbar unter: [http://www.bundesfinanzministerium.de/nr\\_3380/DE/Wirtschaft\\_und\\_Verwaltung/Steuern/13012011-Foerderfondsvertrag\\_templateId=raw\\_property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_3380/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/13012011-Foerderfondsvertrag_templateId=raw_property=publicationFile.pdf), zuletzt besucht am 23. 1. 2012).

12 FG Hamburg v. 16. 9. 2011, 4 V 133/11, DStRE 2012, 53; FG München v. 4. 10. 2011, 14 V 2155/11, DStRE 2012, 47; FG Hamburg v. 10. 1. 2012, 4 V 288/11, Letzteres noch nicht veröffentlicht.

13 FG Baden-Württemberg v. 11. 1. 2012, 11 V 2661/11 und 11 V 4024/11, nur Kurzwiedergabe in BB 2012, 222.

14 Az. VII B 171/11, 185/11.

15 St. Rspr. des BVerfG seit BVerfG v. 19. 6. 1973, 1 BvL 39/69 u. a., BVerfGE 35, 263, 274, NJW 1973, 1491; für den Bereich des Steuerrechts zuletzt BVerfG v. 22. 9. 2009, 1 BvR 1305/09, DStR 2009, 2146, 2147.

16 St. Rspr. des BFH seit BFH v. 10. 2. 1967, III B 9/66, BStBl III 1967, 182, BeckRS 1967, 21003717; s. zuletzt Beschl. v. 5. 4. 2011, II B 153/10, BStBl II 2011, 942, 943, DStR 2011, 769; außerdem *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, FGO, Mai 2010, § 69 Tz. 89, m. w. N.

17 *Seer*, (Fn. 16), § 69 Tz. 4, 89.

18 St. Rspr. des BFH seit BFH v. 30. 6. 1967, III B 21/66, BStBl III 1967, 533, BeckRS 1967, 21003806; s. zuletzt BFH v. 6. 11. 2008, IV B 126/07, BStBl II 2009, 156, 158, DStR 2009, 268; v. 25. 8. 2009, VI B 69/09, BStBl II 2009, 826, 827, DStR 2009, 1950; außerdem *Seer*, (Fn. 16), § 69 Tz. 89, m. w. N.

19 BVerfG v. 21. 2. 1961, 1 BvR 314/60, BVerfGE 12, 180, 186, NJW 1961, 598; v. 24. 6. 1992, 1 BvR 1028/91, BVerfGE 86, 382, 389, NJW 1992, 2749.

20 So ausdrücklich BVerfG v. 11. 10. 2010, 2 BvR 1710/10, DStR 2010, 2296, 2298; BFH v. 10. 2. 1984, III B 40/83, BStBl II 1984, 454, NJW 1984, 1488; v. 6. 3. 2003, XI B 7/02, BStBl II 2003, 516, 517, DStR 2003, 927; v. 23. 8. 2007, VI B 42/07, BStBl II 2007, 799, 800, DStR 2007, 1618; v. 25. 8. 2009, VI B 69/09, BStBl II 2009, 826, 827, DStR 2009, 1950; v. 26. 8. 2010, I B 49/10, BStBl II 2011, 826, DStR 2010, 2179, Tz. 7.

setzes nicht beeinträchtigen. Dies könne „nicht ganz ohne Einfluss auf den Entscheidungsmaßstab“ in dem – in Bezug auf die Hauptsache akzessorischen – Verfahren zur Erlangung des vorläufigen Rechtsschutzes bleiben<sup>21</sup>. Deshalb müssten „Gewicht und Stringenz“ bereits in dem überschlüssigen Erkenntnisverfahren erwarten lassen, dass die Feststellung der Verfassungswidrigkeit ernsthaft in Betracht komme. Das FG Baden-Württemberg lässt es im Ergebnis dann aber offen, ob es damit gesteigerte Anforderungen an die vorläufige Feststellung der Verfassungswidrigkeit des der Besteuerung zugrunde liegenden Steuergesetzes etwa im Sinne einer „überwiegenden Wahrscheinlichkeit“ stellen oder/und (alternativ/zusätzlich) eine interessenorientierte Abwägung vornehmen will (dazu im Folgenden 2.2). Aufgrund dieser Unsicherheit bleiben die Maßstäbe des FG Baden-Württemberg vage und für die weitere Untersuchung unbrauchbar.

## 2.2 Einschränkung durch eine interessenorientierte Abwägung in der Rechtsprechung

### 2.2.1 Öffentliches Interesse an einer geordneten Haushaltsführung

Bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts, soll dieser nach § 69 Abs. 2 Satz 2 AO auf Antrag des Rechtsbehelfsführers ausgesetzt werden. Es handelt sich dabei um ein gebundenes Ermessen<sup>22</sup>. Das heißt, dass der angefochtene Verwaltungsakt im Regelfall auszusetzen ist (im Sinne einer Ermessensreduzierung auf Null) und nur in einem besonders begründungsbedürftigen atypischen Ausnahmefall trotz ernstlicher Zweifel von der AdV abgesehen werden darf<sup>23</sup>. Die Rechtsprechung hat dieses einer Interessenabwägung zugängliche Einfallstor nahezu ausschließlich in Verfahren genutzt, in denen die ernstlichen Zweifel auf Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit des dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Steuergesetzes beruhen. Der BFH hat im Hinblick auf den Geltungsanspruch eines jeden formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes die Aussetzung eines auf einem verfassungsrechtlich ernstlich zweifelhaften Steuergesetz beruhenden Steuerbescheides mit dem Hinweis abgelehnt, dass schwerwiegende öffentliche Interessen das Aussetzungsinteresse überwiegen<sup>24</sup>. Als Hauptfall für ein derart schwerwiegendes Interesse nannte der BFH das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung<sup>25</sup>. Ging es in dem Streit um Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Steuergesetzes selbst, kehrte sich das Regel-Ausnahmeverhältnis des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO aus Gründen der Haushaltsrason damit praktisch zulasten des Steuerpflichtigen in das Gegenteil um.

Diese Rechtsprechung traf in der Literatur auf deutliche Kritik, die ich hier zur Vermeidung von Wiederholungen nicht im Einzelnen nachzeichnen möchte<sup>26</sup>. Der BFH gewichtet daraufhin das öffentliche Haushaltsinteresse in seiner jüngeren Rechtsprechung deutlich weniger stark. So bedarf es nach Ansicht des IX. Senats keiner über die ernstlichen verfassungsrechtlichen Zweifel hinausgehenden besonderen Begründung des Aussetzungsinteresses mehr, wenn sich die öffentlichen Haushaltsinteressen im bloßen fiskalischen Vollzugsinteresse erschöpfen<sup>27</sup>. Vielmehr reichen die ernstlichen verfassungsrechtlichen Zweifel an der die Steuerfestsetzung begründenden Norm aus, um zu der vorläufigen Rechtsschutz gewährenden AdV zu gelangen<sup>28</sup>. Dies hat der VI. Senat selbst in solchen Fällen angenommen, die eine ganz erhebliche (auch fiskalische) Breitenwirkung besitzen (Bemessung der Entfernungspauschale, Abzug von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer)<sup>29</sup>. Das Gericht hebt hervor, dass ansonsten ein Haushaltsvorbehalt jeden legislativen Verfassungsverstoß mit genügender finanzieller Breitenwirkung legitimieren könnte, so dass der Individualrechtsschutz entgegen Art. 19 Abs. 4 GG auf der Strecke bleiben würde. Beide Senate lassen es dahingestellt, ob überhaupt am Erfordernis eines (besonderen) berechtigten Interesses des Betroffenen an der AdV festzuhalten ist<sup>30</sup>. Auch der I. Senat hat in mehreren jüngeren Entscheidungen aufgrund der ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des zugrunde liegenden Gesetzes die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts ausgesetzt, ohne das staatliche Haushaltsinteresse gegenüber zu stellen<sup>31</sup>. Andere Senate betonen zwar nach wie vor das Abwägungsbedürfnis zwischen dem Individualrechtsschutz und dem öffentlichen Interesse am Gesetzesvollzug, gaben aber im jeweils entschiedenen Einzelfall dem Individualrechtsschutzinteresse ohne Weiteres den Vorrang<sup>32</sup>.

Soweit ersichtlich, stellt einzig noch der II. Senat nach wie vor die Erfordernisse einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung einer Gewährung vorläufigen Rechts-

26 Die Argumente finden sich bei *Seer*, *StuW* 2001, 3, 17 f.; *ders.*, (Fn. 16), § 69 Tz. 97; *ders.*, in: FS Spindler, 2011, S. 219, 222 ff.; außerdem aus der Kommentarliteratur: *Gräber/Koch*, FGO, 7. Aufl. 2010, § 69 Rz. 113; *Birkenfeld*, in: H/H/Sp, FGO, März 2010, § 69 Rz. 333 ff.; *Gosch*, (Fn. 22), § 69 Rz. 180.1, 181.

27 Ebenso der IV. Senat, s. BFH v. 11. 6. 2003, IV B 47/03, BStBl II 2003, 661, 663, DStR 2003, 1251.

28 BFH v. 5. 3. 2001, IX B 90/00, BStBl II 2001, 405, 407, DStR 2001, 481; v. 11. 6. 2003, IX B 16/03, BStBl II 2003, 663, 664 f., DStR 2003, 1164; v. 22. 12. 2003, IX B 177/02, BStBl II 2004, 367, 368 f., DStR 2004, 353; v. 30. 11. 2004, IX B 120/04, BStBl II 2005, 287, 288, DStR 2005, 61.

29 BFH v. 23. 8. 2007, VI B 42/07, BStBl II 2007, 799, 801, DStR 2007, 1618; v. 25. 8. 2009, VI B 69/09, BStBl II 2009, 826, 828, DStR 2009, 1950.

30 So auch BFH v. 31. 1. 2007, VIII B 219/06, BFH/NV 2007, 914, 915, BeckRS 2007, 25011268.

31 BFH v. 3. 2. 2005, I B 208/04, BStBl II 2005, 351, 353 f., DStR 2005, 465; v. 19. 5. 2010, I B 191/09, BStBl II 2011, 156, 161 f., DStR 2010, 1223, Tz. 38; v. 26. 8. 2010, I B 49/10, BStBl II 2011, 826 ff., DStR 2010, 2179, Tz. 8 ff.

32 BFH v. 21. 5. 2010, IV B 88/09, BFH/NV 2010, 1613, 1615 f., BeckRS 2010, 25016316, Tz. 17; v. 6. 3. 2003, XI B 7/02, BStBl II 2003, 516, 518 f., DStR 2003, 927; s. a. v. 21. 10. 2003, VII B 85/03, BStBl II 2004, 36, 38, DStR 2003, 2113.

21 So FG Baden-Württemberg v. 11. 1. 2012, 11 V 2661/11 und 11 V 4024/11, n. v., unter II.2.a).

22 *Gosch*, in: *Beermann/Gosch*, FGO, Oktober 2010, § 69 Tz. 179.

23 Grundlegend bereits BFH v. 4. 12. 1967, GrS 4/67, BStBl II 1968, 199, 201, NJW 1968, 1254.

24 S. zuletzt BFH v. 1. 4. 2010, II B 168/09, BStBl II 2010, 558, 559, DStR 2010, 749, Tz. 9, m. w. N.

25 BFH v. 10. 2. 1984, III B 40/83, BStBl II 1984, 454, NJW 1984, 1488; v. 6. 11. 1987, III B 101/86, BStBl II 1988, 134, 136 f., BeckRS 1987, 22008286; v. 20. 7. 1990, III B 144/89, BStBl II 1991, 104, 105 f., DStR 1991, 348; v. 9. 10. 1991, III B 51/91 u. a., BStBl II 1992, 91, 92, DStR 1992, 25.

schutzes in den Fällen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegenden Steuergesetzes entgegen<sup>33</sup>. Allerdings verwendet der II. Senat den Haushaltsvorbehalt nicht isoliert, sondern verbindet ihn mit dem zu erwartenden Rechtsfolgenanspruch des BVerfG in der Hauptsache. Das Fachgericht dürfe keine weitergehende Entscheidung treffen, als vom BVerfG zu erwarten sei. Wenn die Erfordernisse einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung es als nahezu ausgeschlossen erscheinen ließen, dass das BVerfG das strittige Steuergesetz auf Vorlage des Fachgerichts hin für nichtig oder rückwirkend unvereinbar erklären wird, dürfe die Vollziehung des auf dem Gesetz beruhenden Steuerbescheides nicht ausgesetzt oder aufgehoben werden (zu dieser Argumentation s. nachfolgend unter 2.2.2).

Die Finanzgerichte folgen mittlerweile überwiegend der vom VI. und IX. Senat eingeschlagenen Linie, den vorläufigen Rechtsschutz wegen ernstlicher verfassungsrechtlicher Zweifel auszuweiten und bei der Interessenabwägung das öffentliche Haushaltsinteresse in den entschiedenen Einzelfällen nicht mehr als Hindernis zu gewichten<sup>34</sup>. Allerdings finden sich in der jüngeren Judikatur weiterhin auch Beschlüsse von Finanzgerichten, die auf der Grundlage der Rechtsprechung des II. Senats einen Haushaltsvorbehalt betonen<sup>35</sup>.

### 2.2.2 Geltungsanspruch des Gesetzes/Art des Rechtsfolgenanspruchs des BVerfG

Der II. Senat des BFH folgert seine restriktive Rechtsprechung aus dem Geltungsanspruch des formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes. Er sieht sich an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes gehindert, wenn er in der Hauptsache – wie in der Vergangenheit bei der ErbSt auch geschehen<sup>36</sup> – nur eine pro futuro wirkende Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG erwartet<sup>37</sup>. So räumt er in einem neuerlichen Verfahren dem reformierten, verfassungsrechtlich erneut zweifelhaften ErbStG den Vorrang ein, da die AdV im Ergebnis zur vorläufigen Nichtanwendung eines ganzen Gesetzes führen würde, die Bedeutung und Schwere des durch die Vollziehung des angefochtenen Bescheides im Einzelfall eintretenden Eingriffs beim Steuerpflichtigen als

eher gering einzustufen seien und der Eingriff keine dauerhaft nachteiligen Wirkungen habe<sup>38</sup>.

Die Rechtsprechung des II. Senats vermag nicht zu überzeugen. Die Gründe habe ich bereits an anderer Stelle dargelegt<sup>39</sup>. Deshalb sollen hier nur einige mit Blick auf die nachfolgend unter 2.3 noch zu kommentierenden Beschlüsse zur KernbrSt besonders wichtige Argumente hervorgehoben werden. Der Hinweis auf den „Geltungsanspruch jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes“ steht dem vorläufigen Rechtsschutz gegen ein verfassungsrechtlich ernsthaft zweifelhaftes Steuergesetz nicht entgegen. Die AdV bewirkt lediglich, dass sich für ein Interim der angefochtene Verwaltungsakt nicht verwirklicht<sup>40</sup>. Das Aussetzungsverfahren ist ein Nebenverfahren und setzt voraus, dass der Antragsteller zugleich ein Hauptsacheverfahren betreibt, welches die verfassungsrechtliche Frage zum Gegenstand hat. Hat das in Zweifel gezogene Steuergesetz letztlich Bestand, fallen Aussetzungszinsen nach §§ 237, 238 AO i. H. von 0,5 % p. m. an. Es werden schließlich so die Folgen aus dem Steuergesetz gezogen. Der Steuerpflichtige handelt damit auf eigenes (finanzielles) Risiko, das er bei seiner Antragstellung mit der Möglichkeit eines bloßen Pro-Futuro-Rechtsfolgenanspruchs des BVerfG abwägen wird. Die Einschätzung dieses Risikos hat das Gericht ihm nicht durch eine Spekulation<sup>41</sup> über die Art des zu erwartenden Rechtsfolgenanspruchs des BVerfG (Nichtigkeitsfeststellung oder Ex nunc-Unvereinbarkeitserklärung?) vorzugreifen. Auch die mit der Verfassung nur für unvereinbar erklärte Norm unterliegt grundsätzlich einer rückwirkenden Anwendungssperre<sup>42</sup>. Rechtslogisch gibt es überhaupt keinen Grund, sich auf eine bloße Unvereinbarkeitserklärung mit (nur) zukünftiger Reformpflicht zurückzuziehen<sup>43</sup>. Angesichts der langen Verfahrensdauer vor dem BVerfG provoziert die Rechtsprechung des II. Senats vielmehr überhaupt erst eine durch haushalterische Rücksichtnahme motivierte Pro-Futuro-Rechtsprechung des BVerfG. Hätte der II. Senat etwa, nachdem er in der Überzeugung der Verfassungswidrigkeit des ErbStG nach Art. 100 Abs. 1 GG einen entsprechenden Vorlagebeschluss gefasst hatte<sup>44</sup>, auf konsequente Weise auch die AdV der angefochtenen Erbschaftsteuerbescheide beschlossen<sup>45</sup>, wäre das BVerfG mehr als drei Jahre später wohl kaum auf einer bloß für die Zukunft wirkenden Unvereinbarkeitserklärung verharret. Der Wirkungsmechanismus zwischen Versagung des vorläufigen Rechtsschutzes und späterer Pro-Futuro-Unvereinbarkeitserklärung durch das BVerfG hat rechtsstaatlich fatale Folgen: Je größer das finanzielle Ausmaß legislativen Unrechts, umso

33 BFH v. 17. 7. 2003, II B 20/03, BStBl II 2003, 807, 808 f., DStR 2003, 1617; v. 1. 4. 2010, II B 168/09, BStBl II 2010, 558, 559 f., DStR 2010, 749, Tz. 11 ff.; v. 5. 4. 2011, II B 153/10, BStBl II 2011, 942, 943 f., DStR 2011, 769, Tz. 18.

34 Aus der jüngeren Judikatur: FG Baden-Württemberg v. 2. 12. 2011, 3 V 3699/11, noch n. v.; v. 12. 9. 2011, 3 V 2820/11, EFG 2012, 66; FG Berlin-Brandenburg v. 13. 10. 2011, 12 V 12089/11, DStZ 2012, 4 (Kurzwiedergabe); Niedersächsisches FG v. 6. 1. 2011, 7 V 66/10, EFG 2011, 827, BeckRS 2011, 94918; FG Münster v. 4. 8. 2010, 3 V 936/10, DStRE 2011, 642, 644; Hessisches FG v. 26. 7. 2010, 8 V 938/10, DStRE 2011, 303, 304 f.; w. N. bei Seer, (Fn. 16), § 69 Tz. 96; außerdem Vorinstanzen der zitierten jüngeren BFH-Judikatur.

35 FG Köln v. 7. 12. 2011, 4 V 2831/11, noch n. v.; FG München v. 1. 6. 2011, 7 V 822/11, EFG 2011, 1830; FG Saarland v. 8. 12. 2010, 2 V 1538/10, EFG 2011, 741, BeckRS 2011, 94330.

36 BVerfG v. 22. 6. 1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, DStR 1995, 1348; v. 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, DStR 2007, 235.

37 BFH v. 5. 4. 2011, II B 153/10, BStBl II 2011, 942, 943 f., DStR 2011, 769, Tz. 18, zur Bemessung der Grunderwerbsteuer nach Grundbesitzwerten, die der II. Senat in der Sache für verfassungswidrig hält (s. Vorlagebeschluss v. 2. 3. 2011, II R 23/10, BStBl II 2011, 932, DStR 2011, 808).

38 BFH v. 1. 4. 2010, II B 168/09, BStBl II 2010, 558, 559 f., DStR 2010, 749, Tz. 11.

39 Seer, (Fn. 26), S. 219, 222 ff.

40 Grundlegend BFH v. 3. 7. 1995, GrS 3/93, BStBl II 1995, 730, DStR 1995, 1468.

41 Mit Recht ebenso kritisch Gosch, (Fn. 22), § 69 Rz. 180.1: „Kaffeersatzprognostik“.

42 Seer, in: Tipke/Kruse, VerfRS, Oktober 2011, Tz. 59, m. w. N.

43 Zutr. Hey, in: FS Spindler, 2011, S. 97, 103.

44 BFH v. 22. 5. 2002, II R 61/99, BStBl II 2002, 598, DStR 2002, 1438.

45 Stattdessen abgelehnt durch Beschl. v. 17. 7. 2003, II B 20/03, BStBl II 2003, 807, 808 f., DStR 2003, 1617.

weniger individueller Rechtsschutz i. S. des Art. 19 Abs. 4 GG wird gewährt. So schließt sich ein grundrechtsverweigernder Zirkel. Die von der gleichheitswidrigen Regelung betroffenen Grundrechtsträger sind die Verlierer, denen dann auch noch die Kosten des Verfahrens auferlegt werden.

Dagegen entspricht es gerade einer verantwortungsbe-  
wussten, rechtsstaatlichen Haushaltsführung, verfassungs-  
rechtlich zweifelhafte Steuerforderungen auszusetzen. Die  
AdV ist für den Staat ein Instrument budgetärer Risikovor-  
sorge, indem sie die (vorschnelle) Vereinnahmung verfas-  
sungswidriger Steuern verhindert<sup>46</sup>. Die von FG und BFH  
ausgesprochene AdV signalisiert der Finanzverwaltung und  
besonders den Bundes- und Landesfinanzministerien, in wel-  
chem Umfang sich Steuern wegen ihrer Verfassungswidrig-  
keit im budgetären Risiko befinden. Ein Rechtsstaat darf  
nicht darauf vertrauen, verfassungswidrig erhobene Steuern  
einfach verplanen und verausgaben zu können<sup>47</sup>. Dies ist ihm  
– entgegen der Annahme des II. Senats – gerade dann unter-  
sagt, wenn sich – wie etwa bei der ErbSt – sogar die gesamte  
Steuer im verfassungsrechtlichen Risiko befindet. Die AdV  
gibt ihm den Hinweis, wo und in welchem Umfang er haus-  
haltsplanerische Vorsorge treffen muss. Beharrt er stattdessen  
auf dem Bestand verfassungsrechtlich zweifelhafter Steuerar-  
ten, verdient er keinen besonderen Schutz zulasten der  
Grundrechtsverletzten.

### 2.3 Beschlüsse der FG Hamburg und München zur Kern- brennstoffsteuer

Das FG Hamburg hat auf diese in der Judikatur mittler-  
weile weithin geteilte Kritik lediglich hingewiesen, für seine  
Entscheidung aber im Übrigen die restriktive Rechtsprechung  
des II. Senats des BFH unterstellt. Das FG gelangt zu dem Er-  
gebnis, dass auch bei einer derart interessenorientierten Abwä-  
gung die Vollziehung der Steueranmeldung aufzuheben ist<sup>48</sup>.  
Dazu führt das Gericht zunächst an, dass die Einschränkungen  
des II. Senats schon deshalb nicht griffen, weil die ernstlichen  
verfassungsrechtlichen Zweifel ja gerade an dem ordnungsge-  
mäßigen formellen Zustandekommen des KernbrStG (Frage der  
Gesetzgebungskompetenz des Bundes) bestehen und ein be-  
sonderer Geltungsanspruch des Gesetzes damit nicht übergan-  
gen werden könne. Dem hat sich auch das FG München in sei-  
nem Beschluss vom 4. 10. 2011 angeschlossen<sup>49</sup>. Das FG  
Hamburg lässt sich dabei auch nicht durch die Größe des er-  
warteten Steueraufkommens i. H. von 2,3 Mrd. € p. a.<sup>50</sup> be-  
eindrucken. Zum einen relativiert sich diese Zahl durch das  
gemäß der 13. Atomgesetz-Novelle bewirkte Erlöschen der  
Berechtigungen zum Leistungsbetrieb der acht Kernkraft-  
werke (s. o. unter 1.). Zum anderen rechnet das FG Hamburg  
durch den Betriebsausgabenabzug dieser Steuer bei den Ver-  
sorgungsunternehmen Mindereinnahmen entgegen und ge-  
langt zu einem maximalen Steuerausfall bei einer rückwirken-

den Aufhebung der KernbrSt von 600 Mio. € p. a., das nur  
einen Promille-Anteil am Gesamthaushalt des Bundes aus-  
macht. Dem stellt sie die Auswirkungen für die betroffenen  
Versorgungsunternehmen gegenüber, die aufgrund ihrer ge-  
ringen Zahl durch die KernbrSt wegen der zwischenzeitlich  
verringerten Anzahl von Kernkraftwerken in der Relation  
deutlich stärker getroffen werden. Daher überwiege das Inter-  
esse des Steuerpflichtigen an der AdV das öffentliche Interesse  
an der Durchsetzung der KernbrSt deutlich.

Ergänzend ist hinzuzufügen: Fehlte dem Bund bereits die  
Gesetzgebungskompetenz für das KernbrStG, ist dieses von  
Anfang an nichtig. Ein Raum für eine Unvereinbarkeitsklä-  
rung besteht nicht<sup>51</sup>. Da die KernbrSt zudem nach §§ 12, 13  
KernbrStG überhaupt erst seit dem 1. 1. 2011 und nur befristet  
für sechs Jahre bis zum 31. 12. 2016 auf Kettenreaktionen  
anwendbar ist, besteht selbst auf der Basis der Judikatur des  
II. Senats keinerlei Anlass für einen Haushaltsvorbehalt.  
Hinzu kommt, dass die Einführung der KernbrSt im Zusam-  
menhang mit der Laufzeitverlängerung der Kernkraftwerke  
stand (s. o. 1.). Mit dem einseitigen, abrupt vorgenommenen  
vorzeitigen Ausstieg aus der Kernkraft hat sich der Staat um  
die in den Energie- und Klimafonds eingerechneten Mehr-  
erträge gebracht und damit selbst die Verlässlichkeit einer  
geordneten Finanzierung seines Energiekonzepts 2050 zur  
Disposition gestellt. Es bleibt allein das Gebot effektiven  
Grundrechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG), die Vollziehung  
der KernbrSt-Anmeldungen aufzuheben, wenn ernstliche  
Zweifel an der Gesetzgebungskompetenz des Bundes für diese  
Steuer bestehen (dazu nachfolgend 3.). Bis zur Klärung der  
verfassungsrechtlichen Frage durch das BVerfG muss diese le-  
diglich interimistisch eingeführte (neue) Steuer dann ausge-  
setzt werden. Der Staat erfährt dadurch keinen Nachteil:  
Sollte das BVerfG die Gesetzgebungskompetenz des Bundes  
verneinen und das Gesetz für nichtig erklären, müsste der  
Staat die zu Unrecht erhobene Steuer sowieso mit Prozesszin-  
sen (§§ 236, 238 AO: 6 % p. a.) an die Versorgungsunterneh-  
men zurückzahlen. Bestätigt das BVerfG die Gesetzgebungs-  
kompetenz des Bundes, müssen umgekehrt die Versorgungs-  
unternehmen die KernbrSt zuzüglich Aussetzungszinsen  
i. H. von 6 % p. a. an den Staat nachzahlen. Angesichts des  
derzeitigen Zinsniveaus verbliebe dem Staat dann sogar noch  
ein Zinsgewinn. Für die Gewährung des vorläufigen Rechts-  
schutzes gegen die Festsetzung der KernbrSt kommt es mit-  
hin nach allen in der Finanzrechtsprechung vertretenen An-  
sätzen allein auf die Erfolgsaussichten in der Hauptsache an.

### 3. Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Kernbrennstoffsteuer

#### 3.1 Kein unbegrenztes Steuerfindungsrecht des Bundes

Der Bund besitzt nach Art. 105 Abs. 1 GG die ausschließ-  
liche Gesetzgebungskompetenz nur für Zölle und Finanzmo-  
nopole. Für die übrigen Steuern besitzt der Bund gemäß  
Art. 105 Abs. 2 GG die konkurrierende Gesetzgebungskom-  
petenz, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder  
zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2

46 Zum Gedanken des „budgetären Dispositionsschutzes“ s. *Driën*, FR 1999, 289, 290 f.; *Seer*, StuW 2001, 3, 14 f., 17; *Schallmoser*, DStR 2010, 297, 299 f.; *Balke*, in: FS J. Lang, 2010, S. 965, 970 ff.

47 *Schallmoser*, DStR 2010, 297, 300.

48 FG Hamburg v. 16. 9. 2011, 4 V 133/11, DStRE 2012, 53, 60.

49 FG München v. 4. 10. 2011, 14 V 2155/11, DStRE 2012, 48, 53.

50 So die Abschätzung in der Gesetzesbegründung BT-Drs. 17/3054, S. 2.

51 *Seer*, NJW 1996, 285.

GG vorliegen. Unter Hinweis auf den weitreichenden Wortlaut („übrige“) und die bewusste Abkehr vom Enumerationsprinzip im Finanzreformgesetz 1969 vertreten einige Autoren, dass der Bund auch völlig neuartige, bisher in der Finanzverfassung des Grundgesetzes nicht geregelte Steuern einführen könne, wenn die in Art. 72 Abs. 2 GG normierten Voraussetzungen vorlägen<sup>52</sup>. Die fundamentale Schwäche dieser Auffassung liegt aber darin, dass sie die Frage der Ertragsverteilung offen lassen muss, weil Art. 106 GG über dort nicht aufgeführte (neue) Steuerarten nichts aussagen kann. Die dazu angebotenen unterschiedlichen Lösungen (Regelung durch den einfachen Gesetzgeber, Ertragshoheit kraft Sachzusammenhangs zugunsten der regelnden Gebietskörperschaft, durch den Verfassungsgeber zu schließende Regelungslücke) vermögen nicht zu überzeugen. Eine Ergänzung der Verteilungsregel des Art. 106 GG kann nicht der einfache Gesetzgeber, sondern nur der Verfassungsgeber, der über die erforderliche qualifizierte Mehrheit sowohl im Bundestag als auch im Bundesrat verfügt, beschließen. Es hilft nicht, deshalb eine Lösung durch den Verfassungsgeber zu fordern<sup>53</sup>, weil angesichts des qualifizierten Mehrheitserfordernisses höchst unsicher ist, ob er zu einer Regelung überhaupt in der Lage ist. Die Verwendung der Steuer „hinge praktisch in der Luft“. Wer auf das Erfordernis einer Ertragsverteilungsregelung in der Verfassung verzichtet und den Ertrag einfach der gesetzgebenden Körperschaft zuweist, reizt die konkurrierende Gesetzgebung zum „Wettlauf“ (zwischen Bund und Ländern) in der Erfindung neuer Steuern an. Dies widerspricht der Schutzfunktion der bundesstaatlichen Finanzverfassung<sup>54</sup>, die das BVerfG zu Recht betont. Deshalb hält die h. M. die Aufzählung der Ertragszuweisung einzelner Steuern und Steuerarten in Art. 106 GG für abschließend, so dass weder der Bund noch die Länder Steuerfindungsrechte außerhalb der vom Grundgesetz genannten Steuern und Steuerarten besitzen<sup>55</sup>. Zwar hat das BVerfG bisher – soweit ersichtlich – nicht eindeutig zum Steuerfindungsrecht Stellung genommen. Nach seiner ständigen Rechtsprechung bildet die Finanzverfassung aber eine in sich geschlossene Rahmen- und Verfahrensordnung, die auf Formklarheit und Formenbindung angelegt ist<sup>56</sup>. Weder darf der einfache Gesetzgeber diese überschreiten, noch ergibt sich ein Grund für Analogieschlüsse<sup>57</sup>. Deshalb geht auch der VII. Senat des BFH von

einem numerus clausus des in Art. 106 GG enthaltenen Steuerkatalogs aus<sup>58</sup>. Will der Bund über ihn hinaus eine neue, dort nicht aufgeführte Steuerart einführen, muss er gleichzeitig mit Zustimmung des Bundesrats die Ertragsverteilungsregel des Art. 106 GG ergänzen, weil ansonsten der austarierte Ertragsverteilungsmechanismus gestört würde. Der Wortlaut des Art. 105 Abs. 2 GG behält auch bei dem restriktiven Verständnis der h. M. seinen guten Sinn: Der Bund besitzt – über Zölle und Finanzmonopole hinaus – eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die in Art. 106 Abs. 1 und 3 GG aufgeführten Bundes- und Gemeinschaftsteuern. Landes- und Gemeindesteuern (Art. 106 Abs. 2 GG) darf er demgegenüber nur dann regeln, wenn eine bundesgesetzliche Regelung nach Art. 72 Abs. 2 GG erforderlich ist.

### 3.2 Reichweite der Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG

#### 3.2.1 Verbrauchsteuerbegriff in der Rechtsprechung des BVerfG

§ 1 Abs. 1 Satz 2 KernbrStG bezeichnet die KernbrSt als eine „Verbrauchsteuer im Sinne der Abgabenordnung“. Diese einfachgesetzliche Bezeichnung ist allerdings für die verfassungsrechtliche Typisierung einer Steuerart irrelevant. Dazu bedarf es vielmehr eines materiellen Typenvergleichs. Der Verbrauchsteuerbegriff ist weder im Grundgesetz noch in der Abgabenordnung oder den Einzelsteuergesetzen legaldefiniert, sondern wird dort vorausgesetzt. Das BVerfG rekurriert auf das traditionelle (historisch gewachsene) Verständnis des deutschen Steuerrechts und bezeichnet Verbrauchsteuern als Warensteuern, die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belasten<sup>59</sup>. Außerdem ergänzt es, dass Verbrauchsteuern die in der Einkommens- und Vermögensverwendung zu Tage tretende steuerliche Leistungsfähigkeit des Konsumenten abschöpfen und in der Regel bei demjenigen Unternehmer erhoben werden, der das Verbrauchsgut für die allgemeine Nachfrage anbietet; sie seien auf Überwälzung auf den Verbraucher angelegt<sup>60</sup>. Die Verbrauchsteuer werde lediglich der Einfachheit halber beim Verteiler oder Hersteller des verbrauchsteuerbaren Gutes erhoben, solle aber wirtschaftlich nicht vom Steuerschuldner, sondern von dem in der Anonymität des Marktes verbleibenden Konsumenten getragen werden. Dieser Typisierung folgt der I. Senat des BVerfG auch für die kommunale Vergnügungssteuer und deren Unterfälle der Spielgerätesteuern als indirekte Aufwandsteuern i. S. des Art. 105 Abs. 2a GG<sup>61</sup>.

52 Aus der jüngeren Literatur: L. Osterloh, NVwZ 1991, 823, 828; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1993, S. 1088 ff.; R. Wendt, in: Hdb. des Staatsrechts, Bd. VI, 3. Aufl. 2008, § 139 Rz. 29; Heun, in: Dreier, GG, Bd. III, 2. Aufl. 2008, Art. 106 Rz. 14.

53 So Tipke, (Fn. 52), S. 1095.

54 BVerfG v. 7. 11. 1995, 2 BvR 413/88 und 1300/93, BVerfGE 93, 319, NVwZ 1996, 469.

55 Aus der jüngeren Literatur: K. Vogel, in: FS Tipke, 1995, S. 93, 100 ff.; Vogel/Waldhoff, in: Bonner Kommentar zum GG, 81. Lfg., Nov. 1997, Vorb. Art. 104a-115 Rz. 519; Heintzen, in: v. Münch/Kunig, GG, 5. Aufl. 2005, Art. 105 Rz. 45 f.; Siekmann, in: Sachs, GG, 5. Aufl. 2009, Art. 105 Rz. 49 f.; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 3 Rz. 5; Pieroth, in: Jarass/Pieroth, GG, 11. Aufl. 2011, Art. 106 Rz. 2; Wernsmann, NVwZ 2011, 1367.

56 BVerfG v. 28. 3. 2002, 2 BvG 1/01 und 2/02, BVerfGE 105, 185, 193 f.; v. 19. 3. 2003, 2 BvL 9/98 u. a., BVerfGE 108, 1, 14, NVwZ 2003, 715.

57 BVerfG v. 6. 11. 1984, 2 BvL 19/83 u. a., BVerfGE 67, 256, 288 f.; v. 28. 3. 2002, 2 BvG 1/01 und 2/02, BVerfGE 105, 185, NJW 2002, 2020.

58 BFH v. 26. 6. 1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369, BeckRS 1984, 22006913 (3. Leitsatz).

59 BVerfG v. 7. 5. 1998, 2 BvR 1991 und 2004/95, BVerfGE 98, 106, 123 f., DStRE 1998, 405 (zur Verpackungsteuer), mit Bezug auf die Reg. Begr. zum Finanzverfassungsgesetz 1955, BT-Drs. 2/480, S. 107 Tz. 160.

60 Ausdrücklich BVerfG v. 20. 4. 2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 298, NVwZ 2004, 846 (Stromsteuer); v. 7. 5. 1998, 2 BvR 1991 und 2004/95, BVerfGE 98, 106, 123 f., DStRE 1998, 405.

61 BVerfG v. 10. 5. 1962, 1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76, 95 f., BeckRS 1962, 30701110; v. 1. 4. 1971, 1 BvL 22/67, BVerfGE 31, 8, 19 f., BeckRS 1971, 31057394; v. 4. 2. 2009, 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, 16 f., NVwZ 2009, 968.

Allerdings macht das BVerfG in seiner zitierten Rechtsprechung deutlich, dass die wirtschaftliche Überwälzbarkeit der Steuer nicht garantiert sein muss. Es reicht aus, wenn die Steuer auf eine Überwälzung der Steuerlast angelegt ist, auch wenn die Überwälzung nicht in jedem Einzelfall gelingt<sup>62</sup>. Außerdem hat der I. Senat des BVerfG in seiner Entscheidung zur Stromsteuer gemeint, dass der Begriff der Verbrauchsteuer im Sinne des traditionellen deutschen Steuerrechts nicht nur Steuern auf Güter des „letzten“ Verbrauchs (Belastung des Verbrauchs im privaten Haushalt), sondern auch den produktiven Bereich erfassen könne. Es gebe keinen Rechtsatz, der das Anknüpfen einer Verbrauchsteuer an ein Produktionsmittel verbiete<sup>63</sup>. Das deutsche Steuerrecht kenne seit jeher Konsumtionssteuern auf Rohstoffe. Als Beispiele weist das BVerfG dazu auf den im 19. Jahrhundert erhobenen Malzaufschlag und die Maischsteuer hin. Diese Aussage des BVerfG kann aber nicht dahingehend (miss-)verstanden werden, dass Produktionsmittelsteuern einfach dem Verbrauchstypus unterfielen. Vielmehr ist zu beachten, dass das BVerfG diese Aussage im Zusammenhang mit solchen Steuern (z. B. Mineralöl-, Stromsteuer) gemacht hat, die in ihrem Kern auf einen konsumtiven Endverbrauch hin ausgerichtet sind, dabei allerdings auch Produktionsprozesse belasten können. Dies trifft ebenso auf das vom BVerfG in Bezug genommene BFH-Urteil vom 26. 6. 1984 zur Branntweinsteuer zu. Die vom BFH angeführten historischen Beispiele von „Produktionsmittel-Verbrauchsteuern“ (Branntwein-, Mineralöl-, Leuchtmittel-, Zucker-, Salzsteuer)<sup>64</sup> wurden im ganz überwiegenden Umfang erst anlässlich ihres Übergangs in den Freiverkehr und daraufhin erst vom privaten Endverbraucher verbraucht. Dies entspricht zudem den Vorstellungen des historischen Gesetzgebers, wie sie in den Motiven zum Finanzverfassungsgesetz 1955<sup>65</sup> sehr deutlich zum Ausdruck gelangen. Danach sollten Verbrauchsteuern Steuern sein, die den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter des ständigen Bedarfs belasten und die auf Grund eines äußerlich erkennbaren Vorgangs (z. B. Übergang in den Wirtschaftsverkehr) von demjenigen als Steuerschuldner erhoben werden, in dessen Sphäre sich der Vorgang verwirklicht. Dabei setzte der historische Verfassungsgeber voraus, dass die Steuer wirtschaftlich regelmäßig nicht vom Steuerschuldner, sondern im Wege der Überwälzung vom Endverbraucher getragen wird<sup>66</sup>. Als Beispiele nannten die Gesetzesmotive die Tabak-, Kaffee-, Tee-, Zucker-, Salz-, Branntwein-, Mine-

ralöl-, Essigsäure-, Zündwaren-, Leuchtmittel-, Spielkarten-, Süßstoffsteuer sowie die Kohlenabgabe. Eine reine Produktionsmittelsteuer findet sich in diesem Kanon nicht.

### 3.2.2 Ausweitung des Verbrauchsteuerbegriffs auf eine direkte Produktionsmittelsteuer durch das FG Baden-Württemberg

In seinen beiden Beschlüssen vom 11. 1. 2012 zur Gesetzgebungskompetenz für die KernbrSt geht das FG Baden-Württemberg über die unter a) dargelegte Rechtsprechung des BVerfG hinaus und meint, dass der Kompetenztitel des Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 106 Abs. 2 Nr. 2 GG auch eine direkte Verbrauchsteuer i. S. einer reinen (direkten) Produktionsmittelsteuer umfasse<sup>67</sup>. Zur Begründung verweist es auf das bereits behandelte Urteil des BVerfG zur Stromsteuer und den dortigen Befund, dass es keinen Rechtsatz gebe, der das Anknüpfen einer Verbrauchsteuer an ein Produktionsmittel verbiete. Gleichzeitig eliminiert das FG Baden-Württemberg das Überwälzungskriterium aus dem Verbrauchsteuerbegriff und verweist dazu auf den Beschluss des I. Senats des BVerfG zur Spielgerätesteuer. Dort hat das BVerfG für eine örtliche Aufwandsteuer ausgeführt, dass die Abwälzbarkeit der indirekt beim Halter der Automaten erhobenen Steuer auf die Nutzer der Spielgeräte zwar Bedingung ihrer materiellen Verfassungsmäßigkeit, aber kein den Charakter dieser Aufwandsteuer prägendes Wesensmerkmal sei<sup>68</sup>.

Entgegen der Auffassung des FG Baden-Württemberg kann jedoch der Spielgeräte-Beschluss des BVerfG nicht zur Begründung seines Ergebnisses herangezogen werden. Die historisch begründete (ausschließliche) Gesetzgebungskompetenz der Länder nach Art. 105 Abs. 2a GG für die Vergnügungsteuer als örtliche Aufwandsteuer steht außer Frage. Dass sie als Unterfall auch die Steuer auf Glücksspielgeräte umfasst, entspricht ständiger Rechtsprechung des BVerfG<sup>69</sup>. In dem Verfahren zur Spielgerätesteuer ging es nicht um das „Ob“ einer Spielgerätesteuer, sondern um deren Ausgestaltung in der Bemessungsgrundlage (das „Wie“). Das BVerfG beanstandete dort die überkommene Verwendung des groben Stückzahlmaßstabs als einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz. Dies war aus Sicht des Gerichts keine Frage der Gesetzgebungskompetenz (des „Ob überhaupt“), sondern eine Frage der materiellen Grundrechtsverletzung (des „Wie ausgestaltet“). Nach Auffassung des BVerfG würde es der auf Formenkларheit und Formenbindung angelegten und angewiesenen Finanzverfassung zuwiderlaufen, wenn Steuern (schon) dann ganz oder teilweise ihre Kompetenzgrundlage verlören, wenn sie etwa überhöht oder untauglich bemessen werden<sup>70</sup>. Hiervon unterscheidet sich die Einführung einer neuen direkten (reinen) Produktionsmittelsteuer aber grundlegend. Dort geht es nicht bloß um eine untaugliche Bemessungsgrundlage, sondern um den Typus als solchen.

62 S. zuletzt BVerfG v. 20. 4. 2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 298, NVwZ 2004, 846; v. 4. 2. 2009, 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, 16 f., NVwZ 2009, 968.

63 So BVerfG v. 20. 4. 2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 296, NVwZ 2004, 846, unter Bezugnahme auf BFH v. 26. 6. 1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369, 373, BeckRS 1984, 22006913; BVerfG v. 17. 9. 1985, 1 BvR 1260 und 1261/84, DStZ/E 1985, 334 und INF 1985, 575.

64 BFH v. 26. 6. 1984, VII R 60/83, BFHE 141, 369, 372 f., BeckRS 1984, 22006913.

65 Finanzverfassungsgesetz v. 23. 12. 1955, BGBI I 1955, 817.

66 So die Reg. Begr. zum Finanzverfassungsgesetz, BT-Drs. II/480, S. 107 Tz. 160; s. a. die ausf. Analyse von Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, Diss. Tübingen, Berlin 1997, S. 65 ff.

67 FG Baden-Württemberg v. 11. 1. 2012, 11 V 2661 und 4024/11, noch n. v., unter II.2.b)bbb(3).

68 So BVerfG v. 4. 2. 2009, 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, 18, NVwZ 2009, 968.

69 S. die Rechtsprechungsnachweise in Fn. 61.

70 BVerfG v. 4. 2. 2009, 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, 17, NVwZ 2009, 968; s. a. den Berichterstatter des I. Senats des BVerfG: Eichberger, in: FS Spindler, 2011, S. 67, 75.

Im Übrigen hat das BVerfG in seiner Entscheidung vom 4. 2. 2009 auch keinen Zweifel am herkömmlichen Bild einer örtlichen Aufwandsteuer als indirekte Steuer aufkommen lassen. Sie wird lediglich aus Praktikabilitätsgründen beim Veranstalter der Vergnügung und nicht beim Nutzer steuerrechtlich erhoben, soll aber von ihrer Anlage her auf ihn überwältigt werden<sup>71</sup>. Insoweit hat es das BVerfG ausdrücklich für (weiterhin) möglich gehalten, dass im Einzelfall auch der Besteuerungsmaßstab bereits für die kompetenzielle Einordnung der Steuer (das „Ob“) relevant sein kann, nämlich, soweit er den Typus der Steuer prägt<sup>72</sup>. Ebenso wenig hat der I. Senat des BVerfG der kompetenzrechtlichen Zulässigkeit einer reinen Produktionsmittelsteuer i. S. einer direkten Verbrauchsteuer das Wort geredet. Vielmehr hat es gleich mehrfach darauf hingewiesen, dass eine Verbrauchsteuer auf Überwälzung auf den Endverbraucher zumindest angelegt sein muss (s. o. unter 3.2.1), die Überwälzbarkeit also nach wie vor ein konstitutives Merkmal des Typus der Verbrauchsteuer ist.

### 3.2.3 Merkmal der Überwälzbarkeit – Beschlüsse des FG Hamburg vom 16. 9. 2011 und des FG München vom 4. 10. 2011

Die entscheidende Frage lautet daher: Ist die KernbrSt eine auf Überwälzung angelegte (indirekte) Verbrauchsteuer? Das FG Hamburg hegt in seinem Beschluss vom 16. 9. 2011 bereits Zweifel daran, ob der in § 1 Abs. 1 Satz 1, § 2 Nr. 1 KernbrStG genannte Kernbrennstoff (Plutonium 239 und 241, Uran 233 und 235) überhaupt ein verbrauchsfähiges Gut sein kann<sup>73</sup>. Dies soll für diesen Beitrag dahinstehen<sup>74</sup>. Mit guten Gründen äußern beide Finanzgerichte ernsthafte Zweifel daran, ob die KernbrSt überhaupt auf Überwälzung angelegt ist. Zwar hat *Wernsmann* unmittelbar nach Bekanntwerden des Beschlusses des FG Hamburg die vom Gericht angestellten Überlegungen zur Überwälzbarkeit ohne nähere Untersuchung als bloße Vermutung für unerheblich erklärt und die KernbrSt deshalb verfassungsrechtlich gebilligt<sup>75</sup>. Mit diesen schlichten Ausführungen überlässt er es aber der Beliebigkeit des Gesetzgebers, die Überwälzbarkeit einer Steuer einfach zu behaupten. Wenn eine Steuer an den betrieblichen Produktionsprozess anknüpft und nicht überwälzbar ist, handelt es sich um eine spezielle Betrieb-/Unternehmensteuer. Wer den Verbrauchsteuerbegriff sogar auf reine Produktionsmittelsteuern ausdehnt, dabei auch noch auf das Merkmal der Überwälzbarkeit verzichtet oder dieses Merkmal nicht ernsthaft prüft, öffnet den Kompetenztitel des Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG für neue, spezielle Unternehmensteuern, an die der Verfassungsgeber nie gedacht hat. Ebenso könnten dann Kommunen nach Art. 105 Abs. 2a GG (i. V. m. den LVerf.) auf die Idee kommen, örtliche direkte Produktionsmittelsteuern (auf den

Einsatz bestimmter Rohstoffe etc.) zu erfinden und so die Gewerbesteuer um weitere Betriebsteuern zu „bereichern“. Bei einem solchen Verständnis verschwimmen die Konturen vollends. Dies widerspricht der vom BVerfG zu Recht betonten Formenklarheit und Formenstrenge der Finanzverfassung, mithin ihrer Schutzfunktion. Letztlich eröffnete dies den Gebietskörperschaften ein mit der Schutzfunktion der Finanzverfassung unvereinbares freies Steuerfindungsrecht (s. bereits oben 3.1).

**Überwälzbarkeit einer Steuer:** Vor diesem Hintergrund bleibt die Frage entscheidungserheblich, wann eine Steuer „auf Überwälzung angelegt“ ist. Auf Überwälzung angelegt ist eine Steuer nicht schon deshalb, weil sie als Kostenfaktor in eine Preiskalkulation eingehen kann. Die unter Juristen und dementsprechend auch Gerichten<sup>76</sup> verbreitete Fehlvorstellung von der „kalkulatorischen Überwälzbarkeit“ taugt zur Abgrenzung einer indirekten Verbrauchsteuer nicht. Selbstverständlich muss ein Unternehmen alle betriebsbedingten Kosten (so auch Körperschaft-, Gewerbe-, Grundsteuer) berücksichtigen; dies macht aber noch keine Überwälzung aus<sup>77</sup>. Seit der grundlegenden Arbeit von *Seligman*<sup>78</sup> versteht man unter „Überwälzung“ („Inzidenz“) jenen Steuerabwehrprozess, „durch den – unter der Voraussetzung sonst gleichbleibender Wirtschaftsverhältnisse – der Steuerzahler die ihn treffende Steuerlast derart auf eine oder mehrere andere Personen verschiebt, dass sein Einkommen und Vermögen ungekürzt verbleibt“<sup>79</sup>. Dies kann auf dem Weg über die Produktion zum Konsum durch eine Preiserhöhung (Vorwälzung) oder in umgekehrter Richtung geschehen, „indem die Steuer den Produzenten veranlassen kann, seine Nachfrage nach Arbeitskräften, Rohstoffen etc. einzuschränken und dadurch Löhne und Preise zu senken“<sup>80</sup> (Rückwälzung). Dass dem Unternehmen nach Abzug einer kalkulatorischen Betriebsteuer noch ein (um die Steuer gekürzter) Gewinn verbleibt, hat damit nichts mit „Überwälzung“ zu tun, sondern betrifft die Frage nach einer unverhältnismäßigen oder gar erdrosselnden Wirkung einer Steuer (Verstoß gegen Art. 14 GG). Die Überwälzbarkeit (Inzidenz) einer Steuer hängt sowohl von ihrer Ausgestaltung als auch von den konkreten Marktbedingungen ab<sup>81</sup>. Deshalb lässt sich die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern nicht trennscharf, sondern nur typologisch durchführen. Es lässt sich dazu der Satz aufstellen, dass Steuern je nach ihrem Typus und ihrer Ausgestaltung leichter bzw. schwerer überwälzt werden können<sup>82</sup>. Die Klassifikation zwischen direkter und indirekter Steuer behält steuerjuristisch ihren Sinn, wenn man das

71 BVerfG v. 4. 2. 2009, 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 16 und 23, NVwZ 2009, 968.

72 S. Nachweise in Fn. 70.

73 FG Hamburg v. 16. 9. 2011, 4 V 133/11, DStRE 2012, 53, 56 f.

74 S. dazu *Jatzke*, ZfZ 2010, 278, 280.

75 *Wernsmann*, NVwZ 2011, 1367, 1369; nicht besser *Bruck/Grewe*, BB 2012, 234.

76 So etwa FG Baden-Württemberg v. 11. 1. 2012, 11 V 2661/11 und 11 V 4024/11, unter II.2.b)bbb(3); noch n. v.

77 Aus der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre s. nur *G. Rose*, StuW 1999, 12, 17.

78 *Seligman*, *The Shifting and Incidence of Taxation*, 5th Edit., New York 1926 (übersetzt: *Die Lehre von der Steuerüberwälzung*, Jena 1927).

79 *Schmölders/Hansmeyer*, *Allgemeine Steuerlehre*, 5. Aufl. 1980, S. 137.

80 *Wélinger*, in: *Hdb. der Finanzwissenschaften*, Bd. 2, 2. Aufl. 1956, S. 337 f.

81 *Seligman*, (Fn. 78), S. 208 f., hat elf Kriterien aufgestellt, welche die Steuerinzidenz beeinflussen.

82 *K. Schmidt*, in: *Hdb. der Finanzwissenschaften*, Bd. II, 3. Aufl. 1980, S. 124.



## AUFsätze

Überwälzungskriterium nicht als eine Seinskategorie, sondern in einem typologischen Sinn als rechtliche Sollenskategorie begreift. Diese rechtliche Inzidenz liegt dann vor, wenn nach Zweck und Ausgestaltung des Gesetzes Steuerschuldner und Steuerträger auseinanderfallen sollen<sup>83</sup>.

#### Grenzen typisierender Unterstellung der Überwälzbarkeit:

Handelt es sich um historisch gewachsene, von ihrer typischen Ausgestaltung her auf den Endkonsum ausgerichtete Steuern (z. B. Alkohol-, Energie-, Kaffee-, Tee-, Tabaksteuern), bestehen keine Zweifel an ihrer rechtlichen Inzidenz, selbst wenn im Einzelfall etwa bei der Branntwein-, Mineralölsteuer auch ein Produktionsprozess betroffen sein sollte. Die Steuer bleibt im Typus und Regelfall auf Überwälzung ausgerichtet. Deshalb musste der Bundesgesetzgeber auch keinen gesteigerten Nachweis erbringen, um den Verbrauchstypus und seine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die Stromsteuer zu erklären, obwohl diese auch Produktionsprozesse erfasste<sup>84</sup>. Dieser Umstand änderte nichts am Typus der Steuer (für den Regelfall) und stand daher der Gesetzgebungskompetenz nicht entgegen. Es blieb in diesem Fall für den betroffenen Produzenten nur, die im konkreten Einzelfall fehlende Überwälzbarkeit als materielle Grundrechtsbeeinträchtigung im Sinne eines Sonderopfers und Verstoßes gegen Art. 3 und 14 GG nachzuweisen. Dasselbe gilt bei Regelungen, die historisch gewachsene örtliche Verbrauchs- und Aufwandsteuern (z. B. Vergnügungs-, Spielgerätesteuern) betreffen. Führt der Gesetzgeber dagegen eine ausschließlich den Produktionsprozess bestimmter Unternehmen betreffende, bisher unbekannte Steuer ein, kann die Inzidenz nicht einfach – auch nicht typisierend – vermutet werden. Es bedarf vielmehr einer genauen Analyse dessen, wen der Gesetzgeber, hier der Bund, mit der neuen Steuer belasten und welche Wirkungen er erzielen wollte. Die bloße Verbrauchsteuerbezeichnung kann zur Typenbestimmung nicht ausreichen. Bei einer reinen Produktionsmittelsteuer kann zugunsten der Verbrauchsteuer in ihrer Typologie nichts angeführt werden. Deshalb bedarf es zur Begründung dieses Typus zumindest eines Plausibilitätsnachweises der Inzidenz. Beansprucht der Bund – mit Sperrwirkung gegenüber den Ländern – sowohl die Gesetzgebungs- als auch die Ertragskompetenz für eine reine Produktionsmittelsteuer, muss er plausibel darlegen, dass diese Steuer keine direkte Unternehmensteuer, sondern nach ihrem Zweck und ihrer Ausgestaltung auf Überwälzung angelegt ist.

**Zweifel an Überwälzbarkeit der KernbrSt:** An dieser Stelle spricht alles dafür, dass die bloße Titulierung als „Verbrauchsteuer“ in § 1 Abs. 1 Satz 2 KernbrStG ein (untauglicher) Formenmissbrauch ist. Das FG München zeigt entlarvend auf, dass der Gesetzgeber selbst nicht von der Überwälzbarkeit der KernbrSt ausgegangen ist<sup>85</sup>, sondern sie als eine di-

rekte Produktionsmittelsteuer (direkte Unternehmensteuer) konzipiert hat und dies auch so wollte. Der Gesetzgeber hat selbst unterstellt, dass eine Steuerüberwälzung – wenn überhaupt – nur in geringem Umfang möglich sein wird<sup>86</sup>. Dementsprechend ging er auch in Höhe des erwarteten Steueraufkommens von 2,3 Mrd. € spiegelbildlich von entsprechenden zusätzlichen (nicht abwälzbaren) Kosten für die Versorgungsunternehmen aus<sup>87</sup>. Zur Überwälzbarkeit wird in den Gesetzesmotiven ausgeführt<sup>88</sup>:

„Da Strom aus Kernkraftwerken aufgrund der bisher geringen Erzeugungskosten im Regelfall keinen Einfluss auf die Strompreisbildung an den Börsen (sog. merit-order) hat, wird angenommen, dass die erhöhten Kosten der Kernkraftwerke allenfalls gelegentlich und für kurze Zeiträume auf die Preisbildung auf dem Strommarkt durchschlagen werden...“

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

Diese Annahme des Gesetzgebers bestätigt sich auch in der Marktrealität. An den Strombörsen (so auch der European Energy Exchange – EEX – in Leipzig und der EPEX Spot in Paris) bildet sich der Strompreis nach dem sog. Merit-Order-Prinzip (Wert-Reihenfolge-Prinzip). Dabei wird der jeweils neu berechnete Strompreis nach dem letzten Gebot, für das noch eine Nachfrage besteht (dem sog. Market Clearing Preis), festgelegt. Das teuerste gerade noch zur Lastdeckung notwendige Kraftwerk setzt mit seinen Grenzkosten den Marktpreis für alle Anbieter<sup>89</sup>. Für die Deckung der stark fluktuierenden Stromnachfrage werden technisch unterschiedliche Kraftwerke mit entsprechend unterschiedlicher Kostenstruktur und Flexibilität eingesetzt. So werden zur Deckung der durchgehend erforderlichen Grundlast Kraftwerke verwendet, die aufgrund der großen notwendigen Investitionen (im Wesentlichen Bau- oder Errichtungskosten) zwar hohe Fixkosten verursachen, dafür aber bei der Erzeugung relativ geringe Grenzkosten (im Wesentlichen Brennstoffe und CO<sub>2</sub>-Zertifikate) aufweisen, während die Spitzenlast eher mit flexibel fahrbaren Kraftwerken gedeckt wird, deren Investitionskosten relativ geringer sind, die aber im Betrieb verhältnismäßig hohe Grenzkosten verursachen. Kernkraftwerke gehören zu den sog. Grundlastkraftwerken, die den Grundsockel der Stromerzeugung ausmachen. Ihre Grenzkosten sind im Vergleich zu den anderen Erzeugungsarten (Spitzenlast etwa aus Gas und Grundlast aus Stein- und Braunkohle) typischerweise so gering, dass es sich fast nie um preissetzende Grenzkraftwerke handelt. Werden in dieser Lage die Grenzkosten durch die KernbrSt erhöht, beeinflussen diese Kostensteigerungen den Strompreis nicht, weil immer noch andere Kraftwerkstypen preissetzend sind<sup>90</sup>. Eine Vorwärtsüberwälzung der KernbrSt ist damit unmöglich. Da auch keinerlei greifbare, vom Gesetzgeber plausibilisierten

<sup>83</sup> Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, 140 f.; Seer, DStJG Bd. 23, 2000, S. 87, 116.

<sup>84</sup> Zumal der Gesetzgeber das Problem einer möglichen direkten Besteuerung der Unternehmen des produzierenden Gewerbes gesehen und deshalb für diese Unternehmen im StromStG Steuerermäßigungen geschaffen hat.

<sup>85</sup> FG München v. 4. 10. 2011, 14 V 2155/11, DStRE 2012, 48, 50; s. a. FG Hamburg v. 16. 9. 2011, 4 V 133/11, DStRE 2012, 53, 58.

<sup>86</sup> So ausdrücklich BT-Drs. 17/3054, S. 1 und 5.

<sup>87</sup> So ausdrücklich BT-Drs. 17/3054, S. 2 und 5.

<sup>88</sup> BT-Drs. 17/3054, S. 5.

<sup>89</sup> S. Sektoruntersuchung Stromerzeugung/Stromgroßhandel, S. 58 (abrufbar unter: [http://www.bundeskartellamt.de/wDeutsch/download/pdf/Stellungnahmen/110113\\_Bericht\\_SU\\_Strom\\_2\\_.pdf](http://www.bundeskartellamt.de/wDeutsch/download/pdf/Stellungnahmen/110113_Bericht_SU_Strom_2_.pdf), zuletzt besucht am 23. 1. 2012).

Anhaltspunkte für eine Rück- oder Schrägwälzbarkeit ersichtlich sind, ist die KernbrSt nichts anderes als eine zusätzliche direkte Gewinnsteuer. Der Gesetzgeber wusste, was er tat. Er wollte für den Regelfall gar keine Überwälzung, sondern eine direkte Besteuerung der Versorgungsunternehmen, eine zusätzliche direkte Unternehmensteuer. Daraufhin hat er die KernbrSt auch ausgestaltet. Er sah sie als Bestandteil der Kompensation für die mit der „Energiewende 2050“ zunächst beschlossene Laufzeitverlängerung der Kernkraftwerksanlagen, aufgrund derer für die Versorgungsunternehmen zusätzliche Gewinne zu erwarten waren, an denen der Staat via KernbrSt partizipieren wollte. Diese Konzeption deckt Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG aber nicht mehr ab<sup>91</sup>.

90 S. r2b energy consulting GmbH (*Müsgens/Peek/Wissen*), Überwälzbarkeit der KernbrSt auf den Großhandelspreis für Strom, abrufbar unter [http://www.r2b-energy.com/pdf/Studie\\_r2b-Ueberwaelzbarkeit-Brennelementesteuer\\_110603.pdf](http://www.r2b-energy.com/pdf/Studie_r2b-Ueberwaelzbarkeit-Brennelementesteuer_110603.pdf).

#### 4. Ergebnis

1. Die Vollziehung von KernbrSt-Anmeldungen ist gemäß § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO aufzuheben, wenn ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des KernbrStG bestehen. Ausschlaggebendes Kriterium für die Aufhebung der Vollziehung sind allein die Erfolgsaussichten in der Hauptsache. Eine Abwägung mit öffentlichen Haushaltsinteressen des Staates hat darüber hinausgehend nicht stattzufinden.

2. Dem Bund stand keine Gesetzgebungskompetenz für die KernbrSt nach Art. 105 Abs. 2 i. V. m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG zu. Die KernbrSt ist als direkte Produktionsmittelsteuer eine Betriebssteuer, die nicht auf Überwälzung angelegt ist und den Gewinn der Kernkraftwerksbetreiber besteuert. Sie entspricht daher nicht dem verfassungsrechtlichen Typus einer Verbrauchsteuer.

91 Zur mangelnden Kompetenz für direkte Produktionssteuern s. a. *Jatzke*, (Fn. 66), S. 74 f.

## Der V. Senat des BFH legt nach – Neue Entwicklungen im Umsatzsteuerinsolvenzrecht

Zugleich Besprechung des Urteils des V. Senats des BFH vom 24. 11. 2011, V R 13/11, BeckRS 2011, 96933

Von Dr. Günter Kahlert, Hamburg, und Dr. Dietmar Onusseit, Dresden\*

Mit der Besprechungsentscheidung gibt der V. Senat des BFH seinem neuen Konzept von der Verzahnung der Umsatzsteuer mit dem Insolvenzrecht weitere Konturen, und zwar für den Fall der Anmeldung einer Umsatzsteuerforderung zur Insolvenztabelle. Gleichzeitig nutzt der V. Senat des BFH die Besprechungsentscheidung, um sein neues Konzept sowohl gegenüber der in der Literatur geäußerten Kritik als auch vorbeugend gegenüber dem VII. Senat des BFH zu rechtfertigen.

### 1. Einleitung

Mit dem in der Literatur<sup>1</sup> heftig kritisierten Urteil vom 9. 12. 2010<sup>2</sup> hat der V. Senat entschieden, dass ein Unternehmen im Falle der Soll-Besteuerung mit Insolvenzeröffnung in verschiedene Unternehmensteile (vorinsolvenzlicher Teil, Insolvenzmasse und freigegebenes Vermögen) aufgespalten werde und auf dieser Grundlage der Umsatzsteueranteil einer in der Insolvenz vereinnahmten Forderung als Masseverbindlichkeit zu beurteilen sei, wenn die zugrunde liegenden Liefer-

ungen oder sonstigen Leistungen vor Insolvenz ausgeführt worden seien. Der V. Senat bedient sich dazu der Technik einer doppelten Berichtigung. Er meint, die Forderungen des Leistenden würden mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen „rechtlich uneinbringlich“ (1. Berichtigung, § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG), weil der Leistungsempfänger nicht mehr mit befreiender Wirkung an den Leistenden zahlen könne. Denn ihm fehle aufgrund des Übergangs der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis gemäß § 80 Abs. 1 InsO auf den Insolvenzverwalter die für das Erlöschen der Verbindlichkeit erforderliche Empfangszuständigkeit. Vereinnahmung der Insolvenzverwalter die Forderung im Insolvenzverfahren, so komme es zu einer weiteren Berichtigung gemäß § 17 UStG (2. Berichtigung, § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG). Der in der vereinnahmten Forderung enthaltene Umsatzsteueranteil sei als Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu beurteilen, weil der sich aus § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG ergebende Steueranspruch erst im Insolvenzverfahren vollständig verwirklicht werde. Mit der Besprechungsentscheidung hatte der V. Senat zu entscheiden, wie sich diese Rechtsprechung auf die Anmeldung eines

\* Dr. Günter Kahlert ist Rechtsanwalt und Steuerberater, White & Case LLP, Hamburg. Dr. Dietmar Onusseit ist Vorsitzender Richter am OLG, Dresden.

<sup>1</sup> Kritisch *Kahlert*, DStR 2011, 921; *Schmittmann*, ZIP 2011, 1125; *Depré/Lambert*, KSI 2011, 214; *Heinze*, DZWIR 2011, 276; *Onusseit*, DZWIR 2011, 239; *Kahlert*, DStR 2011, 1973. Zustimmung *Wäger*, DStR 2011, 1925; *Widmann*, UR 2011, 501.

<sup>2</sup> BFH v. 9. 12. 2010, V R 22/10, BStBl II 2011, 996, DStR 2011, 720, dazu BMF v. 9. 12. 2011, IV D 2 - S 7330/09/10001 :001, DOK 2011/0992053, BStBl I 2011, 1273, BeckVerw 255809, zu diesem BMF-Schreiben *Kahlert/Schmidt*, DB 2012, 197. Für den Fall der Ist-Besteuerung gilt nach BFH v. 29. 1. 2009, V R 64/07, BStBl II 2009, 682, DStR 2009, 859, dasselbe, allerdings mit der Begründung, der Steuertatbestand werde erst mit der Vereinnahmung vollständig in der Insolvenz verwirklicht.