



Ausarbeitung

Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell

Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 076/22
Abschluss der Arbeit: 22.07.2022
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Gegenstand der Untersuchung	5
2.	Tatbestand der italienischen Übergewinnsteuer	5
2.1.	Einführung und Begründung der „außerordentlichen Solidaritätsabgabe“	5
2.2.	Steuersubjekte und steuerpflichtige Tätigkeiten (Art. 37 Abs. 1 DL)	6
2.3.	Bemessungsgrundlage (Art. 37 Abs. 2 und 3 DL)	7
2.4.	Steuersatz (Art. 37 Abs. 2 DL)	9
2.5.	Steuererhebung und Steueraufkommen (Art. 37 Abs. 5 und 6 DL)	9
3.	Zur Einordnung der italienischen Steuer als Übergewinnsteuer	10
4.	Verfassungsrechtlicher Rahmen für die Einführung der Übergewinnsteuer	10
5.	Gesetzgebungskompetenz des Bundes zur Einführung der Übergewinnsteuer	11
5.1.	Übergewinnsteuer als Steuer	11
5.2.	Spielraum des Gesetzgebers zur Einführung „neuer“ Steuern / kein Steuererfindungsrecht	11
5.3.	Einordnung der Übergewinnsteuer als Ertragsteuer (Einkommen- und Körperschaftsteuer) oder als Umsatzsteuer bzw. Verkehrsteuer	12
5.4.	Übergewinnsteuer als Ergänzungsabgabe	14
6.	Rückwirkungsverbot	16
7.	Verbot der Erdrosselungssteuer	18
8.	Vereinbarkeit der Übergewinnsteuer mit dem allgemeinen Gleichheitssatz	19
8.1.	Ungleichbehandlungen und Differenzierungskriterien der Übergewinnsteuer	19
8.2.	Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes	20
8.3.	Bestimmung des Prüfungsmaßstabes für die Übergewinnsteuer	21
8.3.1.	Weiter Spielraum bei Auswahl des Steuergegenstandes	22
8.3.2.	Kein strenger Prüfungsmaßstab aufgrund des Verhältnisses zu den Ertragsteuern	24
8.4.	Sachlicher Grund für die Differenzierungskriterien	25
8.4.1.	Vorkommen und Nachweis unverdienter Gewinne	25
8.4.2.	Typisierung und Pauschalierung	26
8.4.3.	Beschränkung auf unverdiente Gewinne	27
8.4.4.	Bestimmung des Vergleichszeitraums	28
8.4.5.	Höhe des Steuersatzes	28

8.5.	Vergleich zu anderen Ungleichbehandlungen im Unternehmenssteuerrecht	28
8.5.1.	Gewerbesteuer	28
8.5.2.	Einkunftsarten im Einkommensteuerrecht	29
8.5.3.	Immobilienunternehmen	30
9.	EU-Leitlinie über die Besteuerung übermäßiger Gewinne	30
9.1.	Vergleich der italienischen Übergewinnsteuer mit den Anforderungen der Leitlinie	30
9.2.	Folgerungen für die Einführung der Übergewinnsteuer in Deutschland	31

1. Gegenstand der Untersuchung

Untersucht wird im Folgenden, ob das italienische Modell einer „außerordentlichen Solidaritätsabgabe“ als Übergewinnsteuer für Unternehmen des Energiesektors verfassungskonform auf Deutschland übertragbar ist. Dazu wird zunächst der Tatbestand der italienischen Übergewinnsteuer dargestellt (dazu nachfolgend 2.) und auf den Charakter der Steuer als Übergewinnsteuer eingegangen (dazu nachfolgend 3.). Sodann werden die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine solche Übergewinnsteuer nach italienischem Modell geprüft (dazu nachfolgend ab 4.), und zwar die Kompetenzgrundlage für den Bund nach der Finanzverfassung des Grundgesetzes (dazu nachfolgend 5.), das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (dazu nachfolgend 6.), das Verbot der Erdrosselungssteuer (dazu nachfolgend 7.) sowie die Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (dazu nachfolgend 8.). Dabei wird auch auf Beispiele eingegangen, in denen eine steuerliche Ungleichbehandlung nach Wirtschaftssektoren bereits stattfindet (dazu insbesondere 8.5.). Schließlich wird auf das Verhältnis zwischen der Leitlinie der EU-Kommission zur Besteuerung übermäßiger Gewinne und dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG eingegangen (dazu nachfolgend 9.).

2. Tatbestand der italienischen Übergewinnsteuer

2.1. Einführung und Begründung der „außerordentlichen Solidaritätsabgabe“

Italien hat im März 2022 als Reaktion auf die Auswirkungen des Ukraine-Krieges eine einmalig in 2022 zu erhebende Abgabe für Unternehmen des Energiesektors eingeführt, die als „außerordentliche Solidaritätsabgabe“ bezeichnet wird.¹ Die neue Steuer ist Teil eines gesetzlichen Maßnahmenpaketes zur Bekämpfung der Auswirkungen des Ukraine-Krieges. Das von der italienischen Regierung am 18. März 2022 beschlossene und am 22. März 2022 in Kraft getretene „Decreto-Legge“² (in Italien als „Ukraine-Dekret“ bezeichnet; im Folgenden „DL“ abgekürzt) mit Gesetzeskraft³ ist durch das „Decreto-Legge“ vom 17. Mai 2022 modifiziert worden.⁴ Nachfolgend wird der Tatbestand der italienischen Übergewinnsteuer im Überblick dargestellt (siehe 2.2. bis

1 Siehe dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Dokumentation WD 4 - 3000 - 049/22 vom 13.4.2022, unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/894892/3eb686d698d36159e9959d281c56f0f4/WD-4-049-22-pdf-data.pdf>, sowie - aktualisiert - Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand WD 4 - 3000 - 074/22 vom 16.6.2022, Ziffer 2.

2 „Decreto-Legge 21 marzo 2022, n. 21“, veröffentlicht in: „Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana“, Rom 21.3.2022, S. 1 ff., dort Art. 37, S. 20, unter: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2022/03/21/67/sg/pdf>.

3 Wie von Art. 77 der Verfassung der Italienischen Republik vorgesehen ist dieses „Decreto-Legge“ durch das Parlament in ein Gesetz (Legge) umgewandelt worden, siehe „Legge 20 maggio 2022, n. 51“, siehe https://www.gazzettaufficiale.it/do/gazzetta/serie_generale/0/pdfPaginato?dataPubblicazioneGazzetta=20220520&numeroGazzetta=117&tipoSerie=SG&tipoSupplemento=GU&numeroSupplemento=0&progressivo=0&numPagina=1&edizione=0&elenco30giorni=true.

4 „Decreto-Legge 17 maggio 2022, n. 50“, unter: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2022/05/17/114/sg/pdf>, bestätigt durch Parlamentsgesetz „Legge 15 luglio 2022, n. 91“, unter https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2022-07-15&atto.codiceRedazionale=22G00104&elenco30giorni=true.

2.5.). Dabei werden auch Auslegungshinweise der italienischen Steuerverwaltung berücksichtigt.⁵

Gemäß Art. 37 Abs. 1 DL soll die neue Abgabe dazu beitragen, die Auswirkungen der Preiserhöhungen im Energiesektor für Unternehmen und Verbraucher einzudämmen. Zur Finanzierung des Maßnahmenpaketes gegen die Auswirkungen des Ukraine-Krieges soll laut Ministerpräsident Draghi mit der neuen Steuer „*ein Teil der Übergewinne*“ („*una parte dei profitti in eccesso*“) erfasst werden, die Unternehmen des Energiesektors aufgrund der erhöhten Rohstoffpreise erzielen, und an „*Familien und Unternehmen in Schwierigkeiten*“ umverteilt werden.⁶

Aufgrund der aktuellen wirtschaftlichen Entwicklungen insbesondere auf den Energiemärkten zeigt sich auf diesem Gebiet eine starke **Dynamik in Europa**, die zu neuen Gesetzesinitiativen und zu neu beschlossenen, geänderten oder verlängerten Regelungen führt. Neue Abgaben wurden zum Beispiel in Griechenland, Rumänien und Ungarn eingeführt; Großbritannien hat die Einführung einer „*Energy Profits Levy*“ angekündigt.⁷ Auch Belgien und Spanien haben jüngst die Einführung einer Übergewinnsteuer für den Energiesektor angekündigt.⁸ Die geplanten und neu eingeführten Abgaben weisen allerdings große Unterschiede hinsichtlich des Kreises der Steuerpflichtigen und der Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf.

2.2. Steuersubjekte und steuerpflichtige Tätigkeiten (Art. 37 Abs. 1 DL)

Steuerpflichtig sind nur Unternehmen des Energiesektors, nämlich zusammengefasst die **Hersteller, Importeure und Händler von Strom, Gas und Erdölerzeugnissen**.⁹ Das sind nach Art. 37 Abs. 1 DL im Einzelnen

- Unternehmen, die in Italien zum Zweck des Weiterverkaufs Strom herstellen, Methangas herstellen oder Erdgas fördern,

5 Agenzia delle Entrate, „*Circolare N. 22/E*“ vom 23.6.2022 (https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/4495900/ENTRATE_Circolare_contributo_straordinario+def.pdf/e6fba6e1-928e-5ee2-393a-539c9f4011b5); ergänzt durch „*Circolare N. 25/E*“ vom 11.7.2022 (https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/4562953/Circolare_25_11.07.2022.pdf/095d8a6c-cb0d-387f-4741-661898735b06).

6 Siehe *Corriere della Sera* vom 18.3.2022 („*Draghi spiega il decreto taglia prezzi: Aiuti finanziati dagli extra-profitti delle aziende energetiche*“), unter: https://www.corriere.it/economia/aziende/22_marzo_18/draghi-aiutiamo-cittadini-imprese-rincari-0cc66ad8-a6fa-11ec-b959-f4f83b4867c0.shtml.

7 Siehe zu Griechenland Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Dokumentation WD 4 - 3000 - 065/22 vom 31.5.2022, unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/902304/e602636907aae7fdd48037df07ab880d/WD-4-065-22-pdf-data.pdf>, zu Ungarn Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Dokumentation WD 4 - 3000 - 069/22 vom 8.6.2022, unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/903162/d9084ebe27539eb0887a7e3492dac552/WD-4-069-22-pdf-data.pdf>, und im Übrigen Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand WD 4 - 3000 - 074/22 vom 16.6.2022.

8 Siehe FAZ vom 15.7.2022, S. 18. In Spanien sollen auch Banken besteuert werden.

9 So Agenzia delle Entrate, „*Circolare N. 22/E*“ vom 23.6.2022 (Fußnote 5), Präambel S. 3.

-
- Unternehmen, die in Italien mit Strom, Methangas oder Erdgas handeln,
 - Unternehmen, die in Italien Erdölerzeugnisse herstellen, verteilen oder damit handeln,
 - Unternehmen, die Strom, Methangas, Erdgas oder Erdölerzeugnisse zum Zweck des Weiterverkaufs importieren,
 - Unternehmen, die Strom, Methangas, Erdgas oder Erdölerzeugnisse aus anderen EU-Mitgliedstaaten in den Handel bringen.

Nicht steuerpflichtig sind Unternehmen, die Handelsplattformen für Strom, Gas, Umweltzertifikate oder Brennstoffe betreiben.

Die Steuerpflicht ist rechtsformunabhängig. Sie gilt für alle Unternehmen, die in Italien eine oder mehrere der genannten Tätigkeiten ausüben, unabhängig davon, ob sie in Italien niedergelassen sind oder nicht. Die Steuerpflicht gilt nicht nur für Unternehmen, die die genannten Tätigkeiten als Haupttätigkeit ausüben, sondern auch für andere Unternehmen, die die genannten Tätigkeiten neben anderen Haupttätigkeiten ausüben.¹⁰

2.3. Bemessungsgrundlage (Art. 37 Abs. 2 und 3 DL)

Bezugsgröße für die Berechnung des Übergewinns sind die Umsätze der steuerpflichtigen Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Bemessungsgrundlage der Steuer ist die Differenz zwischen dem **Saldo aus Ausgangsumsätzen und Eingangsumsätzen** im Zeitraum vom 1. Oktober 2021 bis zum 30. April 2022 (Besteuerungszeitraum)¹¹ einerseits und dem Saldo aus Ausgangsumsätzen und Eingangsumsätzen im Zeitraum vom 1. Oktober 2020 bis zum 30. April 2021 (Vergleichszeitraum)¹² andererseits. Ist die Differenz positiv, hat sich also der Saldo gegenüber dem Vergleichszeitraum erhöht, wird auf diese Erhöhung („*incremento*“) der Steuersatz angewendet.¹³ Dabei gelten die folgenden beiden **Ausnahmen**. Die Steuer wird nur erhoben, wenn die Erhöhung größer als 5.000.000 Euro ausfällt (absolute Erhöhung) und mindestens 10 % beträgt (relative Erhöhung).

Die relevanten Ausgangs- und Eingangsumsätze (jeweils netto ohne Umsatzsteuer) sind den **Umsatzsteuervoranmeldungen** der steuerpflichtigen Unternehmen zu entnehmen. Die Formulare der italienischen Umsatzsteuervoranmeldungen enthalten in der Zeile VP2 den zusammengefassten

10 Siehe Agenzia delle Entrate, „*Circolare N. 22/E*“ vom 23.6.2022 (Fußnote 5), Ziffer 1.1.).

11 In der ursprünglichen Fassung reichte der Besteuerungszeitraum nur bis zum 31.3.2022.

12 Ist dieser Saldo negativ, ist ein Wert von Null als Vergleichswert anzusetzen.

13 Der Zeitraum zwischen dem Beschluss der Regierung vom 18.3.2022 und dem Ende des Besteuerungszeitraums konnte von den steuerpflichtigen Unternehmen möglicherweise für Gestaltungen genutzt werden, zum Beispiel um durch zusätzliche Beschaffungen die Bemessungsgrundlage zu senken, siehe dazu *La Repubblica* vom 23.3.2022 („*Mef in campo: sugli extraprofitti non ci sarà elusione*“), unter: <https://ricerca.repubblica.it/repubblica/archivio/repubblica/2022/03/23/mef-in-campo-sugli-extraprofiti-non-ci-sara-elusione16.html?ref=search>.

Gesamtbetrag der (steuerbaren, nicht steuerbaren und steuerbefreiten) sogenannten aktiven Geschäftsvorgänge des Voranmeldungszeitraums, darunter auch diejenigen, die aufgrund der Leistungsortbestimmungen nicht in Italien steuerbar sind, und in der Zeile VP3 den zusammengefassten Gesamtbetrag der sogenannten passiven Geschäftsvorgänge. Daher lässt sich die Bemessungsgrundlage der Steuer grundsätzlich leicht aus diesen monatsgenau verfügbaren Daten ableiten. Bei quartalsweiser Abgabe muss für den Monat April eine Sonderberechnung erfolgen.

Aufwendiger ist die Berechnung der Übergewinnsteuer allerdings für steuerpflichtige Unternehmen, die einer umsatzsteuerlichen **Organschaft** angehören. Diese Unternehmen unterliegen der Übergewinnsteuer ohne Rücksicht auf die Organschaft; sie müssen die für sie relevanten Umsätze bzw. Salden daher eigens für Zwecke der Übergewinnsteuer so berechnen, als gehörten sie nicht zu einer umsatzsteuerlichen Organschaft.¹⁴ Dadurch wird verhindert, dass zum Beispiel nicht umsatzsteuerbare Innenumsätze zwischen Mitgliedern der Organschaft für die Besteuerung außen vor bleiben.

Steuerpflichtige Unternehmen, die neben steuerpflichtigen Tätigkeiten gemäß 2.2. auch andere, nicht steuerpflichtige Tätigkeiten ausüben, berechnen ihre Bemessungsgrundlage aufgrund des Gesetzeswortlauts dennoch nach der Gesamtheit ihrer Ausgangs- und Eingangsumsätze ohne Berichtigung, also ohne dass die auf die nicht steuerpflichtigen Tätigkeiten entfallenden Werte aus den Umsätzen herausgelöst werden.¹⁵ Damit wird in Kauf genommen, dass Erfolgssteigerungen aus an sich nicht steuerpflichtigen Tätigkeiten als Übergewinn besteuert werden.

Verwirrung ist um die Frage entstanden, ob Ausgangsumsätze, die aufgrund der Leistungsortbestimmungen in Italien nicht steuerbar sind, in die Berechnung der Salden einfließen. Hierzu hat die italienische Finanzverwaltung klargestellt, dass solche Ausgangsumsätze nur dann nicht zu berücksichtigen sind, wenn die dazu gehörigen Eingangsumsätze ebenfalls aufgrund des Leistungsortes nicht für die Umsatzsteuer relevant sind.¹⁶

Durch die Bezugnahme auf die erklärten Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes können sich im Hinblick auf den Gesetzeszweck problematische Folgen ergeben, wenn das Verhältnis von Eingangs- und Ausgangsumsätzen durch **außergewöhnliche Geschäftsvorfälle** „verfälscht“ wird. Die Praxis hat hierzu eine Klärung durch die Finanzverwaltung erwartet; die Einbeziehung sämtlicher Umsätze in diesen Fällen wird vermutlich eine verfassungsrechtliche Überprüfung nach sich ziehen.¹⁷

14 Siehe Agenzia delle Entrate, „Circolare N. 22/E“ vom 23.6.2022 (Fußnote 5), Ziffer 3.1.

15 Siehe Agenzia delle Entrate, „Circolare N. 22/E“ vom 23.6.2022 (Fußnote 5), Ziffer 2.2.

16 Siehe Agenzia delle Entrate, „Circolare N. 22/E“ vom 23.6.2022 (Fußnote 5), Ziffer 2.2. einerseits und „Circolare N. 25/E“ vom 11.7.2022 (Fußnote 5), Ziffer 5 andererseits. Wegen der Unklarheiten verzichtet die Finanzverwaltung auf die Anwendung von Sanktionen, wenn der erste Teilbetrag der Steuer deswegen nicht vollständig bis zum 30.6.2022 bezahlt wurde.

17 Siehe „Eutekneinfo“ vom 15.6.2022 (https://www.eutekne.info/Sezioni/Art_893917_extra_proffitti_incerti_ai_fini_del_contributo_contro_il_caro.aspx).

2.4. Steuersatz (Art. 37 Abs. 2 DL)

Der Steuersatz beträgt 25 % der Bemessungsgrundlage, also der „Erhöhung“ gemäß 2.3. Der Steuersatz wurde nachträglich erhöht. Im ersten „*Decreto Legge*“ vom März war noch ein Steuersatz von 10 % vorgesehen.

2.5. Steuererhebung und Steueraufkommen (Art. 37 Abs. 5 und 6 DL)

Die Steuer wird einmalig im Jahr 2022 erhoben. Ursprünglich musste die Steuer bis zum 30. Juni 2022 angemeldet und gezahlt werden. Durch das zweite „*Decreto Legge*“ (siehe 2.1.) wurde die Fälligkeit aufgeteilt, so dass 40 % des Betrages zum 30. Juni 2022 als Vorauszahlung und der verbleibende Betrag zum 30. November 2022 gezahlt werden müssen. Die Einzelheiten der Steuererhebung einschließlich der Erklärungspflichten und der Zahlungsmodalitäten werden durch Verfügung der italienischen Steuerverwaltung vom 17. Juni 2022 festgelegt.¹⁸ Für das Besteuerungsverfahren (Veranlagung, Erhebung, Sanktionen und Rechtsbehelfe) gelten im Übrigen die Bestimmungen, die für die Umsatzsteuer Anwendung finden.

Die Steuerpflicht erfasst nur Unternehmen, die in beiden Zeiträumen (Besteuerungszeitraum und Vergleichszeitraum) steuerpflichtige Tätigkeiten ausgeübt haben. Unternehmen, die eine steuerpflichtige Tätigkeit erst nach dem Ende des Vergleichszeitraums (30. April 2021) aufgenommen haben, sind von der Steuer befreit. Unternehmen, die die Tätigkeit während des Vergleichszeitraums aufgenommen haben, berechnen die Steuer nach entsprechend verkürzten Zeiträumen.¹⁹

Die Übergewinnsteuer ist **nicht als Betriebsausgabe** bei den italienischen Ertragsteuern und der italienischen Gewerbesteuer (IRAP) absetzbar (Art. 37 Abs. 7 DL).

Der von der Steuer erfasste Übergewinn wurde zunächst auf rund 39,8 Mrd. Euro geschätzt²⁰, was bei einem Steuersatz von 25 % zu einem geschätzten Steueraufkommen von rund 10 Mrd. Euro führen würde. Diese Schätzung bezieht sich allerdings noch auf den ursprünglichen Besteuerungszeitraum bis zum 31. März 2022. Neuere Schätzungen nennen ein Aufkommen von 11 Mrd. Euro.²¹

18 Agenzia delle Entrate, „*Provvedimento del 17/06/2022*“, unter <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/4495904/Provvedimento+contributo+straordinario+17+6+22+.pdf/f4f28a79-f5d2-3730-f3bf-0b5c08a04dbf>.

19 Siehe Agenzia delle Entrate, „*Circolare N. 22/E*“ vom 23.6.2022 (Fußnote 5), Ziffer 1.

20 Siehe *La Repubblica* vom 23.3.2022 („*Mef in campo: sugli extraprofiti non ci sarà elusione*“), unter: <https://ricerca.repubblica.it/repubblica/archivio/repubblica/2022/03/23/mef-in-campo-sugli-extraprofiti-non-ci-sara-elusione16.html?ref=search>.

21 Siehe FAZ vom 15. Juli 2022, Seite 18: 11 Mrd. Euro.

3. Zur Einordnung der italienischen Steuer als Übergewinnsteuer

Übergewinnsteuern wurden insbesondere in Kriegs- und Nachkriegszeiten erhoben. Dabei wurden vor allem zwei Ziele verfolgt, nämlich das fiskalpolitische Ziel der Deckung eines außerordentlich hohen öffentlichen Finanzbedarfs und das weitere Ziel, Gewinne bestimmter Branchen abzuschöpfen, die entweder *aufgrund* oder *während* der Kriege erwirtschaftet wurden und daher als ungerecht empfunden wurden (siehe ausführlich zur Übergewinnsteuer die Ausarbeitung „Übergewinnsteuer – historische Hintergründe, aktuelle Diskussion und rechtliche Fragen“²²). Problematisch war in diesen Fällen die Bemessung des Übergewinns nach einkommensteuerlichen Methoden. Dazu muss der aktuelle Gewinn des Besteuerungszeitraums verglichen werden mit einem Referenzgewinn. Der Referenzgewinn kann sich nach einer vorgegebenen fiktiven Rendite bemessen (*invested capital method*) oder nach den tatsächlichen Gewinnen desselben Unternehmens aus einem oder mehreren Zeiträumen vor dem Besteuerungszeitraum (*average earnings method* bzw. *base years method*).²³

In der Diskussion in Italien wird die neue Abgabe als Übergewinnsteuer bezeichnet bzw. von einem „Übergewinn“ gesprochen („*tassa sugli extraprofitti*“, „*extrautile*“;²⁴ „*profitti in eccesso*“²⁵). Auch wenn die Steuer – anders als historische Vorbilder der Übergewinnsteuer – den Übergewinn nicht durch Vergleich ertragsteuerlich bestimmter Größen ermittelt, sondern an umsatzsteuerlich bestimmte Größen anknüpft, lässt sich die Steuer noch als Übergewinnsteuer einordnen, wenn man die Erhöhung gemäß 2.3. als **pauschalierten Übergewinn** versteht. Die Anknüpfung an die Umsätze führt jedenfalls zu einer erheblichen Vereinfachung der Erhebung der Steuer, da die erforderlichen Daten aus den grundsätzlich monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen sofort verfügbar sind (dies gilt mit Einschränkung für Organschaften, siehe 2.3.). Zugleich werden die Schwierigkeiten der Bemessung des Übergewinns nach einkommensteuerlichen Methoden vermieden. Die italienische Steuer bedient sich der Vergleichstechnik historischer Übergewinnsteuern (Periodenvergleich). Es handelt sich nicht um eine allgemeine Übergewinnsteuer, sondern um eine Steuer, die nur Unternehmen des Energiesektors betrifft.

4. Verfassungsrechtlicher Rahmen für die Einführung der Übergewinnsteuer

Für die Einführung einer Übergewinnsteuer in Deutschland nach dem italienischen Modell ist zu prüfen, ob der Bund nach der Finanzverfassung des GG die Gesetzgebungskompetenz zur Einführung der Steuer hat (dazu nachfolgend 5.), ob die Einführung der Steuer mit dem Rückwirkungs-

22 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 023/21 vom 31.3.2021, unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/838958/eea79ffafc735d702c68efccc5c12d40/WD-4-023-21-pdf-data.pdf>.

23 Siehe zu den Methoden der Ermittlung des Übergewinns WD 4 - 3000 - 023/21 (Fußnote 22), S. 12 ff.

24 Siehe etwa *La Repubblica* vom 23.3.2022 („*Mef in campo: sugli extraprofitti non ci sarà elusione*“), unter: <https://ricerca.repubblica.it/repubblica/archivio/repubblica/2022/03/23/mef-in-campo-sugli-extraprofitti-non-ci-sara-elusione16.html?ref=search>.

25 Siehe *Corriere della Sera* vom 18.3.2022 („*Draghi spiega il decreto taglia prezzi: Aiuti finanziati dagli extraprofitti delle aziende energetiche*“), unter: https://www.corriere.it/economia/aziende/22_marzo_18/draghi-aiutiamo-cittadini-imprese-rincari-0cc66ad8-a6fa-11ec-b959-f4f83b4867c0.shtml.

verbot vereinbar ist (dazu nachfolgend 6.), ob die Steuer gegen das Verbot der Erdrosselungssteuer verstößt (dazu nachfolgend 7.) und ob sich die Steuer als branchenbezogene Belastung vor dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen lässt (dazu nachfolgend 8.).

5. Gesetzgebungskompetenz des Bundes zur Einführung der Übergewinnsteuer

Um die Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenzen sowie die materiell-rechtlichen Anforderungen an eine Abgabe zu bestimmen, sind Abgaben zu klassifizieren. Liegt eine Steuer im verfassungsrechtlichen Sinne vor, bestimmt sich die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 GG, die Ertragskompetenz nach Art. 106 GG und die Verwaltungskompetenz nach Art. 108 GG.

5.1. Übergewinnsteuer als Steuer

Nach der Definition in § 3 Abs. 1 AO sind Steuern einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Diese einfach-rechtliche Definition stimmt mit dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff überein.²⁶ Die unter 2. skizzierte Übergewinnsteuer erfüllt die Merkmale des Steuerbegriffs. Sie ist eine einmalige Geldleistung, die ohne Gegenleistung zur Finanzierung des öffentlichen Finanzbedarfs erhoben wird. Sie hat also einen Finanzierungszweck. Soweit damit auch andere Zwecke verfolgt werden, ändert dies nichts am Charakter einer Abgabe als Steuer, solange sie nicht auf ein „Nullaufkommen“ abzielt oder erdrosselnde Wirkung hat und damit auf ein faktisches Verbot hinausläuft.²⁷ Dies ist bei der Übergewinnsteuer nicht der Fall (dazu nachfolgend 7.). Die formale Bezeichnung der Steuer – zum Beispiel als „außerordentliche Solidaritätsabgabe“ (siehe 2.1.) – ist unerheblich.²⁸ Die Übergewinnsteuer kann mit einer ausdrücklichen gesetzlichen Zweckbindung verbunden werden, wonach ihr Aufkommen der Finanzierung bestimmter staatlicher Maßnahmen dient. Auch eine Zwecksteuer ist verfassungsrechtlich grundsätzlich zulässig.²⁹

5.2. Spielraum des Gesetzgebers zur Einführung „neuer“ Steuern / kein Steuererfindungsrecht

Die Gesetzgebungskompetenz für Steuern richtet sich nach Art. 105 GG. Nach Art. 105 Abs. 2 GG hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die *übrigen Steuern*, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Übrige Steuern in diesem Sinne sind nur die in Art. 106 GG genannten Steuern bzw. Steuerarten. Über andere dort nicht ausdrücklich genannte Steuern oder Steuerarten haben Bund und Länder keine Gesetzgebungskompetenz; denn dem einfachen Gesetzgeber kommt **kein freies**

26 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 214.

27 Vgl. Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 220 f.

28 Seiler, in: Maunz/Dürig, 96. EL November 2022, GG Art. 106 Rn. 82.

29 Siehe Kube, StuW 2022, 3 (5).

Steuererfindungsrecht zur Einführung anderer Steuern zu (Sperrwirkung der Finanzverfassung).³⁰ Allerdings sind die in Art. 105 GG und Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten **Typusbegriffe** und nicht in einem engen technischen Sinne zu verstehen. Neue Steuern sind daher daraufhin abzugleichen, ob sie dem Typus einer dort genannten Steuer entsprechen. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) betont, dass der Gesetzgeber im Rahmen dieser durch Art. 105 GG und Art. 106 GG vorgegebenen Typusbegriffe über eine weitgehende Gestaltungsfreiheit verfügt, so dass es dem Gesetzgeber offensteht, **neue Steuern zu „erfinden“** und bestehende Steuergesetze auch grundlegend zu verändern.³¹

5.3. Einordnung der Übergewinnsteuer als Ertragsteuer (Einkommen- und Körperschaftsteuer) oder als Umsatzsteuer bzw. Verkehrsteuer

Im Hinblick auf die Übergewinnsteuer ist also irrelevant, dass diese als solche in Art. 106 GG nicht genannt ist. Entscheidend ist vielmehr, ob sie einem der dort genannten Steuertypen zugeordnet werden kann. Die Zuordnung zu einem Kompetenztitel des Art. 106 GG bestimmt sich nach den **wesensprägenden Strukturmerkmalen der Steuer**, also Subjekt (Schuldner) und Objekt (Gegenstand), Maßstab der Bemessung und Art der Erhebung; entscheidend ist, ob zwei Steuern materiell dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit abschöpfen.³²

Die Berechnung der Übergewinnsteuer nach italienischem Modell knüpft an Werte an, die aus dem Umsatzsteuerverfahren abzuleiten sind (siehe 2.3.), und erfolgt nicht nach den für die Gewinnermittlung der Ertragsteuern üblichen Regeln. Alle **Steuersubjekte** der Übergewinnsteuer (siehe 2.2.) sind zugleich auch steuerpflichtige Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne. Für ihre Tätigkeiten greifen keine Umsatzsteuerbefreiungen. Die persönliche Steuerpflicht trifft die betroffenen Unternehmer – wie bei der Umsatzsteuer – ohne Rücksicht auf die Rechtsform ihres Unternehmens. Allerdings sind die Steuersubjekte der Übergewinnsteuer zugleich auch ohne Ausnahme persönlich ertragsteuerpflichtig – sie unterliegen entweder der Einkommen- oder der Körperschaftsteuer – und aufgrund ihrer Tätigkeiten zudem der Gewerbesteuer. Die Bestimmung der Steuersubjekte trägt daher nichts zur Zuordnung bei. Die Beschränkung auf einen bestimmten Sektor ist im Übrigen für beide Steuertypen ungewöhnlich.

Die Art der **Erhebung** der Übergewinnsteuer als einmalige Abgabe weist weder eine Nähe zur Umsatzsteuer noch zu den Ertragsteuern auf, die veranlagungszeitraumbezogene, laufende Steuern sind. Entscheidend für die Einordnung bleibt daher, ob der **Steuergegenstand** der Übergewinnsteuer mit dem Gegenstand der Umsatzsteuer bzw. der Ertragsteuern (Einkommen- und Körperschaftsteuer) vergleichbar ist. Dabei ist auch zu berücksichtigen, ob die Steuer auf Überwälzung ausgelegt ist und wer die Steuer letztlich tragen soll. Die **Umsatzsteuer** ist eine „Einkom-

30 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 69 ff., 94 ff. Zum Streit darum siehe *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 251 ff.

31 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 64, 68; *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 96. EL November 2022, GG Art. 106 Rn. 80 f.; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.5 f.

32 BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785 (787); *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 96. EL November 2022, GG Art. 106 Rn. 82, Art. 105 Rn. 144.

menverwendungssteuer“, die die private Einkommensverwendung und damit den privaten Konsum beim Endverbraucher als Steuerträger belasten soll.³³ Sie ist als indirekte Steuer ausgestaltet und auf Überwälzung angelegt.³⁴ Sie ist wirtschaftlich eine Verbrauchsteuer, die technisch wie eine Verkehrsteuer angeknüpft ist.³⁵ Die **Einkommensteuer** dagegen erfasst als Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit die Einkommenserzielung, Steuergegenstand ist der Bezug von Einkommen, Maßgröße für die Steuer ist das zu versteuernde Einkommen.³⁶ Die Einkommensteuer belastet den Vermögenszuwachs, den natürliche Personen durch erfolgreiches Wirtschaften am Markt einschließlich Veräußerungsvorgängen erzielen.³⁷ Inwieweit der Abzug erwerbsbedingter Aufwendungen nach dem objektiven Nettoprinzip, wie es im geltenden Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht einfachgesetzlich verankert ist, bereits ein konstituierendes Merkmal des verfassungsrechtlichen Begriffs der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer ist, bleibt umstritten; eine reine Bruttobesteuerung der Einnahmen würde die Einkommensteuer allerdings zu einer Umsatzsteuer verfremden.³⁸ Die Körperschaftsteuer betrifft das ebenso verstandene Einkommen der juristischen Personen.³⁹

Zwar ist grundsätzlich davon auszugehen, dass Unternehmer als Steuerzahler, soweit sie die Steuerzahlung durch Ausweichreaktionen nicht vermeiden können, sich an die Steuerwirkung so anpassen, dass sie die Zahllast auf ihre Kunden zu überwälzen versuchen.⁴⁰ Die Übergewinnsteuer ist allerdings nicht auf **Überwälzung** auf die Verbraucher angelegt. Sie soll gerade bei bestimmten Unternehmen aufgrund der wirtschaftlichen Lage entstehende „*windfall profits*“ abschöpfen. Die Frage der tatsächlichen Überwälzung hängt dagegen von den künftigen wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen ab. Der Zweck der Übergewinnsteuer zielt auf die (gesteigerte) Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Unternehmer und nicht auf die Konsumleistungsfähigkeit der Verbraucher als unmittelbare oder mittelbare Kunden der steuerpflichtigen Unternehmer. Die Übergewinnsteuer soll auf einen Teil des am Markt erzielten (erhöhten) Einkommens zugreifen. Dieses Einkommen wird zwar nicht nach den gleichen Methoden des Steuerbilanzrechts ermittelt wie für die Zwecke der übrigen Ertragsteuern, sondern auf eine andere, pauschalierte Weise. Die Anknüpfung an die erzielten Einnahmen einerseits (Ausgangsumsätze) unter Abzug der Aufwendungen (repräsentiert durch die Eingangsumsätze) andererseits zeigt aber deutlich, dass auch der Übergewinnsteuer im Kern eine **Nettobetrachtung** zugrunde liegt.

33 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 96. EL November 2022, GG Art. 106 Rn. 142 f.

34 Kube, in: BeckOK GG, 51. Ed. 15.5.2022, GG Art. 106 Rn. 19.

35 Drüen, in: Tipke/Kruse, 170. EL Juni 2022, AO § 3 Rn. 67.

36 BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785 (787).

37 Kube, in: BeckOK GG, 51. Ed. 15.5.2022, GG Art. 106 Rn. 17.

38 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 96. EL November 2021, GG Art. 106 Rn. 138.

39 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 96. EL November 2022, GG Art. 106 Rn. 140.

40 Siehe Zimmermann/Henke/Broer, Finanzwissenschaft, 12. Aufl. 2017, S. 122, 127.

Daran ändert der Umstand nichts, dass damit nicht sämtliche bezogenen Aufwendungen des Unternehmens erfasst werden, nämlich nicht diejenigen, die keine Leistungen anderer Unternehmer darstellen, insbesondere Lohnaufwendungen.⁴¹

Die Übergewinnsteuer entspricht auch aus den folgenden Gründen nicht dem Typus einer Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer knüpft nicht an einen Saldo aus Ausgangs- und Eingangsumsätzen an, sondern an die Steuer, die sich auf Ausgangsumsätze ergibt, abzüglich der Steuer (sogenannte Vorsteuer), die auf Eingangsumsätze anfällt. Dabei kann der Steuersatz auf die einzelnen Leistungen, die Bestandteil der Ausgangs- wie Eingangsumsätze sind, unterschiedlich sein, er kann 0 % (bei einer Steuerbefreiung), 7 % (ermäßigter Steuersatz) oder 19 % betragen. Außerdem können bestimmte Eingangsumsätze je nach Verwendung vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein. Auch kann es bei einer Änderung der Verwendung zu Vorsteuerberichtigungen kommen. Maßgeblich für die Höhe der Umsatzsteuer ist der Saldo aus Umsatzsteuer und Vorsteuer. Gegen eine Vergleichbarkeit zur Umsatzsteuer spricht weiter, dass die Übergewinnsteuer ertragsteuerlich keinen Aufwand darstellt und daher nicht als Betriebsausgabe bei den Ertragsteuern abziehbar ist (siehe 2.5.) und nicht auf Überwälzung angelegt ist (siehe oben). Die Übergewinnsteuer ist im Übrigen auch keine Verkehrsteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG. Verkehrsteuern knüpfen an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs an.⁴² Dies kann z.B. der Abschluss eines Vertrages sein.

Im Ergebnis kann die Übergewinnsteuer nach italienischem Modell als eine Ertragsteuer angesehen werden, die auf die gleiche Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zugreift wie die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer, auch wenn sie nach anderen Methoden berechnet wird. Die Übergewinnsteuer kann daher auf die Kompetenzgrundlage des Art. 106 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Art. 105 Abs. 2 GG gestützt werden. Das Aufkommen der Übergewinnsteuer steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu (Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG).

5.4. Übergewinnsteuer als Ergänzungsabgabe

Im Folgenden wird untersucht, ob sich die Übergewinnsteuer nach italienischem Modell alternativ auch auf die Kompetenz des Bundes zur Erhebung einer Ergänzungsabgabe aus Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG stützen lässt. Der Bund kann durch Gesetz eine Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer erheben; das Aufkommen aus dieser Ergänzungsabgabe steht allein dem Bund zu (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG). Das Gesetz zur Einführung der Ergänzungsabgabe ist ein Einspruchs- und kein Zustimmungsgesetz (vgl. Art. 105 Abs. 3 GG). Weitere ausdrückliche Vorgaben für die Erhebung und Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe, z.B. hinsichtlich ihres Umfangs oder ihrer Dauer, enthält der Wortlaut des Grundgesetzes nicht.⁴³ Die Ergänzungsabgabe ermöglicht es dem Bund, einen Finanzbedarf, der gerade beim Bund und nicht zugleich bei den Ländern und Gemeinden besteht, durch eine Belastung des Einkommens der natürlichen Personen und Körperschaften (anstelle einer Belastung des Verbrauchs durch Erhöhung von Bundesverbrauchsteuern) zu decken, wenn eine allgemeine Erhöhung der Einkommensteuer

41 Im italienischen Modell erfolgt die Berücksichtigung solcher Aufwendungen möglicherweise pauschal bzw. indirekt, zum Beispiel durch die absoluten und relativen Ausnahmen von der Steuer (siehe 2.3.).

42 BVerfG, Urteil vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, NVwZ 2015, 288, Rn. 30.

43 *Tappe*, NVwZ 2020, 517 (518); *Tappe*, StuW 2022, 6 (7).

und der Körperschaftsteuer mit anteiliger Aufkommenswirkung zugunsten der Länder bzw. Gemeinden nicht notwendig ist.⁴⁴

Als Ergänzung der Einkommen- und der Körperschaftsteuer ähnelt die Ergänzungsabgabe in der Struktur diesen Steuern und baut auf ihrer Systematik auf.⁴⁵ Das BVerfG verlangt daher, dass sich die Ergänzungsabgabe in einem angemessenen Verhältnis zur Einkommen- und Körperschaftsteuer hält, um diese auch den Ländern zustehenden Gemeinschaftsteuern nicht auszuhöhlen.⁴⁶ Aus den vom BVerfG formulierten Anforderungen wird gefolgert, dass die Ergänzungsabgabe einen „kleinen Prozentsatz“ zur Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht überschreiten darf.⁴⁷

Umstritten ist im Übrigen, welchen **Gestaltungsspielraum** der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe hat. Die Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer muss diese Steuern „weiterführen“, wobei sich der Steuersatz (und die Höhe des Zuschlags) notwendig von dem der Einkommen- und Körperschaftsteuer unterscheiden.⁴⁸ Damit teilt sich die Ergänzungsabgabe die gleiche Bemessungsgrundlage, als eigenständige Abgabe muss sie jedoch nicht auf die Ausgestaltung der Einkommen- und Körperschaftsteuer abgestimmt sein, um etwa Lücken zu vermeiden oder eine mehrfache Besteuerung zu verhindern.⁴⁹ Nach dieser Auffassung soll der Ergänzungscharakter nicht zu Restriktionen bei der Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe führen, sondern dem Gesetzgeber wie bei anderen Steuern auch hinsichtlich der Auswahl des Steuergegenstands und des Steuersatzes ein weiter Spielraum zukommen.⁵⁰ Nach anderer Auffassung wird eine nicht streng akzessorisch (proportional) an die Höhe der Einkommensteuerschuld anknüpfende Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe durch den Bund (ohne notwendige Zustimmung des Bundesrates) und damit eigene politische Gestaltung des Tarifverlaufs (bezogen auf die Gesamtsteuerbelastung) als Umgehung des Art. 105 Abs. 3 GG angesehen, insbesondere weil die Tarifbestimmung die „zentrale politische Stellschraube für die Verteilung der Steuerlasten“ sei.⁵¹

44 Vgl. *Tappe*, NVwZ 2020, 517 (519); *Tappe*, StuW 2022, 6 (7).

45 BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757.

46 BVerfG, Beschluss vom 9.2.1972, 1 BvL 16/69, NJW 1972, 757; BFH, Urteil vom 21.7.2011, II R 52/10, DStRE 2011, 1199 (1200). Eine Aushöhlung ist nur bei einer sehr deutlichen Verschiebung des bundesstaatlichen Verteilungsgefüges anzunehmen, *Kube*, DStR 2017, 1792 (1796 f.).

47 Siehe *Kube*, StuW 2022, 3; *Seiler*, in: Maunz/Dürig, 96. EL November 2022, GG Art. 106 Rn. 117. Für zulässig gehalten werden jedenfalls 5,5 % (*Heintzen*, in: von Münch/Kunig, 7. Aufl. 2021, GG Art. 106 Rn. 21), 7,5 % (*Bartone*, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit von Ergänzungsabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG, in: Jochum u.a. (Hrsg.), Festschrift für Rudolf Wendt, 2015, S. 739 (744)) und maximal 10 % als Zuschlagsteuer und 5 % bei direkter Erhebung vom Einkommen (*Frank*, Verfassungsmäßigkeit und Zukunft des Solidaritätszuschlags, 2019, zugl. Siegen, Univ. Diss. 2019, S. 49).

48 Für einen eher weiten Spielraum *Tappe*, NVwZ 2020, 517 (520); *Frank*, Verfassungsmäßigkeit und Zukunft des Solidaritätszuschlags, 2019, zugl. Siegen, Univ. Diss. 2019, S. 35 ff.

49 *Tappe*, NVwZ 2020, 517 (520).

50 *Tappe*, NVwZ 2020, 517 (520); *Tappe*, StuW 2022, 6 (9).

51 Restriktiver daher *Wernsmann*, NJW 2018, 916 (918) und ZG 2020, 181 (189); *Kube*, StuW 2022, 3.

Ob sich die Übergewinnsteuer nach italienischem Modell als Ergänzungsabgabe auf Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG stützen lässt, hängt zum einen davon ab, dass sich die soeben geschilderte Auffassung von einem weiten Spielraum des Gesetzgebers als zutreffend erweist (nach der restriktiven Auffassung dürfte die Übergewinnsteuer nach italienischem Modell nicht als Ergänzungsabgabe zulässig sein), zum anderen davon, dass sie sich noch in einem (ungeklärten) angemessenen Verhältnis zur Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer hält. Diese Beurteilung wird dadurch erschwert, dass die Steuer nur einen kleinen Teil der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflichtigen erfasst und außerdem aufgrund der von den Ertragsteuern abgelösten Berechnungsmethode kein simpler prozentualer Vergleich möglich ist. Umstritten und ungeklärt ist allerdings auch noch, welche verfassungsrechtlichen Anforderungen an den erforderlichen zusätzlichen Finanzbedarf des Bundes zu stellen sind, eine Diskussion, die vor allem im Hinblick auf die Fortgeltung des Solidaritätszuschlages auch nach Auslaufen des sogenannten Solidarpakts II vor der Corona-Pandemie geführt wurde.⁵² Mit dem erhöhten Finanzbedarf gerade des Bundes aufgrund der Corona-Pandemie könnte sich ein solcher Finanzbedarf begründen lassen,⁵³ wohl auch mit den durch den Ukraine-Krieg und dessen Folgen verbundenen Belastungen. Weiter stellt sich die Frage nach dem Verhältnis einer zweiten Ergänzungsabgabe zum Solidaritätszuschlag. Es ist allerdings nicht von vornherein ausgeschlossen, dass auch zwei Ergänzungsabgaben erhoben werden können.⁵⁴

6. Rückwirkungsverbot

Die italienische Übergewinnsteuer wurde im März 2022 als einmalige Abgabe eingeführt (mit späteren Änderungen), der Besteuerungszeitraum umfasst die Monate Oktober 2021 bis April 2022. Sie legt also einen Besteuerungszeitraum fest, der überwiegend in der Vergangenheit liegt. Dies wirft die Frage auf, welche verfassungsrechtlichen Grenzen im Hinblick auf eine mögliche rückwirkende Einführung der Steuer in Deutschland zu beachten sind.

Das grundsätzliche Verbot rückwirkender belastender Gesetze beruht auf den Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes. Das Verbot schützt das Vertrauen in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der Rechtsordnung.⁵⁵ Die Rückwirkung von Steuergesetzen ist allerdings nicht grundsätzlich unzulässig. Das BVerfG unterscheidet zwischen der **echten** und der **unechten Rückwirkung**. Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn ein Gesetz nachträglich in bereits

52 Vgl. dazu *Kube*, *StuW* 2022, 3 (4); Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlages - Zur Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des Solidaritätszuschlages in aktueller Konzeption und der Verfassungsmäßigkeit geplanter Änderungen“, WD 4 – 3000 – 099/19, unter <https://www.bundestag.de/resource/blob/655866/4410c74d5f58e7ccf5830b0c4c2d3f39/WD-4-099-19-pdf-data.pdf>.

53 *Seer*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.6; siehe auch *Hey*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rn. 7.36.

54 Vgl. dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Zulässigkeit einer Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer zur Finanzierung der gesetzlichen Krankenversicherung“, WD 4 - 3000 - 135/20, S. 13 (<https://www.bundestag.de/resource/blob/815876/571283f24f564962dc1be74090b3c05b/WD-4-135-20-pdf-data.pdf>).

55 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, *DStR* 2018, 731 Rn. 134.

abgeschlossene Sachverhalte eingreift und bereits eingetretene Rechtsfolgen ändert, eine unechte Rückwirkung, wenn das Gesetz gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte betrifft und die Rechtsfolgen für die Zukunft ändert.⁵⁶ Im Steuerrecht liegt eine echte Rückwirkung nur vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert.⁵⁷ Bei veranlagungszeitraumbezogenen Steuern besteht eine echte Rückwirkung, wenn gesetzliche Regelungen nach Ablauf des Veranlagungszeitraums mit Wirkung für einen vorangegangenen, abgeschlossenen Veranlagungszeitraum erlassen werden.⁵⁸ Änderungen mit Wirkung für den laufenden Erhebungszeitraum stellen eine unechte Rückwirkung dar.⁵⁹

Fraglich ist, welche Vorgaben sich daraus für die Einführung der Übergewinnsteuer als einer **neuen**, einmalig erhobenen, periodenbezogenen **Steuer** ergeben. Kein Rückwirkungsproblem besteht, wenn die Steuer ausschließlich künftige Geschäftsvorfälle erfasst, also der Besteuerungszeitraum nach ihrem Inkrafttreten beginnt. Allerdings können Steuerpflichtige im Allgemeinen nicht darauf vertrauen, dass die Gesetzeslage unverändert bestehen bleibt; dies gilt nicht nur für die Streichung von Steuervergünstigungen, sondern auch für die Schaffung einer zusätzlichen Steuer.⁶⁰ Das BVerfG wendet die Grundsätze der unechten Rückwirkung daher auch für die Schaffung einer zusätzlichen Steuer während des Veranlagungszeitraums an, so dass dies verfassungsrechtlich grundsätzlich nicht zu beanstanden ist.⁶¹ Im Hinblick auf diese Rechtsprechung dürfte die Rückwirkung einer neu eingeführten Übergewinnsteuer nicht isoliert von der bereits bestehenden Belastung mit Ertragsteuern zu beurteilen sein. Denn die Übergewinnsteuer greift auf einen Hinzuerwerb zu, der im gleichen Zeitraum bereits durch die Einkommen- und Körperschaftsteuer als veranlagungszeitraumbezogene Steuern belastet sein kann (siehe 5.3.). Daher soll hier davon ausgegangen werden, dass diese Steuern zusammenbetrachtet werden müssen, da bei Steuerpflichtigen mit Ablauf des Veranlagungszeitraums der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ein gewisses schutzwürdiges Vertrauen entstanden sein dürfte, dass ihr Hinzuerwerb nicht (echt rückwirkend) mit einer erhöhten oder einer ganz neuen Steuer belastet wird.

Danach dürfte ein der **echten Rückwirkung** vergleichbarer Fall eines gesteigerten schutzwürdigen Vertrauens angenommen werden, wenn eine in 2022 eingeführte Übergewinnsteuer auf Übergewinne des Jahres 2021 zugreift. Die echte Rückwirkung ist regelmäßig verfassungswidrig, so

56 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 135 f.; BVerfG, Beschluss vom 10.10.2012, 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 42 f.; *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 267. EL. April 2022, AO § 4 Rn. 714, 740; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.261 f.

57 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 137.

58 *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.262.

59 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 137.

60 BVerfG, Beschluss vom 9.3.1971, 2 BvR 326/69, BVerfGE 30, 250 (269).

61 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 267. EL. April 2022, AO § 4 Rn. 737.

dass zum Beispiel die Erhöhung des Steuersatzes nach Ablauf des Veranlagungszeitraums unzulässig ist.⁶² Die von der Rechtsprechung anerkannten Ausnahmetatbestände für echte Rückwirkungen⁶³ dürften hier nicht vorliegen; auch zwingende Gründe des gemeinen Wohls, die über dem Gebot der Rechtssicherheit stehen, lassen sich wohl nicht annehmen. Demgegenüber dürfte die Einführung der Übergewinnsteuer mit einem Besteuerungszeitraum, der sich auf das laufende Jahr begrenzt, eher wie ein Fall der **unechten Rückwirkung** zu behandeln sein, so dass diese Rückwirkung grundsätzlich zulässig sein dürfte.

Auch wenn die Rechtsprechung des BVerfG zu unechten Rückwirkungen strenger geworden ist, bleibt es dabei, dass unechte Rückwirkungen grundsätzlich zulässig sind.⁶⁴ Die aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip folgenden Grenzen sind erst überschritten, wenn die vom Gesetzgeber angeordnete unechte Rückwirkung zur Erreichung des Gesetzeszwecks nicht geeignet oder erforderlich ist oder wenn die Bestandsinteressen der Betroffenen die Veränderungsgründe des Gesetzgebers überwiegen.⁶⁵ Dabei sind die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen der Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage abzuwägen, also das Gewicht des enttäuschten Vertrauens und das Gewicht und die Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe.⁶⁶ Das BVerfG betont dabei auch, dass der dem Gemeinwohl verpflichtete Gesetzgeber nicht in wichtigen Bereichen gelähmt werden darf und die Rechtsordnung für notwendige Änderungen anpassungsfähig bleiben muss.⁶⁷ Zu fragen ist daher, ob ein „besonderer Moment der Schutzbedürftigkeit“ besteht, der in einer „gesteigerten rechtlichen Abgeschlossenheit des Sachverhalts“ oder in bereits getätigten Dispositionen liegen kann.⁶⁸ Von einer solchermaßen gesteigerten Schutzbedürftigkeit ist bei Einführung der Übergewinnsteuer im laufenden Jahr nicht auszugehen.

7. Verbot der Erdrosselungssteuer

Manche historische Übergewinnsteuern wiesen sehr hohe Steuersätze von bis zu 95 % auf. Dann stellt sich die Frage, ob darin eine Erdrosselungssteuer liegt. Erdrosselungssteuern sind keine

62 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 267. EL. April 2022, AO § 4 Rn. 734, 739, 742 (Höchstmaß an Abgeschlossenheit).

63 Dazu Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.269; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 267. EL. April 2022, AO § 4 Rn. 744.

64 Vgl. BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 136; BVerfG, Beschluss vom 10.10.2012, 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 43; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 267. EL. April 2022, AO § 4 Rn. 768 f.

65 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 136; BVerfG, Beschluss vom 10.10.2012, 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 43, 70.

66 BVerfG, Beschluss vom 10.10.2012, 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 46; siehe auch BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 139.

67 BVerfG, Beschluss vom 10.10.2012, 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 45.

68 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 267. EL. April 2022, AO § 4 Rn. 769, 774; vgl. auch BVerfG, Beschluss vom 10.10.2012, 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 71.

Steuern, da sie nicht der Erzielung von Einnahmen dienen.⁶⁹ Sie können weder auf Art. 105 GG noch auf die Sachgesetzgebungskompetenz gestützt werden.⁷⁰ Zudem verletzen sie die Steuerpflichtigen in ihren Freiheitsgrundrechten. Zwar setzt das freiheitsrechtliche Übermaßverbot und der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz den Belastungswirkungen einer Steuer freiheitsrechtlich „kaum Grenzen“, mit Ausnahme eben der Erdrosselungssteuer.⁷¹ Eine Verletzung von Freiheitsgrundrechten aufgrund eines unverhältnismäßigen, erdrosselnden Steuerzugriffs liegt erst vor, wenn die unternehmerische Betätigung durch eine Totalbesteuerung ökonomisch sinnlos wird und auf ein faktisches Verbot hinausläuft (Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG) oder zur Aufgabe des Eigentums an einem konkreten Vermögensgegenstand zwingt (Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG).⁷²

Von der Übergewinnsteuer nach italienischem Modell dürfte keine erdrosselnde Wirkung auf die unternehmerische Tätigkeit der Steuerpflichtigen ausgehen. Zum einen wird die Abgabe nur einmal erhoben, zum anderen sind absolute und relative Ausnahmen von der Besteuerung vorgesehen (siehe 2.3.). Außerdem wirkt die Anknüpfung der Steuer an die Ausgangs- bzw. Eingangsumsätze so, dass die Steuerbelastung mit gestiegenen Umsätzen zunimmt und gestiegenen Kosten für Beschaffungen abnimmt.

8. Vereinbarkeit der Übergewinnsteuer mit dem allgemeinen Gleichheitssatz

8.1. Ungleichbehandlungen und Differenzierungskriterien der Übergewinnsteuer

Die Belastungswirkungen der Übergewinnsteuer nach italienischem Modell müssen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sein. Eine Ungleichbehandlung ergibt sich zum einen dadurch, dass nur Unternehmer mit bestimmten Tätigkeiten mit der Übergewinnsteuer belastet werden (Vergleichsgruppe 1), während alle anderen Unternehmer davon ausgenommen sind (Vergleichsgruppe 2). Differenzierungskriterium ist also die Ausübung bestimmter wirtschaftlicher Tätigkeiten im Energiesektor (Differenzierungskriterium 1, siehe 2.2.). Innerhalb der Gruppe der steuerpflichtigen Unternehmer (Vergleichsgruppe 1) belastet die Übergewinnsteuer nur diejenigen, die eine Saldenerhöhung gemäß der Berechnungstechnik der Steuer (siehe 2.3.) aufweisen (Vergleichsgruppe 1a), während andere Steuerpflichtige mit einem nicht erhöhten Saldo (Vergleichsgruppe 1b) nicht belastet werden. Die Belastungswirkungen der Steuer sind also in Abhängigkeit von der Übergewinnberechnung (Differenzierungskriterium 2) innerhalb der Gruppe der steuerpflichtigen Unternehmer unterschiedlich verteilt.

69 BVerfG, Beschluss vom 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, NJW 2006, 1191, Rn. 44; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 170. EL Juni 2022, AO § 3 Rn. 17.

70 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 267. EL. April 2022, AO § 3 Rn. 122.

71 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 267. EL. April 2022, AO § 3 Rn. 105; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.182 f., 3.196 f.

72 Vgl. *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 267. EL. April 2022, AO § 3 Rn. 123; § 4 Rn. 549 ff.; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 170. EL Juni 2022, AO § 3 Rn. 17a (praktisch kommt das Verbot der Erdrosselungssteuer kaum zur Wirkung).

8.2. Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG folgt das Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln; dies gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen. Differenzierungen bedürfen der **Rechtfertigung durch Sachgründe**, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Dabei gilt ein stufenloser, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen.⁷³ Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich dabei unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten auf das **Willkürverbot** beschränkten Bindungen bis hin zu strengen **Verhältnismäßigkeitserfordernissen** reichen können. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsgrundrechten ergeben; dies gilt auch, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für den Einzelnen verfügbar sind oder sich denen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern.⁷⁴

Im **Steuerrecht** müssen die Steuerpflichtigen nach dem Grundsatz der Lastengleichheit durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Die Belastung mit Finanzzwecksteuern muss sich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen ausrichten.⁷⁵ Der Gleichheitssatz wird im Steuerrecht daher bereichsspezifisch konkretisiert durch das Prinzip der Besteuerung nach der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**, insbesondere im Einkommensteuerrecht; danach darf der Gesetzgeber – zumindest für direkte Steuern – nicht auf finanzielle Mittel zugreifen, soweit keine individuelle Leistungsfähigkeit besteht.⁷⁶

Der Steuergesetzgeber hat einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der **Auswahl des Steuergegenstandes** als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes.⁷⁷ Ist diese Wahl bzw. Belastungsentscheidung getroffen, müssen sich Abweichungen davon ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Aus-

73 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 94; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 121.

74 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Rn. 95; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 122.

75 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 106.

76 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.121; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 267. EL. April 2022, AO § 3 Rn. 48, 88 f.

77 BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 105; BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008, 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003, Rn. 82; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 267. EL. April 2022, AO § 3 Rn. 97 (Art. 3 Abs. 1 GG hält „insoweit kaum Vorgaben bereit“); kritisch daher Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.118, 3.125 (Relativierung des Folgerichtigkeitsgebots). Für die Tarifgestaltung zieht der Gleichheitssatz nur „äußerste Grenzen“ (Wernsmann, a.a.O., AO § 4 Rn. 509); der Tarifverlauf unterliegt daher weitgehend dem Gestaltungswillen des Gesetzgebers und erweist sich nur in eingeschränktem Maße einer gerichtlichen Kontrolle als zugänglich (so Pfirrmann, in: Kirchhof/Seer, 21. Aufl. 2022, EStG § 32a Rn. 3).

gangstatbestands) und bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Dabei steigen die Anforderungen an den Rechtfertigungsgrund mit Umfang und Ausmaß der Abweichung.⁷⁸ Die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes muss folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen und die Bemessungsgrundlage muss den wirtschaftlichen Vorgang sachgerecht aufnehmen und realitätsgerecht abbilden; der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung ist nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht als besonderer sachlicher Grund in diesem Sinne anzuerkennen.⁷⁹ Die aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Bindung an die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit gilt erst im Binnensystem der einzelnen Steuern und nicht für die Bestimmung des Steuergegenstandes und des Steuersatzes.⁸⁰

8.3. Bestimmung des Prüfungsmaßstabes für die Übergewinnsteuer

Bei Anwendung des Willkürverbots ist Art. 3 Abs. 1 GG verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die Ungleichbehandlung nicht finden lässt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Gesetzgeber unter mehreren Lösungen die zweckmäßigste, vernünftigste oder gerechteste gewählt hat.⁸¹ Bei strenger Prüfung ist der allgemeine Gleichheitssatz verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können.⁸²

An die mit der Übergewinnsteuer nach italienischem Modell verbundenen Differenzierungsmerkmale (siehe 8.1.) dürfte auf der stufenlosen Rechtfertigungsskala ein weniger strenger Maßstab anzulegen sein, so dass diese sich am **Willkürverbot** messen lassen müssen. Dies gilt für die Grundentscheidungen des Gesetzgebers bei Einführung der Übergewinnsteuer, also die Festlegung der Steuerpflichtigen (siehe 2.2.) und die Bestimmung des Übergewinns (siehe 2.3.), soweit es sich dabei um die Auswahl des Steuergegenstandes handelt (dazu nachfolgend 8.3.1.). Für weitergehende Differenzierungen im Binnensystem der Übergewinnsteuer können strengere Maßstäbe gelten. Ein strenger Prüfungsmaßstab ergibt sich auch nicht daraus, dass sich die Übergewinnsteuer als zusätzliche Ertragsteuer in ein Binnensystem aus Ertragsteuern einordnen müsste (dazu nachfolgend 8.3.2.).

78 BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31, Rn. 123; siehe auch BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 105.

79 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 104.

80 *Tappe*, NVwZ 2020, 517 (520); kritisch zu dieser Rechtsprechung *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.119, 3.125, die zumindest für die auf das Einkommen zugreifenden Steuern eine steuerübergreifende Betrachtung und eine inhaltliche Abstimmung der Steuern fordert.

81 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 101.

82 Siehe *Hein*, in: Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. 2013, Art. 3 Rn. 20, 22.

8.3.1. Weiter Spielraum bei Auswahl des Steuergegenstandes

Bei der **Auswahl des Steuergegenstandes** verfügt der Steuergesetzgeber über einen weit reichenden Entscheidungsspielraum (siehe bereits 8.2.). Dazu führt das BVerfG aus:⁸³

„Steuerwürdigkeitsentscheidungen beruhen wesentlich auf politischen Wertungen, die nach dem GG der Legislative zustehen und von ihr im Wege der Gesetzgebung getroffen werden müssen. Die Entscheidung des Gesetzgebers ist deshalb nur daraufhin zu überprüfen, ob sie auf sachwidrigen, willkürlichen Erwägungen beruht.“

Zur Auswahl des Steuergegenstandes bei der Gewerbesteuer, die bestimmte Steuerpflichtige zusätzlich zur Einkommen- und Körperschaftsteuer belastet, führt das BVerfG aus:⁸⁴

„Die Befugnis des Gesetzgebers zur Definition des Steuerobjekts stützt sich auf seine demokratische Legitimation für die Steuerpolitik. Steuerwürdigkeitsentscheidungen beruhen wesentlich auf politischen Wertungen, die nach dem GG der Legislative zustehen und von ihr im Wege der Gesetzgebung getroffen werden müssen. Deshalb ist bei diesen Entscheidungen der Gleichheitssatz bereits eingehalten, wenn der Gesetzgeber einen Sachgrund für seine Wahl des Steuergegenstandes vorbringen kann, die Berücksichtigung sachwidriger, willkürlicher Erwägungen ausgeschlossen ist (...) und die konkrete Belastungsentscheidung für ein Steuerobjekt nicht mit anderen Verfassungsnormen in Konflikt gerät.“

Anhand der Rechtsprechung des BVerfG zeigt sich, dass der Gesetzgeber bei grundlegenden Steuerwürdigkeitsentscheidungen einen größeren Spielraum hat. Dies gilt nicht nur für die Frage, ob der Gesetzgeber überhaupt eine Gewerbesteuer erhebt, sondern auch für die Frage, ob er die freien Berufe, sonstigen Selbständigen und die Land- und Forstwirte ggf. zusammen mit den Gewerbetreibenden heranzieht oder nicht.⁸⁵ Dafür räumt das BVerfG trotz der geänderten Bedeutung und Funktion der Gewerbesteuer dem Gesetzgeber weiterhin einen weiten Gestaltungsspielraum ein und verlangt nur einen sachlichen Grund, der so erheblich sein muss, dass die Entscheidung bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise nicht als willkürlich angesehen werden kann.⁸⁶ Zu der Frage, ob solche Entscheidungen über die **Einbeziehung bestimmter Gruppen** einem strengen Prüfungsmaßstab unterliegen oder nicht, führt das BVerfG aus:⁸⁷

„Die Entscheidung darüber, ob die Einbeziehung einer Personengruppe oder eines Sachverhalts in den Anwendungsbereich eines Steuergesetzes zur Auswahl und damit zur Bestimmung des Umfangs des Steuergegenstandes zählt, bei der dem Gesetzgeber ein weiter Spielraum zusteht, oder ob dies eine Frage der Differenzierung innerhalb des Steuergegenstandes

83 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 102.

84 BVerfG, Beschluss vom 15.2.2016 – 1 BvL 8/12, DStR 2016, 862 Rn. 25.

85 Siehe BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003 Rn. 82.

86 So BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003 Rn. 85.

87 BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003 Rn. 84.

ist mit der Folge einer engeren Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Folgerichtigkeit und Belastungsgleichheit, kann nicht nach abstrakten Kriterien getroffen werden, sondern muss jeweils in Ansehung der konkreten Umstände des in Rede stehenden Steuergegenstandes und der betreffenden Vergleichsgruppen erfolgen. Dabei kommt es regelmäßig wesentlich darauf an, inwieweit die Gruppe oder der Sachverhalt, um deren oder dessen Einbeziehung es geht, durch Merkmale geprägt ist, die gerade den Steuergegenstand, dessen Ausgestaltung in Frage steht, unter dem Gesichtspunkt des steuerbaren Vorteils kennzeichnen.“

Bezogen auf die **Übergewinnsteuer** muss es also einen Zusammenhang zwischen der Gruppe der steuerpflichtigen Unternehmer (Steuersubjekte) der zeitlich begrenzten Übergewinnsteuer mit ihren wirtschaftlichen Aktivitäten auf dem Energiemarkt und dem Entstehen unverdienter Gewinne (Steuerobjekt) geben. Dieser Zusammenhang kann sich aus den gegenwärtigen besonderen Knappheits- und Preisbedingungen auf den Energiemärkten ergeben, die außerhalb der Einflussphäre der Unternehmen liegen (siehe noch 8.4.). Die Festlegung des Kreises der Steuerpflichtigen (siehe 2.2.) und die Bestimmung des Übergewinns (siehe 2.3.) sind Grundentscheidungen, durch die der Gesetzgeber den Steuergegenstand der Übergewinnsteuer auswählt. Für die Steuerwürdigkeitsentscheidung zulasten der Vergleichsgruppe 1 durch das branchenbezogene Differenzierungskriterium 1 benötigt der Gesetzgeber also einen sachlichen Grund (siehe dazu 8.4.).

Die Auswahl des Steuergegenstandes, bei der dem Gesetzgeber ein besonders weiter Spielraum zukommt, bezieht sich aber nicht nur auf die grundlegende Entscheidung, überhaupt eine Steuer einzuführen und auf die Festlegung der Gruppe der Steuerpflichtigen, sondern auch auf die Festlegung der **wesentlichen Elemente des Steuergegenstandes**. So ist zum Beispiel bei der Gewerbesteuer die Grundsatzentscheidung des Gesetzgebers, auch die Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und von Anteilen daran in Mitunternehmenschaften in Abweichung von einer jahrzehntelangen Übung der Gewerbesteuer zu unterwerfen, ein Teil der Bestimmung des Steuergegenstandes mit weitem Spielraum für den Gesetzgeber.⁸⁸ Die grundlegende Bestimmung des Übergewinns mittels Saldenvergleich (siehe 2.3.) stellt ebenfalls eine solche Grundentscheidung dar, für die der Gesetzgeber über einen weiten Spielraum verfügt. Für die Verteilung der Steuerbelastungen innerhalb der Vergleichsgruppe 1 durch das Differenzierungskriterium 2 benötigt der Gesetzgeber also ebenfalls einen sachlichen Grund (siehe dazu 8.4.).

Während der Gesetzgeber also bei der Auswahl des Steuergegenstandes nach der Rechtsprechung des BVerfG eine größere Entscheidungsfreiheit hat, ist er bei der Ausgestaltung der Steuerbelastungen im „Binnensystem“ einer Steuer strengerer Bindungen unterworfen. Für weitergehende Fragen der Binnendifferenzierung kommt dagegen nicht per se ein strengerer Maßstab zur Anwendung, sondern nur wenn Kriterien erfüllt sind, die zu einer strengerer Verhältnismäßigkeitskontrolle einer Ungleichbehandlung führen.⁸⁹ Dies kann mögliche Fragen der weiteren Ausgestaltung der Übergewinnsteuer betreffen.

88 Siehe BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 116.

89 Siehe BVerfG, Urteil vom 10.4.2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731 Rn. 116.

8.3.2. Kein strenger Prüfungsmaßstab aufgrund des Verhältnisses zu den Ertragsteuern

Im Folgenden wird geprüft, ob sich ein strenger Prüfungsmaßstab für die Einführung der Übergewinnsteuer ggf. daraus ergibt, dass sich die Übergewinnsteuer als zusätzliche Ertragsteuer in ein Binnensystem aus Ertragsteuern einordnen muss. Dabei stellt sich die Frage, wieweit die verschiedenen Ertragsteuern aus verfassungsrechtlicher Sicht aufeinander abgestimmt werden müssen. Dies betrifft das Verhältnis der Übergewinnsteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie zur Gewerbesteuer. Dazu soll das unter dem geltenden Ertragsteuerrecht bestehende Verhältnis zwischen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer als zweiter Ertragsteuer für bestimmte unternehmerische (gewerbliche) Tätigkeiten betrachtet werden.

Zwischen der **Gewerbesteuer** als Sondersteuer für gewerbliche Unternehmer und der Übergewinnsteuer bestehen strukturell die folgenden Ähnlichkeiten. Beide Steuern belasten nur einen bestimmten Teil der Gesamtgruppe der unternehmerisch tätigen Steuerpflichtigen. Beide Steuern greifen auf den Hinzuerwerb zu wie die „erste“ Ertragsteuer (die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, siehe 5.3.). Beide Steuern weisen eine gegenüber der ersten Ertragsteuer modifizierte Bemessungsgrundlage auf. Zwar lehnt sich die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage stark an die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer an (siehe § 7 Satz 1 GewStG), weist aber signifikante Modifikationen auf, die in Einzelfällen zu einer stark abweichenden Zusatzbelastung führen können. Ein wesentlicher Unterschied besteht aus verfassungsrechtlicher Sicht darin, dass die Gewerbesteuer als eine historisch überkommene Steuer im Verfassungstext ausdrücklich erwähnt wird (Art. 106 Abs. 6 GG). Daraus ergibt sich nach der Rechtsprechung des BVerfG eine „verfassungsrechtliche Absicherung“ der Gewerbesteuer.⁹⁰

Eine solche Absicherung besteht für die Übergewinnsteuer naturgemäß nicht. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass die Gewerbesteuer aufgrund zahlreicher Gesetzesänderungen (Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer, Abschaffung der Lohnsummensteuer, Anrechnung auf die Einkommensteuer, Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe)⁹¹ grundlegend reformiert wurde, so dass sie eine ganz andere Gestalt und Funktion im Ertragsteuerrecht übernommen hat. Die Gewerbesteuer hat sich letztlich zu einer zweiten Ertragsteuer bzw. Unternehmensteuer entwickelt.⁹² Dennoch hält das BVerfG an seiner vergleichsweise großzügigen Beurteilung der Gewerbesteuer fest. Dies sollte im Grundsatz auch für die Einführung einer weiteren Steuer gelten.⁹³

90 Diese bezieht sich auf ihre „überkommene(n) Grundstruktur und herkömmliche(n) Ausgestaltung im einfachen Recht“ unter Einschluss der traditionellen Hinzurechnungsvorschriften (BVerfG, Beschluss vom 15.2.2016 – 1 BvL 8/12, DStR 2016, 862 Rn. 27). Die Gewerbesteuer sei „in ihrer üblichen Ausgestaltung“ durch das Grundgesetz gebilligt (BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003 Rn. 73, 75).

91 Siehe im Überblick bei Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 12.3.

92 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 12.4, 12.6; siehe auch BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003 Rn. 103 (Entwicklung hin zu einer objektivierten Ertragsteuer).

93 Vgl. auch Tappe, StuW 2022, 6 (9) ablehnend zu der Frage, ob der Solidaritätszuschlag als Ergänzungsabgabe mit der Einkommensteuer zusammenbetrachtet – konkret die Tarifbelastung zusammengerechnet – werden muss. Diese Frage liegt bei der Ergänzungsabgabe naturgemäß viel näher.

8.4. Sachlicher Grund für die Differenzierungskriterien

Der Gesetzgeber muss zur Rechtfertigung der ungleichen Belastungswirkungen der Übergewinnsteuer einen **sachlichen Grund** sowohl für die Festlegung des Kreises der Steuerpflichtigen (Differenzierungskriterium 1) als auch für die Bestimmung des Übergewinns nach dem Saldenvergleich (Differenzierungskriterium 2) darlegen können. Der italienische Gesetzgeber hat die Einführung der Übergewinnsteuer mit der Entstehung von übermäßigen Gewinnen im Energiesektor begründet, die nicht auf eine besondere unternehmerische Leistung zurückgehen, sondern auf die Ausnutzung der besonderen Marktlage („*windfall profits*“ bzw. im Folgenden als „unverdiente Gewinne“ bezeichnet). Diese unverdienten Gewinne begründen also nach Einschätzung des (italienischen) Gesetzgebers eine besonders steuerwürdige Steigerung der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen. Die Besteuerung dieser angenommenen gesteigerten Leistungsfähigkeit liegt innerhalb des von Verfassungs wegen gegebenen Spielraums des Gesetzgebers zur Besteuerung. Sachlich begründet ist diese Annahme, wenn die als steuerwürdig ausgewählten Steuerpflichtigen im Besteuerungszeitraum über unverdiente Gewinne verfügen und die Bemessungsgrundlage der Steuer diese unverdienten Gewinne erfassen kann (dazu nachfolgend 8.4.1.). Dabei steht dem Gesetzgeber ein Spielraum für Typisierungen und Pauschalierungen zu (dazu nachfolgend 8.4.2.). In diesem Rahmen muss der Gesetzgeber Vorkehrungen treffen, damit im Wesentlichen unverdiente Gewinne erfasst werden (dazu nachfolgend 8.4.3.).

8.4.1. Vorkommen und Nachweis unverdienter Gewinne

Der Gesetzgeber muss für die Rechtfertigung der Übergewinnsteuer darlegen können, dass gerade die Unternehmen der Vergleichsgruppe 1 im Besteuerungszeitraum unverdiente Gewinne erzielen, und dass sich die in der Vergleichsgruppe 1 erzielten Übergewinne mit der Berechnungsmethode (siehe 2.3.) bestimmen lassen. Dies ist eine Frage der tatsächlichen Markt-, Preis- und Gewinnverhältnisse im Besteuerungszeitraum, die **vom Gesetzgeber darzulegen** sind. Angesichts der offenkundigen aktuellen Entwicklungen auf den Energiemärkten scheint dies nicht ausgeschlossen.⁹⁴ Auch die Europäische Union schlägt eine – allerdings eng begrenzte – Art der Übergewinnsteuer vor (dazu nachfolgend 9.). Schließlich werden vergleichbare Übergewinnsteuern in mehreren europäischen Staaten diskutiert bzw. eingeführt (siehe 2.1.).⁹⁵ Die Auswahl der Produzenten und Händler von Strom, Gas und Erdölzeugnissen als Steuersubjekte der zeitlich begrenzten Übergewinnsteuer erscheint vor dem Hintergrund der gegenwärtigen besonderen Knappheits- und Preisbedingungen auf den Energiemärkten jedenfalls nicht willkürlich, soweit diese Unternehmen annahmegemäß aktuell unverdiente Gewinne erzielen.

Für die Belastungswirkungen der Übergewinnsteuer ist die Ausgestaltung ihrer **Bemessungsgrundlage** entscheidend. Die Übergewinnsteuer nach italienischem Modell vergleicht in einem ersten Schritt die Ausgangsumsätze mit den Eingangsumsätzen im Besteuerungszeitraum. Nur wenn dieser Saldo positiv ist, kann eine Übergewinnsteuer entstehen. Die Anknüpfung an den Saldo aus Ausgangs- und Eingangsumsätzen dürfte grundsätzlich geeignet sein, die veränderten

94 Unternehmen des Energiesektors erzielen derzeit hohe Zufallsgewinne, auch in Deutschland, allerdings würde eine inländische Übergewinnsteuer nicht die Gewinne erfassen, die in ausländischen Förderländern von Energieträgern anfallen, siehe *Bach*, DIW Wochenbericht Nr. 24/2022, S. 354.

95 Siehe auch FAZ vom 15. Juli 2022, Seite 18 mit Hinweisen auf weitere geplante Übergewinnsteuern in Belgien und Spanien.

Preisverhältnisse sowohl auf der Eingangsseite (Beschaffung) als auch auf der Ausgangsseite zu erfassen. Steuerpflichtige Unternehmen, die selbst hohe Einkaufspreise tragen, unterliegen dann nicht der Steuer. Zur Bestimmung des unverdienten Übergewinns dient im zweiten Schritt der Vergleich zu dem entsprechenden Saldo des Vorjahreszeitraums. Damit wird der unverdiente Teil des Erfolges gegenüber dem unter „Normalbedingungen“ verdienten Teil berechnet. Damit wird verhindert, dass generell erfolgreiche Unternehmen innerhalb der Vergleichsgruppe 1 durch die Übergewinnsteuer belastet werden. Diese Vorgehensweise ist unter der folgenden Prämisse sachgerecht: es kann davon ausgegangen werden, dass Erfolgssteigerungen des steuerpflichtigen Unternehmens im Energiesektor im Vergleich der beiden Referenzzeiträume im Wesentlichen auf unverdiente Preissteigerungen auf den Energiemärkten zurückgehen. Kann der Gesetzgeber diese Annahme unter Berücksichtigung zulässiger Typisierungen und Pauschalierungen (dazu 8.4.2.) darlegen, lässt sich darin ein sachlicher Grund für die gewählten Differenzierungskriterien erkennen.

8.4.2. Typisierung und Pauschalierung

Für die Beurteilung der Übergewinnsteuer ist zu berücksichtigen, dass sich der Gesetzgeber zu Vereinfachungszwecken Typisierungen und Pauschalierungen (als Typisierung rechnerischer Grundlagen) bedienen darf, soweit sie zur Vereinfachung geeignet und nicht unverhältnismäßig sind.⁹⁶ Dazu führt das BVerfG aus:⁹⁷

„Der Gesetzgeber darf allerdings bei der Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen (...). Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist er berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt (...). Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (...). Begünstigungen oder Belastungen können in einer gewissen Bandbreite zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung nach oben und unten pauschalierend bestimmt werden.“

Weiter führt das BVerfG aus:⁹⁸

„Dabei ist zu berücksichtigen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die

96 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.147.

97 BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 106 f.

98 BVerfG, Beschluss vom 15.2.2016 – 1 BvL 8/12, DStR 2016, 862 Rn. 25; siehe auch BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003 Rn. 83.

Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (...). Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren [...].“

Wie die historischen Vorbilder zeigen, liegt in der Berechnung des Übergewinns die Achillesferse der Übergewinnsteuer, die aus ökonomischer Sicht stets Kritik auf sich zieht. Eine ideale Berechnung des exakten Übergewinns dürfte nahezu unmöglich sein. Daher bedient sich das italienische Modell einer vereinfachten Ermittlung, die an leicht verfügbare Kennziffern des Umsatzsteuerverfahrens anknüpft, ohne dass der Abschluss der steuerlichen Jahresgewinnermittlung abgewartet werden muss. Die Entwicklung in Italien zeigt allerdings, dass sich in bestimmten Konstellationen Abgrenzungsfragen stellen, die der Gesetzgeber nicht beantwortet hat, und die Überleitungsrechnungen erforderlich machen, so im Falle der umsatzsteuerlichen Organschaften (siehe 2.3.).

Die Übergewinnsteuer nach italienischem Modell stellt eine im Hinblick auf den persönlichen Anwendungsbereich **typisierte** und im Hinblick auf die Ermittlung des Übergewinns **pauschalierte** Regelung dar. Kritisch ist jedenfalls die potenzielle Einbeziehung von Gewinnen aus anderen wirtschaftlichen Tätigkeiten (siehe 2.3.) zu sehen. Um die Grenzen zulässiger Typisierung und Pauschalierung nicht zu sprengen, kann es sich für den Gesetzgeber zur Rechtfertigung der damit verbundenen Ungleichbehandlungen empfehlen, Vorkehrungen zu treffen, um die Bemessungsgrundlage auf unverdiente Gewinne zu beschränken (dazu nachfolgend 8.4.3.), den Vergleichszeitraum sorgfältig auszuwählen (dazu nachfolgend 8.4.4.) und den Steuersatz nicht zu hoch anzusetzen (dazu nachfolgend 8.4.5.).

8.4.3. Beschränkung auf unverdiente Gewinne

Ein wichtiger Beitrag zur Beschränkung auf unverdiente Gewinne und damit zur Vermeidung sachwidriger Ungleichbehandlungen kommt den vom italienischen Gesetzgeber vorgesehenen **Ausnahmen zur Besteuerung** zu (relative und absolute Ausnahme, siehe 2.3.). Dadurch wird verhindert, dass eine quantitativ geringe Saldenerhöhung und zudem – gemessen an der Größe des Unternehmens – relativ geringe Zuwächse überhaupt belastet werden. Diese Ausnahmen können Ungenauigkeiten bei der Bemessung des Übergewinns ausgleichen. Zur Eingrenzung des Übergewinns dient vor allem der Abzug der **Eingangsumsätze** (siehe 2.3.), was die Berücksichtigung der Beschaffungskosten der Steuerpflichtigen ermöglicht. Das Abstellen auf die Umsätze bewirkt, dass sich Preissteigerungen auf der Absatzseite steuererhöhend und auf der Beschaffungsseite steuermindernd auswirken. Weiter muss der Gesetzgeber bedenken, dass Unternehmen, die im Besteuerungszeitraum Investitionen in ihre Geschäftstätigkeit vornehmen, durch die Übergewinnsteuer nicht benachteiligt bzw. entlastet werden gegenüber Unternehmen, die keine Investitionen tätigen. Soweit dies nicht bereits über die Berücksichtigung der Eingangsumsätze erreicht wird, ist ein zusätzlicher Abzug für Investitionen denkbar, ggf. auch um Anreize zur Bekämpfung der Mangellage zu setzen. Schließlich ist noch zu berücksichtigen, dass bestimmte Kosten der Unternehmen sich nicht mindernd auf den steuerbaren Saldo auswirken, wenn es sich dabei nicht um Eingangsumsätze im Sinne des Umsatzsteuerrechts handelt. Dazu gehören zum Beispiel Aufwendungen für Löhne und Gehälter, denen keine umsatzsteuerbare Leistung eines Unternehmers gegenübersteht. Dies ist ggf. zu berücksichtigen, wenn es zwischen den Vergleichszeiträumen zu einer Steigerung der entsprechenden Aufwendungen gekommen ist. Soweit dies in den

erfassten Branchen überhaupt eine besondere Bedeutung hat, lässt sich das Problem ggf. über einen pauschalen Abschlag berücksichtigen oder bereits durch die Ausnahmen von der Steuer auffangen.

8.4.4. Bestimmung des Vergleichszeitraums

Entscheidend für die Berechnung des Übergewinns ist die Bestimmung des Vergleichswertes, mit dem das Ergebnis des Besteuerungszeitraums verglichen wird. Eine Verfälschung des Vergleichs kann sich ergeben, wenn nur auf einen Vergleichszeitraum Bezug genommen wird, der zudem im italienischen Modell weniger als ein Jahr umfasst. Sondereffekte in diesem Vergleichszeitraum, die zu außergewöhnlich hohen oder niedrigen Umsätzen geführt haben, können das Ergebnis verfälschen. Zumindest zu erwägen ist daher eine Ausweitung des Vergleichszeitraums oder ggf. eine Ausnahmeregelung zum Beispiel für den Fall von Unternehmensumstrukturierungen innerhalb bzw. zwischen den Vergleichszeiträumen.

8.4.5. Höhe des Steuersatzes

Die Intensität der Steuerbelastung wird nicht allein durch die Höhe des Steuersatzes bestimmt, sondern erst durch die Relation zwischen Steuersatz und Bemessungsgrundlage.⁹⁹ Bei einer mehr oder weniger starken Typisierung bzw. Pauschalierung des Übergewinns, die Unschärfen in Kauf nimmt, kann es geboten sein, den Steuersatz auf die Übergewinne nicht zu hoch anzusetzen, um Überbelastungen zu vermeiden. Genaue verfassungsrechtliche Vorgaben für die Höhe des Steuersatzes bestehen nicht. Denn bei der Bestimmung der Tarifbelastung verfügt der Gesetzgeber über einen sehr weiten Spielraum (siehe Nachweise in Fußnote 77).

8.5. Vergleich zu anderen Ungleichbehandlungen im Unternehmensteuerrecht

Auftragsgemäß wird im Folgenden beleuchtet, welche Unterschiede der Steuerbelastung im geltenden Ertragsteuerrecht in Abhängigkeit von der Zugehörigkeit zu bestimmten Wirtschaftssektoren bzw. der Ausübung bestimmter wirtschaftlicher Tätigkeiten bestehen und gerechtfertigt werden. Dabei beschränken sich die folgenden Ausführungen auf einige Beispiele.

8.5.1. Gewerbesteuer

Mit der Gewerbesteuer sieht das Unternehmensteuerrecht eine traditionelle zusätzliche Steuer für Steuerpflichtige mit Einkünften aus Gewerbebetrieb vor, während alle anderen Unternehmer (insbesondere Freiberufler, Land- und Forstwirte, vermögensverwaltende Unternehmer) davon verschont bleiben. Die Gewerbesteuer ist zwar auf die Einkommensteuer natürlicher Personen anrechenbar, so dass sie im Idealfall keine zusätzliche Belastung darstellt, während sie für Kapitalgesellschaften die hinreichende vergleichbare steuerliche Belastung im Zusammenspiel mit der Körperschaftsteuer erst herstellt. Dennoch ergeben sich – abgesehen vom zusätzlichen Verwaltungsaufwand – im Einzelfall erhebliche zusätzliche Belastungen, zum Beispiel infolge gewerbesteuerlicher Hinzurechnungen und hohen Gewerbesteuerhebesätzen. Das BVerfG hat diese

99 BVerfG, Beschluss vom 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, NJW 2006, 1191, Rn. 47.

Zusatzbelastung bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen stets als gerechtfertigte, nicht verfassungswidrige Ungleichbehandlung angesehen.¹⁰⁰ Zum weiten Spielraum des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung der Gewerbesteuer siehe bereits 8.3.1. Der sachliche Grund soll nach Auffassung des BVerfG nach wie vor darin liegen, dass Gewerbebetriebe den Gemeinden, die Hauptsteuergläubiger der Gewerbesteuer sind, zusätzliche Lasten verursachen, die durch die Gewerbesteuer kompensiert werden. Zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer wird also nach wie vor auf das Äquivalenzprinzip abgestellt. Dabei spielen Fragen der tatsächlichen Belastungen der Gemeindeinfrastruktur, der Größe der Unternehmen oder der Leistungsfähigkeit keine Rolle.

Innerhalb der Gruppe der Gewerbesteuerpflichtigen entstehen aufgrund der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften neue Ungleichbehandlungen mit dem Ergebnis, dass Aufwendungen besteuert werden, was dem objektiven Nettoprinzip zuwiderläuft.¹⁰¹ So werden Unternehmen, die mit einem hohen Fremdkapitaleinsatz oder mit einem großen Umfang an angemieteten Wirtschaftsgütern arbeiten, durch die Hinzurechnungen für Schuldzinsen, Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche oder bewegliche Wirtschaftsgüter erheblich zusätzlich belastet. Dies betrifft typischerweise zum Beispiel Hotelbetreiber, Tankstellenpächter¹⁰² oder gewerbliche Zwischenvermieter, die nahezu ausschließlich mit angemieteten unbeweglichen und beweglichen Wirtschaftsgütern arbeiten. Die Rechtsprechung hält diese Zusatzbelastungen für gerechtfertigt und begründet dies mit dem traditionellen, heute aber zweifelhaften Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer, der nicht zuletzt durch die gesetzgeberischen Reformen der Gewerbesteuer selbst in Frage gestellt wurde.¹⁰³ Die für die Einkommen- und Körperschaftsteuer geltenden Prinzipien der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das objektive Nettoprinzip sollen für die Gewerbesteuer nicht gelten, obwohl diese sich in eine reine Ertragsteuer umgewandelt hat.¹⁰⁴

8.5.2. Einkunftsarten im Einkommensteuerrecht

Eine grundlegende Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen mit unterschiedlichen unternehmerischen Aktivitäten trifft das Einkommensteuerrecht durch die verschiedenen Einkunftsarten. So gelten für Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende, Freiberufler und unternehmerische Tätigkeiten im Bereich der Vermögensverwaltung wie Vermietung und Verpachtung unterschiedliche Regelungen zur Gewinn- bzw. Einkünftermittlung bis hin zu Steuerbefreiungen, die zu unterschiedlichen steuerlichen Belastungen führen können. Infolgedessen kann zum Beispiel ein Handwerker (Gewerbetreibender) strengeren und ggf. stärker belastenden Regeln unterliegen als

100 BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008, 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003, Rn. 80, 85.

101 Zur Kritik an den Hinzurechnungstatbeständen und Zweifeln an ihrer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung siehe Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 12.6.

102 Siehe dazu den Vorlagebeschluss des FG Hamburg, Beschluss vom 29.2.2012 - 1 K 138/10, DStRE 2012, 478.

103 Zum Wandel der Gewerbesteuer weg von ihren äquivalenztheoretischen Anfängen siehe Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 12.3.

104 So als Fazit zur Rechtsprechung des BVerfG zur Gewerbesteuer Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 12.6.

eine überregional tätige (große) Freiberuflergesellschaft oder ein (großes) immobilienverwaltendes Unternehmen (dazu noch 8.5.3.), eine Unterscheidung, die sich im Übrigen auch im Umsatzsteuerrecht in Gestalt ggf. erheblicher Liquiditätsnachteile fortsetzt.

8.5.3. Immobilienunternehmen

Sektor- bzw. tätigkeitsbezogene Unterschiede bei der Steuerbelastung zeigen sich ferner in der Sonderbehandlung immobilienbezogener unternehmerischer Tätigkeiten. Soweit diese den Bereich der Vermögensverwaltung nicht überschreiten, gelten vereinfachte Regeln für die Vermietungseinkünfte, wird die Gewerbesteuer vermieden und besteht die Aussicht auf steuerfreie Veräußerungsgewinne. Und für an sich gewerbesteuerpflichtige Unternehmen existiert mit der sogenannten erweiterten Gewerbesteuerkürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) eine praktisch bedeutsame Ausnahme von der Gewerbesteuerpflicht für Grundstücksunternehmen.

9. EU-Leitlinie über die Besteuerung übermäßiger Gewinne

Eine vorübergehende Besteuerung von Zufallsgewinnen der Stromerzeuger ist auch im „REPower EU“-Plan der Europäischen Union als Möglichkeit für die Mitgliedstaaten vorgesehen. Die Europäische Kommission hat angesichts des Ukraine-Krieges am 8. März 2022 den „REPower EU“-Plan vorgestellt. Dieser soll ein gemeinsames europäisches Vorgehen für erschwingliche, sichere und nachhaltige Energie gewährleisten.¹⁰⁵ Der Anhang 2 zu dieser Mitteilung enthält „Leitlinien für die Anwendung steuerlicher Maßnahmen auf übermäßige Gewinne“. Danach können die Mitgliedstaaten hohe Einnahmen „des Energiesektors und aus dem Emissionshandel an die Verbraucher umverteilen“.¹⁰⁶ Dabei sollen Steuereinnahmen aus „übermäßigen Erlösen“, die bestimmte Stromerzeuger erzielen, an die Strom-Endverbraucher umverteilt werden, ohne eine effiziente Preisbildung zu beeinträchtigen und ohne Marktverzerrungen zu verursachen. Während in der Pressemitteilung vom „Energiesektor“ gesprochen wird, erwähnt die Leitlinie gemäß Anhang 2 nur „Stromerzeuger“.

9.1. Vergleich der italienischen Übergewinnsteuer mit den Anforderungen der Leitlinie

Während einige Mitgliedstaaten, die neue Steuern eingeführt haben, den Kreis der steuerpflichtigen Unternehmen auf Stromerzeuger beschränken (zum Beispiel Griechenland und Rumänien), dehnt die Übergewinnsteuer italienischen Modells den Kreis auf weitere Unternehmen des Energiesektors aus (siehe 2.2.). Die Leitlinie gemäß Anhang 2 zu der Mitteilung der Kommission formuliert darüber hinaus eine ganze Reihe von Anforderungen an steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten für die Erfassung übermäßiger Gewinne. Zu den Anforderungen im Einzelnen und zu der Frage, ob die italienische Übergewinnsteuer diese Anforderungen erfüllt, wird auf die Dokumentation „Neue Übergewinnsteuer in Italien - Außerordentliche Solidaritätsabgabe der Energieunternehmen“ vom 13. April 2022 verwiesen (siehe Fußnote 1). Dabei zeigt sich, dass die italienische Übergewinnsteuer einige formale Anforderungen der Leitlinie erfüllt, zum Beispiel die

105 Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission „REPowerEU: gemeinsames europäisches Vorgehen für erschwinglichere, sichere und nachhaltige Energie, COM(2022) 108 vom 8.3.2022, unter: (https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:71767319-9f0a-11ec-83e1-01aa75ed71a1.0019.02/DOC_1&format=PDF).

106 Europäische Kommission, Pressemitteilung vom 8.3.2022, siehe unter: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip_22_1511.

Befristung, die Anknüpfung an eine Krisensituation, die objektiv nachprüfbar Bestimmung des Übergewinns, während andere Anforderungen sich auf die Verhältnisse des italienischen oder der internationalen Energiemärkte und die Auswirkungen auf diese Märkte beziehen, deren Einhaltung nicht einfach überprüft werden kann.

9.2. Folgerungen für die Einführung der Übergewinnsteuer in Deutschland

Bei Mitteilungen der Kommission bzw. Leitlinien handelt es sich um Verwaltungsvorschriften, die in Art. 288 AEUV nicht aufgeführte, ungekennzeichnete Rechtsakte darstellen. Sie sind für die Mitgliedstaaten grundsätzlich **unverbindlich**, Rechtswirkungen entfalten sie im Wesentlichen nur über den durch die Selbstbindung der Kommission vermittelten Vertrauensschutz.¹⁰⁷ In rechtlicher Hinsicht sind die Anforderungen der Leitlinie für die Einführung einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell also für den deutschen Gesetzgeber nicht verbindlich. Abgesehen davon ist die Einführung einer besonderen Steuer in der Mitteilung der Kommission als Vorschlag an die Mitgliedstaaten formuliert. Die zahlreichen, teils detaillierten inhaltlichen Anforderungen an eine solche Steuer sind überwiegend als Soll-Bestimmungen formuliert. Wären diese Anforderungen für die Mitgliedstaaten verbindlich, würde dies den Spielraum des Gesetzgebers erheblich einschränken, jedenfalls wesentlich weiter als nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben. Dies zeigt sich bereits bei der Festlegung des subjektiven Anwendungsbereichs der Steuer, den die italienische Steuer erheblich weiter zieht. Allerdings kann die Mitteilung der Kommission im Rahmen der Prüfung des Art. 3 Abs. 1 GG zumindest zur Darlegung eines sachlichen Grundes für die Übergewinnsteuer beitragen (siehe 8.4.1.).

107 Siehe *W. Schroeder*, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 288 Rn. 33; *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, 75. EL Januar 2022, Art. 288 Rn. 211.