



Ausarbeitung

Umsetzung des europäischen befristeten Solidaritätsbeitrags gemäß der Verordnung (EU) 2022/1854 vom 6. Oktober 2022 durch eine Übergewinnsteuer in Deutschland

Italienische Übergewinnsteuer und weitere Alternativen zum EU-Energiekrisenbeitrag

Umsetzung des europäischen befristeten Solidaritätsbeitrags gemäß der Verordnung (EU) 2022/1854 vom 6. Oktober 2022 durch eine Übergewinnsteuer in Deutschland

Italienische Übergewinnsteuer und weitere Alternativen zum EU-Energiekrisenbeitrag

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 106/22

Abschluss der Arbeit: 14.12.2022

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 anzugeben und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Gegenstand der Untersuchung	4
2.	Methodische Vorbemerkung / Abgrenzung zu gleichwertigen nationalen Maßnahmen	5
3.	Umsetzung nach dem Modell der italienischen Übergewinnsteuer in Deutschland	6
3.1.	Branchenbezug	6
3.1.1.	EU-Notfall-VO	7
3.1.2.	Italienische Übergewinnsteuer	7
3.1.3.	EU-Energiekrisenbeitrag	7
3.2.	Steuersubjekte	7
3.2.1.	EU-Notfall-VO	7
3.2.1.1.	Begriff des Unternehmens	7
3.2.1.2.	Ansässigkeit	8
3.2.1.3.	Gruppenbesteuerung / Organschaft	8
3.2.1.4.	Betriebsstätten	9
3.2.2.	Italienische Übergewinnsteuer	9
3.2.3.	EU-Energiekrisenbeitrag	9
3.3.	Steuerobjekt / Bemessungsgrundlage	10
3.3.1.	EU-Notfall-VO	10
3.3.2.	Italienische Übergewinnsteuer	11
3.3.3.	EU-Energiekrisenbeitrag	12
3.4.	Steuersatz	12
3.5.	Zeitlicher Anwendungsbereich	12
3.6.	Verwendung des Aufkommens	12
3.7.	Finanzverfassungsrechtliche Fragen	13
3.7.1.	Befristeter Solidaritätsbeitrag gemäß EU-Notfall-VO als Steuer	13
3.7.2.	Zuordnung des Solidaritätsbeitrags zu einem Abgabentyp	14
3.7.3.	Gesetzgebungskompetenz	14
3.7.4.	Ertragskompetenz	15
3.7.5.	Verwaltungskompetenz	15
4.	Fragen zur alternativen Ausgestaltung der Übergewinnsteuer	15
4.1.	Mögliche Erhöhung des Steuerobjekts	15
4.2.	Alternative Ausgestaltungsmodelle	16
4.2.1.	Vorbemerkung	16
4.2.2.	Gleichwertige nationale Maßnahmen	16
5.	Verbot der Erdrosselungssteuer	17
5.1.	Keine quantitative Obergrenze für die Besteuerung	18
5.2.	Voraussetzungen der Erdrosselungssteuer	18
5.3.	Folgen für die Übergewinnsteuer	20

1. Gegenstand der Untersuchung

Art. 14 bis 18 der „Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates vom 6. Oktober 2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise“ (im Folgenden „EU-Notfall-VO“)¹ sieht als „Maßnahme in Bezug auf den Erdöl-, Erdgas-, Kohle-, und Raffineriebereich“ (so die Überschrift des Kapitels III) einen **befristeten obligatorischen Solidaritätsbeitrag** vor. Dabei handelt es sich um eine Übergewinnsteuer für die Unternehmen der genannten Branchen.

Der Deutsche Bundestag hat am 2. Dezember 2022 das **Jahressteuergesetz 2022** in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 30. November 2022² angenommen. Die Entscheidung des Bundesrates ist für den 16. Dezember 2022 vorgesehen.³ In der Sitzung des Finanzausschusses am 30. November 2022 wurden von den Koalitionsfraktionen Änderungen an dem Gesetzentwurf vorgenommen,⁴ darunter auch die Einführung des **EU-Energiekrisenbeitrags** durch das EU-Energiekrisenbeitragsgesetz (EU-EnergieKBG) zur Umsetzung des befristeten Solidaritätsbeitrags in Deutschland als Art. 40 des Jahressteuergesetzes 2022. Zwar hat eine EU-Verordnung grundsätzlich allgemeine und unmittelbare Geltung, die EU-Notfall-VO lässt den Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung des Solidaritätsbeitrags jedoch Spielräume, weshalb das EU-Energiekrisenbeitragsgesetz die Einführung des Solidaritätsbeitrags in Deutschland regelt.

Im Folgenden wird untersucht, ob für die Umsetzung des befristeten Solidaritätsbeitrags in Deutschland das Modell der Übergewinnbesteuerung denkbar gewesen wäre, wie es in Italien im Frühjahr 2022 eingeführt⁵ wurde (dazu nachfolgend 3.), ob eine solche Ausgestaltung zur Erhöhung des Steuerobjekts der Übergewinnbesteuerung in Deutschland geführt hätte und welche realistischen Ausgestaltungsmodelle das Steuerobjekt der deutschen Übergewinnbesteuerung vergrößert hätten (dazu nachfolgend 4.). Abschließend wird untersucht, ab welcher Höhe des Steuersatzes – die EU-Notfall-VO sieht einen Mindeststeuersatz von 33 % vor – eine verfassungswidrige Erdrosselungssteuer vorliegen würde, insbesondere ob ein Steuersatz in Höhe von 90 % möglich wäre, wie er für die Abschöpfung der Erlöse der Stromproduzenten (siehe Art. 7 Abs. 5 EU-Notfall-VO) vorgesehen ist (dazu nachfolgend 5.).

1 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A32022R1854>.

2 BT-Drs. 20/4729 (<https://dserver.bundestag.de/btd/20/047/2004729.pdf>).

3 BR-Drs. 627/22.

4 Siehe die Dokumentation des Verfahrens unter <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2022/kw48-de-jahressteuergesetz-923122>.

5 Zur Vereinbarkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen in Deutschland siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell, Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 076/22 vom 22.7.2022, unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/905274/ef68b8bc1d18648e695b2906c2a44c24/WD-4-076-22-pdf-data.pdf>.

2. Methodische Vorbemerkung / Abgrenzung zu gleichwertigen nationalen Maßnahmen

Zur Prüfung der italienischen Übergewinnsteuer als denkbare Modell für die Umsetzung des befristeten Solidaritätsbeitrags in Deutschland werden die einzelnen Tatbestandsmerkmale jeweils isoliert betrachtet (dazu nachfolgend 3.1. bis 3.6.). Dabei wird nicht geprüft, ob die Einführung der Übergewinnsteuer in Italien unionsrechtmäßig war bzw. unter Zugrundelegung der italienischen Rechtsverhältnisse den Vorgaben der EU-Notfall-VO entspricht, sondern ob die Einführung dieser Steuer mit ihren wesentlichen Merkmalen in Deutschland den Vorgaben der Art. 14 bis 18 EU-Notfall-VO entsprochen hätte. Dies wird jeweils ergänzt um kurze Hinweise zu dem EU-Energiekrisenbeitragsgesetz in der vom Deutschen Bundestag beschlossenen Fassung. Für diese Prüfung wird zugrunde gelegt, dass Deutschland keine „gleichwertige nationale Maßnahme“ im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Halbs. 1 EU-Notfall-VO⁶ erlassen hat bzw. erlassen wollte, sondern sich die Umsetzung in Deutschland nach den konkreten Vorgaben der Art. 14 bis 18 EU-Notfall-VO richtet. Dieses Verständnis liegt auch dem EU-Energiekrisenbeitragsgesetz zugrunde.⁷

Wenn ein Mitgliedstaat sich dagegen für die Einführung einer „gleichwertigen nationalen Maßnahme“ im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Halbs. 1 EU-Notfall-VO entscheidet, entfällt die Erhebung des befristeten Solidaritätsbeitrags gemäß den konkreten Vorgaben der Art. 14 bis 18 EU-Notfall-VO. Eine in einem Mitgliedstaat eingeführte Übergewinnsteuer kann deshalb auch unionsrechtmäßig sein, wenn sie den konkreten Vorgaben der Art. 14 bis 18 EU-Notfall-VO nicht entspricht (siehe dazu 4.2.). So ist in Italien derzeit die Einführung einer neuen Übergewinnsteuer geplant, offenbar als „gleichwertige nationale Maßnahme“; jedenfalls weicht der bisher vorliegende Gesetzentwurf der italienischen Regierung in einigen Tatbestandsmerkmalen von den Vorgaben der Art. 14 bis 18 EU-Notfall-VO ab (siehe auch 4.2.2.).⁸

⁶ Siehe dazu Fachbereich Europa des Deutschen Bundestages, Unionsrechtlicher Rahmen der Umsetzung des Solidaritätsbetrags gemäß der Verordnung (EU) 2022/1854 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise, Ausarbeitung PE 6 - 3000 - 069/22 vom 14.12.2022, Ziffer 3.

⁷ Siehe die Gesetzesbegründung, BT-Drs. 20/4729, S. 173, die auf Art. 14 bis 18 EU-Notfall-VO und die „detaillierten, verbindlichen Vorgaben der Verordnung“ Bezug nimmt.

⁸ Siehe Art. 28 des „*Disegno di Legge di Bilancio 2023*“ (Entwurf des Haushaltsgesetzes 2023) vom 29.11.2022, Tomo II, der die Einführung des „*contributo di solidarietà temporaneo*“ vorsieht (<http://documenti.camera.it/leg19/pdl/pdf/leg.19.pdl.camera.643.19PDL0013130.pdf>). Siehe dazu auch *de Stefanis*, in: *Fiscal focus* vom 12.12.2022 („*Contro il caro bollette: nuovo contributo straordinario sotto forma di prelievo temporaneo*“), unter <https://www.fiscal-focus.it/quotidiano/il-quotidiano/articoli-fisco/contro-il-caro-bollette-nuovo-contributo-straordinario-sotto-forma-di-prelievo-temporaneo.3.148311>.

3. Umsetzung nach dem Modell der italienischen Übergewinnsteuer in Deutschland

Italien hat bereits 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.⁹ Das von der italienischen Regierung am 18. März 2022 beschlossene und am 22. März 2022 in Kraft getretene „*Decreto-Legge*“¹⁰ mit Gesetzeskraft¹¹ ist durch das „*Decreto-Legge*“ vom 17. Mai 2022 modifiziert worden.¹² Mit der neuen Steuer sollte „ein Teil der Übergewinne“ erfasst werden, die Unternehmen des Energiesektors aufgrund der erhöhten Rohstoffpreise erzielen, und an „Familien und Unternehmen in Schwierigkeiten“ umverteilt werden.¹³ Für eine Darstellung der Einführung, der Begründung und des Tatbestands der italienischen Übergewinnsteuer wird auf die Ausarbeitung „Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell“ vom 22. Juli 2022¹⁴ verwiesen. Nicht berücksichtigt werden im Folgenden aktuelle Gesetzesvorhaben in Italien zur Einführung eines neuen Solidaritätsbeitrages (siehe dazu 2.).

3.1. Branchenbezug

Steuerpflichtig sind nach Art. 14 Abs. 1 EU-Notfall-VO im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich tätige Unternehmen und Betriebsstätten der Union. Die Steuersubjekte werden also in dreifacher Hinsicht eingeschränkt,

9 Siehe dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Neue Übergewinnsteuer in Italien, 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 - Übergewinnsteuern in Europa, Sachstand WD 4 - 3000 - 074/22 vom 16.6.2022, Ziffer 2, unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/905070/0119730bb5bd9cd35f7ac7e6014d8e27/WD-4-074-22-pdf-data.pdf>.

10 „*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>.

11 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.

12 „*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.

13 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.

14 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell, Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 076/22 vom 22.7.2022, unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/905274/ef68b8bc1d18648e695b2906c2a44c24/WD-4-076-22-pdf-data.pdf>.

- in personeller Hinsicht auf Unternehmen und Betriebsstätten (dazu näher 3.2.),
- die in der Union ansässig sind bzw. liegen (zur Ansässigkeit näher 3.2.1.2.),
- und tätigkeitsbezogen auf bestimmte Branchen.

3.1.1. EU-Notfall-VO

Der Branchenbezug ist durch die EU-Notfall-VO vorgegeben. Es muss sich um Unternehmen oder Betriebsstätten der Union handeln, die mindestens 75 % ihres Umsatzes durch die in der Verordnung (EG) Nr. 1893/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates genannten Wirtschaftstätigkeiten in den Bereichen Extraktion, Bergbau, Erdölraffination oder Herstellung von Kokereierzeugnissen erzielen (siehe Art. 2 Nr. 17 EU-Notfall-VO).

3.1.2. Italienische Übergewinnsteuer

Der subjektive Anwendungsbereich der italienischen Übergewinnsteuer unterscheidet sich davon, insbesondere weil auch Hersteller, Importeure und Händler von Strom erfasst sind (siehe zur Erlösabschöpfung bei der Stromerzeugung dagegen die verbindliche Obergrenze für Markterlöse in Art. 6 ff. EU-Notfall-VO), nicht aber generell Tätigkeiten im Bereich Bergbau. Die italienische Steuer gilt außerdem nicht nur für Unternehmen, die die genannten Tätigkeiten als Haupttätigkeit ausüben, sondern auch für andere Unternehmen, die die Tätigkeiten neben anderen Haupttätigkeiten ausüben.¹⁵

3.1.3. EU-Energiekrisenbeitrag

§ 2 Abs. 1 EU-EnergieKBG übernimmt dagegen die Vorgaben des Art. 14 Abs. 1 EU-Notfall-VO.

3.2. Steuersubjekte

3.2.1. EU-Notfall-VO

Steuerpflichtig sind nach Art. 14 Abs. 1 EU-Notfall-VO die in den genannten Branchen tätigen Unternehmen und Betriebsstätten der Union.

3.2.1.1. Begriff des Unternehmens

Unternehmen der Union bezeichnet ein in einem Mitgliedstaat niedergelassenes Unternehmen, das nach dem Steuerrecht dieses Mitgliedstaats für Steuerzwecke als in diesem Mitgliedstaat **ansässig** gilt und nicht gemäß einem mit einem Drittstaat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen als außerhalb der Union steuerlich ansässig gilt (Art. 2 Nr. 15 EU-Notfall-VO). Zur Be-

15 Siehe Agenzia delle Entrate, „Circolare N. 22/E“ vom 23.6.2022, Ziffer 1.1. (https://www.agenzia-entrate.gov.it/portale/documents/20143/4495900/ENTRATE_Circolare_contributo_straordinario+def.pdf/e6fba6e1-928e-5ee2-393a-539c9f4011b5).

stimmung der Steuersubjekte verweist das Unionsrecht also auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten. Unionsrechtlich wird nicht festgelegt, ob damit neben den natürlichen Personen und Körperschaften auch Personengesellschaften erfasst sind.

3.2.1.2. Ansässigkeit

Der Begriff des Unternehmens soll offenbar alle Rechtsformen umfassen können. Eine Konkretisierung erfolgt (nur) durch das Ansässigkeitskriterium. In Anlehnung etwa an Art. 4 Abs. 1 OECD-Musterabkommen dürfte damit eine Person gemeint sein, die nach dem Recht des Mitgliedstaates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsführung oder eines anderen ähnlichen Merkmals (territoriales Anknüpfungsmerkmal) steuerpflichtig ist. Das betrifft in Deutschland jedenfalls natürliche Personen und Körperschaften (insbesondere Kapitalgesellschaften), die der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer unterliegen, jedoch nicht transparent besteuerte Personengesellschaften.

Bei diesem Verständnis des Ansässigkeitskriteriums in Art. 2 Nr. 15 EU-Notfall-VO können **Personengesellschaften** keine tauglichen Steuersubjekte des befristeten Solidaritätsbeitrags sein. Für diese Sicht spricht, dass der Begriff der Ansässigkeit hier im Kontext des internationalen Steuerrechts verwendet worden sein dürfte. Lässt man allerdings die Steuerpflicht der deutschen Personengesellschaften im Hinblick auf die Gewerbesteuer, sofern sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, für die Ansässigkeit generell genügen,¹⁶ lässt sich bei einem solchen weiten Verständnis der Ansässigkeit in Art. 2 Nr. 15 EU-Notfall-VO auch begründen, dass im Übrigen transparent besteuerte Personengesellschaften taugliche Steuersubjekte des befristeten Solidaritätsbeitrag sein können. Entscheidet sich der Gesetzgeber für eine transparente Besteuerung der Personengesellschaften auch für Zwecke des befristeten Solidaritätsbeitrags, muss bzw. kann für die Prüfung des Branchenbezugs (3.1.) dennoch auf die Ebene der Personengesellschaft abgestellt werden. Denn die einschlägigen Grundsätze des Ertragssteuerrechts, wonach aufgrund der partiellen Steuererheffähigkeit der Personengesellschaften für die Qualifikation der Einkünfte auf die Tätigkeit der Personengesellschaften selbst abzustellen ist, lassen sich auf den Solidaritätsbeitrag übertragen.

Bei **doppelt ansässigen Unternehmen** ist unter Verweis auf das mit einem Drittstaat anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen anhand des Ortes der tatsächlichen Geschäftsführung (vgl. Art. 4 Abs. 3 OECD-Musterabkommen i.d.F. vor dem Update 2017) oder auf der Grundlage einer Verständigung zwischen den Staaten (vgl. Art. 4 Abs. 3 OECD-Musterabkommen) zu prüfen, ob das Unternehmen im Drittstaat ansässig ist und infolgedessen nicht dem Solidaritätsbeitrag unterliegt.

3.2.1.3. Gruppenbesteuerung / Organschaft

In den Fällen einer ertragsteuerlichen Organschaft (§§ 14 ff. KStG) sind die Organgesellschaften selbst Subjekte des befristeten Solidaritätsbeitrags. Denn darunter fallen auch Unternehmen, die Teil einer lediglich zu Steuerzwecken konsolidierten Gruppe sind (so Art. 15 Satz 1 EU-Notfall-

16 Siehe dazu Ismer/Blank, in: Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 4 Rn. 76c.

VO). Das ist so zu verstehen, dass Organträger und Organgesellschaften jeweils eigenständig dem Solidaritätsbeitrag unterliegen. Insofern besteht für den Gesetzgeber kein Spielraum.

3.2.1.4. Betriebsstätten

Eine Betriebsstätte stellt nach Art. 2 Nr. 16 EU-Notfall-VO eine feste Geschäftseinrichtung dar, die in einem Mitgliedstaat gelegen ist und durch die Tätigkeit eines in einem anderen Staat niedergelassenen Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, sofern die Gewinne dieser Geschäftseinrichtung in einem Mitgliedstaat, in dem sie gelegen ist, nach nationalem Recht steuerpflichtig sind. Nach unionsrechtlichen Vorgaben muss der Gesetzgeber als Steuersubjekte also auch solche nicht im Inland ansässige Unternehmen erfassen, die im Inland Betriebsstätten unterhalten und die insofern für Zwecke der Einkommen- und Körperschaftsteuer beschränkt steuerpflichtig sind. Der Branchenbezug (dazu 3.1.) ist dann im Hinblick auf die Betriebsstätte zu prüfen, ebenso die Bemessungsgrundlage (dazu 3.3.).

3.2.2. Italienische Übergewinnsteuer

Die italienische Übergewinnsteuer greift rechtsformunabhängig. Dies korrespondiert mit der Anknüpfung an umsatzsteuerliche Kennziffern (dazu 3.3.2.). Insofern dürfte ein Gleichklang zum umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff bestehen, der alle Rechtsformen unternehmerischer Tätigkeit umfasst. Die italienische Steuer erfasst also auch Personengesellschaften. Weiter gilt die italienische Steuer für alle Unternehmen, die in Italien eine oder mehrere der genannten Tätigkeiten ausüben, unabhängig davon, ob sie in Italien niedergelassen sind oder nicht. Damit sind auch ausländische Unternehmen erfasst, die in Italien entsprechende Tätigkeiten entfalten, was in aller Regel mit der Existenz einer Betriebsstätte in Italien verbunden sein dürfte. Schließlich unterliegen steuerpflichtige Unternehmen, die einer umsatzsteuerlichen Organschaft¹⁷ angehören, der Übergewinnsteuer ohne Rücksicht auf die Organschaft. Auch dies entspricht im Grundsatz den unionsrechtlichen Vorgaben, die Unternehmen jeweils eigenständig zu besteuern.

Die italienische 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 aufgenommen haben, sind von der Steuer befreit. Unternehmen, die die Tätigkeit während des Vergleichszeitraums aufgenommen haben, berechnen die Steuer nach entsprechend verkürzten Zeiträumen.¹⁸ Solcherlei Regelungen füllen von der EU-Notfall-VO belassene Lücken und dürften damit vereinbar sein.

3.2.3. EU-Energiekrisenbeitrag

Nach § 2 Abs. 2 EU-EnergieKBG sind steuerpflichtig alle gewerblichen Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform, soweit sie im Inland betrieben werden. Im Inland wird ein Un-

¹⁷ Wegen der Anknüpfung der Bemessungsgrundlage an umsatzsteuerliche Kennziffern (dazu 3.3.2.) stellt die italienische Steuer auf die umsatzsteuerliche Organschaft ab.

¹⁸ Siehe Agenzia delle Entrate, „Circolare N. 22/E“ vom 23.6.2022, Ziffer 1 (https://www.agenziaentrate.gov.it/pagine/documents/20143/4495900/ENTRATE_Circolare_contributo_straordinario+def.pdf/e6fba6e1-928e-5ee2-393a-539c9f4011b5).

ternehmen, soweit im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird. Die steuerpflichtigen Tätigkeiten führen in der Regel zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 2 EStG). Daher sind nicht nur natürliche Personen und Kapitalgesellschaften, sondern auch Personengesellschaften mit entsprechenden Tätigkeiten steuerpflichtig. Personengesellschaften werden für Zwecke des Energiekrisenbeitrags also als eigenständige Steuersubjekte behandelt, was mit den unionsrechtlichen Vorgaben zur Ansässigkeit vereinbar sein dürfte (siehe oben 3.2.1.2.). Außerdem sind ausländische Unternehmen mit inländischen Betriebsstätten erfasst.

3.3. Steuerobjekt / Bemessungsgrundlage

3.3.1. EU-Notfall-VO

Der Solidaritätsbeitrag wird nach Art. 15 EU-Notfall-VO auf der Grundlage der steuerpflichtigen Gewinne berechnet, die nach den nationalen Steuervorschriften während der gesamten Dauer des Haushaltsjahres ermittelt wurden und mehr als 20 % über dem Referenzgewinn liegen (Übergewinn). Der Referenzgewinn ist der Durchschnitt der steuerpflichtigen Gewinne, die gemäß den nationalen Steuervorschriften in den vier vorherigen Haushaltsjahren ermittelt wurden (also für das Steuerjahr 2022 die Gewinne aus den Steuerjahren 2018 bis 2021). Ist der Referenzgewinn negativ, ist er mit null anzusetzen (Art. 15 S. 2 EU-Notfall-VO). Haushalt Jahr ist nach Art. 2 Nr. 12 EU-Notfall-VO ein Steuerjahr, ein Kalenderjahr oder ein anderer für Steuerzwecke geeigneter Zeitraum gemäß nationalem Recht. Bei dem Solidaritätsbeitrag handelt es sich um eine **klassische Übergewinnsteuer**, die sich an historischen Vorbildern¹⁹ orientiert. Der Referenzgewinn bemisst sich nach den tatsächlichen Gewinnen desselben Unternehmens aus einem oder mehreren Zeiträumen vor dem Besteuerungszeitraum (*average earnings method* bzw. *base years method*).²⁰

Steuerobjekt ist also der Übergewinn, der im Veranlagungszeitraum im Vergleich zu den Gewinnen der vierjährigen Vergleichsperiode erzielt wurde. Dabei wird der Referenzgewinn um 20 % erhöht, so dass der Übergewinn im Umfang von 20 % des Referenzgewinns steuerfrei bleibt. Die Berechnungsmethode des Übergewinns ist damit vorgegeben. Der Gesetzgeber muss noch bestimmen, welche nationale Größe er als „**steuerpflichtigen Gewinn**“ ansieht. Dabei muss es sich um eine Nettogröße handeln (Gewinn). Wegen der Anknüpfung an die Ertragsteuern, zur Vermeidung einer Sondergewinnermittlung und zur Sicherung der Vergleichbarkeit dürfte damit auf die Bemessungsgrundlage der – je nach Rechtsform einschlägigen – Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer abzustellen sein. Damit ist das Steuerobjekt des Solidaritätsbeitrags weitgehend unionsrechtlich vorgegeben.

Soweit einschlägig tätige Personengesellschaften selbst – und nicht nur ihre Gesellschafter – Steuersubjekte des Solidaritätsbeitrags werden (siehe 3.2.1.2.), lässt sich an den auf der Ebene der

¹⁹ Siehe allgemein zur Übergewinnsteuer Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Übergewinnsteuer - historische Hintergründe, aktuelle Diskussion und rechtliche Fragen, Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 023/21 vom 31.3.2021, unter: <https://www.bundestag.de/re-source/blob/838958/eaa79ffafc735d702c68efccc5c12d40/WD-4-023-21-pdf-data.pdf>.

²⁰ Eine andere Methode geht von einer vorgegebenen fiktiven Rendite als Referenzwert aus (invested capital method); siehe zu den Methoden der Ermittlung des Übergewinns WD 4 - 3000 - 023/21 (Fußnote 19), S. 12 ff.

Personengesellschaft festgestellten Gewinn anknüpfen. Für den Fall, dass sowohl die Gesellschafter als auch die Personengesellschaft jeweils den Branchenbezug erfüllen und beide jeweils eigenständige Steuersubjekte für Zwecke des Solidaritätsbeitrags sind, kann eine Regelung zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen vorgesehen werden, etwa entsprechend § 9 Nr. 2 GewStG.²¹ Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen durch mehrere Mitgliedstaaten können ergänzend dazu Regelungen geschaffen werden, zum Beispiel für Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten.²²

Der befristete Solidaritätsbeitrag wird zusätzlich zu den nach dem nationalen Recht eines Mitgliedstaats geltenden regelmäßigen Steuern und Abgaben erhoben (Art. 16 Abs. 2 EU-Notfall-VO). Das lässt sich so verstehen, dass eine Anrechnung auf nationale Steuern bzw. eine Berücksichtigung als **Betriebsausgabe** nicht zulässig ist, damit die Belastungswirkung des Solidaritätsbeitrags nicht neutralisiert wird. Im nationalen Recht ist daher klarzustellen, dass Zahlungen auf den Solidaritätsbeitrag nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.²³

3.3.2. Italienische Übergewinnsteuer

Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage weist die italienische Steuer erhebliche Unterschiede auf, weil sie zur Berechnung des Übergewinns nicht wie der befristete Solidaritätsbeitrag und historische Übergewinnsteuern an einen Vergleich der Gewinne, sondern an einen Vergleich der Umsätze im Sinne des Umsatzsteuerrechts anknüpft. Bemessungsgrundlage der italienischen Steuer ist die Differenz zwischen dem Saldo aus Ausgangsumsätze und Eingangsumsätze im Zeitraum vom 1. Oktober 2021 bis zum 30. April 2022 (Besteuerungszeitraum) einerseits und dem Saldo aus Ausgangsumsätze und Eingangsumsätze im Zeitraum vom 1. Oktober 2020 bis zum 30. April 2021 (Vergleichszeitraum)²⁴ andererseits. Ist die Differenz positiv, wird auf diese Erhöhung der Steuersatz angewendet. 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).

Demgegenüber beschreibt der Wortlaut des Art. 15 EU-Notfall-VO detailliert die Berechnung der Bemessungsgrundlage nach dem Modell einer klassischen Übergewinnsteuer und lässt auch keine typisierende Betrachtung zu. Hinsichtlich der Bezugsgröße ist das italienische Modell mit den Vorgaben nicht vereinbar, jedenfalls wenn man davon ausgeht, dass Art. 15 EU-Notfall-VO den ertragsteuerlichen Gewinn als Bezugsgröße meint. Dies legt der Begriff der „steuerpflichtigen Gewinne“ nahe, auch wenn die EU-Notfall-VO den Begriff der Gewinne insoweit nicht näher beschreibt (siehe Art. 2 Nr. 18 EU-Notfall-VO). Die italienische Steuer beachtet auch nicht den notwendigen Zuschlag zum Referenzgewinn in Höhe von 20 %. Sie entspricht aber den unionsrechtlichen Vorgaben insoweit, als sie nicht als Betriebsausgabe bei den italienischen Ertragsteuern und der italienischen Gewerbesteuer (IRAP) abziehbar ist.

21 Siehe § 4 Abs. 2 Satz 1 EU-EnergieKBG.

22 Siehe § 4 Abs. 1 Satz 4 EU-EnergieKBG.

23 Siehe § 4 Abs. 2 Satz 2 EU-EnergieKBG.

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

3.3.3. EU-Energiekrisenbeitrag

§ 4 Abs. 1 EU-EnergieKBG übernimmt die unionsrechtlichen Vorgaben für die Berechnung der Bemessungsgrundlage. Das Gesetz konkretisiert den Begriff der Gewinne durch den „nach einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Vorschriften ermittelten steuerlichen Gewinn“. Zu weiteren Aspekten siehe bereits unter 3.3.1.

3.4. Steuersatz

Der Steuersatz beträgt gemäß Art. 16 Abs. 1 EU-Notfall-VO mindestens 33 % der Bemessungsgrundlage. Damit gibt die EU-Notfall-VO lediglich einen Mindeststeuersatz vor. Der nationale Gesetzgeber verfügt über einen Spielraum, den Steuersatz höher anzusetzen.

Der Steuersatz der italienischen Übergewinnsteuer beträgt 25 % der Bemessungsgrundlage, also der „Erhöhung“ gemäß 3.3.2. Der Steuersatz wurde nachträglich erhöht. Im ersten „*Decreto Legge*“ vom März war noch ein Steuersatz von 10 % vorgesehen. § 4 Abs. 3 EU-EnergieKBG übernimmt den Mindeststeuersatz in Höhe von 33 %.

3.5. Zeitlicher Anwendungsbereich

Der Solidaritätsbeitrag gilt nur für Übergewinne, die im Haushaltsjahr 2022 und/oder im Haushaltsjahr 2023 erzielt werden (Art. 18 Satz 2, Art. 15 Satz 1 EU-Notfall-VO). Folglich besteht für die Mitgliedstaaten ein Wahlrecht: Der Solidaritätsbeitrag kann sich auf das Jahr 2022, auf das Jahr 2023 oder auf beide Jahre beziehen.

Die italienische Übergewinnsteuer wird einmalig im Jahr 2022 erhoben.²⁵ Der EU-Energiekrisenbeitrag wird in 2022 und in 2023 erhoben (§ 3 Abs. 2 EU-EnergieKBG).

3.6. Verwendung des Aufkommens

Art. 17 EU-Notfall-VO regelt ausdrücklich die Verwendung der Einnahmen aus dem befristeten Solidaritätsbeitrag. Verwendungszwecke können dabei finanzielle Unterstützungsmaßnahmen zur Abmilderung der Auswirkung hoher Energiepreise für Endkunden, zur Senkung des Energieverbrauchs, zur Unterstützung von Unternehmen in energieintensiven Branchen, zur Weiterentwicklung der Energieautonomie oder die Finanzierung von Maßnahmen zur Verringerung der negativen Auswirkungen der Energiekriese sein. Diese Maßnahmen müssen eindeutig festgelegt, transparent, verhältnismäßig, diskriminierungsfrei und überprüfbar sein (Art. 17 Abs. 2 EU-Notfall-VO).

Die politischen Motive für die Einführung der Übergewinnsteuer in Italien dürften diesen Vorgaben entsprechen, gesetzlich festgelegt ist auch der Zweck der italienischen Übergewinnsteuer, die Erhöhung der Energiepreise für Unternehmen und Verbraucher einzuschränken. § 1 Abs. 3 EU-EnergieKBG verpflichtet den Bund, das Aufkommen des EU-Energiekrisenbeitrags nach den unionsrechtlichen Vorgaben zu verwenden.

25 Zu aktuellen Initiativen zur Erhebung einer neuen Übergewinnsteuer siehe 2.

3.7. Finanzverfassungsrechtliche Fragen

Ergänzend zu den unionsrechtlichen Vorgaben der EU-Notfall-VO (dazu 3.1. bis 3.6.) wird im Folgenden geprüft, welche finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben für die Einführung des italienischen Übergewinnsteuermodells in Deutschlands zu beachten gewesen wären. Die Zuständigkeit für die Umsetzung von sekundärem Unionsrecht richtet sich nach den innerstaatlichen Kompetenzvorschriften.²⁶ 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. Zur Einordnung der italienischen Übergewinnsteuer als Steuer und zur Gesetzgebungskompetenz des Bundes siehe bereits die Ausarbeitung „Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell“ vom 22. Juli 2022.²⁷ Im Folgenden wird geprüft, ob sich dazu Änderungen bzw. Ergänzungen ergeben, wenn die italienische Übergewinnsteuer in Umsetzung der Vorgaben der Art. 14 bis 18 EU-Notfall-VO über den befristeten Solidaritätsbeitrag erfolgen würde. Soweit dabei Spielräume für die Mitgliedstaaten bestehen, sind für die Umsetzung die für Steuern geltenden Regeln der Finanzverfassung zu beachten.

3.7.1. Befristeter Solidaritätsbeitrag gemäß EU-Notfall-VO als Steuer

Der befristete Solidaritätsbeitrag ist als **Steuer**²⁸ zu qualifizieren, weil er eine Geldleistung darstellt, die ohne Gegenleistung zur Finanzierung des öffentlichen Finanzbedarfs erhoben wird. Er 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 (dazu nachfolgend 5.).²⁹ Die formale Bezeichnung der Steuer – zum Beispiel als Solidaritätsbeitrag – ist unerheblich.³⁰

Das Aufkommen des Solidaritätsbeitrags unterliegt einer durch die EU-Notfall-VO vorgegebenen **Zweckbindung** (dazu 3.6.). Eine solche gesetzliche Zweckbindung steht dem Steuercharakter einer Abgabe nicht entgegen.³¹ Auch eine Zwecksteuer ist eine Steuer.³² Unabhängig davon, inwie-

26 Ruffert, in: Caliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Auflage 2022, AEUV Art. 288, Rn. 42 zu Richtlinien.

27 Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell, Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 076/22 vom 22.7.2022, Ziffer 5, unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/905274/ef68b8bc1d18648e695b2906c2a44c24/WD-4-076-22-pdf-data.pdf>.

28 Das BVerfG definiert Steuern als öffentliche Abgaben, die als Gemeinlast ohne individuelle Gegenleistung („voraussetzungslos“) zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs eines öffentlichen Gemeinwesens erhoben werden (BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 100). Das Aufkommen fließt dabei in den allgemeinen Staatshaushalt (Kube: in BeckOK GG, 53. Ed. 15.11.2022, Art. 105 Rn. 2).

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

30 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 96. EL November 2022, GG Art. 106 Rn. 82.

31 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785.

32 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 224.

weit die unionsrechtlichen Vorgaben den nationalen Gesetzgeber binden (dazu 2.), besteht jedenfalls aus verfassungsrechtlicher Sicht ein weiter Spielraum für den Gesetzgeber, eine einzelne Steuer als Zwecksteuer auszugestalten.³³

3.7.2. Zuordnung des Solidaritätsbeitrags zu einem Abgabentyp

Die in Art. 105 GG und Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten sind Typusbegriffe; neue Steuern sind daher daraufhin abzuleiten, ob sie dem Typus einer herkömmlichen Steuer entsprechen.³⁴ Die Zuordnung einer Abgabe 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.³⁵

Aufgrund seiner unionsrechtlich vorgegebenen Anknüpfung an steuerpflichtige Unternehmen als Steuersubjekte und deren steuerpflichtige Gewinne (bzw. deren Steigerung) als Steuerobjekt handelt es sich bei dem Solidaritätsbeitrag um eine Ausgestaltung der Einkommen- und Körperschaftsteuer oder ggf. um eine Ergänzungsabgabe dazu.³⁶ Der Solidaritätsbeitrag stellt zugleich aber auch eine „Abgabe im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften“ im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG dar. Der Begriff der Abgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG umfasst neben Steuern auch nichtsteuerliche Abgaben.³⁷

3.7.3. Gesetzgebungskompetenz

Für alle drei zuvor genannten Abgabentypen liegt die Gesetzgebungskompetenz beim Bund (Art. 105 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6, Nr. 7, Abs. 3 GG). Unabhängig von der Zuordnung liegt die Gesetzgebungskompetenz für die Einführung des italienischen Modells in Umsetzung des befristeten Solidaritätsbeitrags also beim Bund.

33 Auch eine solche Zwecksteuer ist verfassungsrechtlich grundsätzlich zulässig, siehe BVerfG, Urteil vom 18.7.2018, 1 BvR 1675/16 u.a., NJW 2018, 3223, Rn. 53; *Kube*, StuW 2022, 3, 5; *Waldhoff*, StuW 2002, 285, 297.

34 Innerhalb der durch Art. 105 GG und Art. 106 GG vorgegebenen Typusbegriffe verfügt der Gesetzgeber über eine weitgehende Gestaltungsfreiheit, BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 64. Zur Entwicklungsoffenheit der Begriffe siehe *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.

35 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.

36 Siehe dazu auch Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell, Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 076/22 vom 22.7.2022, Ziffer 5.3 und 5.4., unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/905274/ef68b8bc1d18648e695b2906c2a44c24/WD-4-076-22-pdf-data.pdf>.

37 *Kube*, in: BeckOK GG, 53. Ed. 15.11.2022, GG Art. 106 Rn. 14. Soweit angenommen wird, dabei könne es sich nicht um Steuern handeln (*Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 96. EL November 2022, GG Art. 106 Rn. 119), dürfte diese Auffassung durch die EU-Notfall-VO überholt sein.

3.7.4. Ertragskompetenz

Im Hinblick auf die unterschiedlichen Ertragskompetenzen kann diese Frage jedoch nicht offen bleiben. Zwar ließe sich argumentieren, Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG sei die speziellere Norm, weil sie nur Abgaben im Rahmen der EU umfasse und diese vorrangig regele. Andererseits ist der Begriff der Abgabe hier denkbar weit. Daher lässt sich die Ertragskompetenzregel des Art. 106 Abs. 3 GG für die Einkommen- und Körperschaftsteuer – wie auch für die Umsatzsteuer – als die speziellere Regelung verstehen. Dafür spricht, dass das Verteilungsgefüge der Finanzverfassung nicht dadurch unterlaufen wird, dass die EU Steuerkompetenzen erhält bzw. generiert. Der Anwendungsbereich des Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG ist dann so zu verstehen, dass darunter im Hinblick auf die Ertragskompetenz nicht Steuern fallen, die von einer spezielleren Regelung in Art. 106 GG erfasst sind.³⁸

Bei einer Ausgestaltung der Übergewinnsteuer als Einkommen- und Körperschaftsteuer liegt die Ertragskompetenz also bei Bund und Ländern. Etwas anderes gilt nur bei einer Ausgestaltung als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer. Dann liegt die Ertragskompetenz beim Bund allein (Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG). Dabei ergeben sich jedoch erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken, jedenfalls wenn sich die restriktive Auffassung als zutreffend erweist, die von einem engen Spielraum des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung der Ergänzungsabgabe ausgeht.³⁹

3.7.5. Verwaltungskompetenz

Abgaben im Rahmen der EU werden durch Bundesfinanzbehörden verwaltet. Die unter 3.7.4. angestellten Erwägungen dürften allerdings auf die Verwaltungskompetenz zu übertragen sein. Bei einer Ausgestaltung der Übergewinnsteuer als Einkommen- und Körperschaftsteuer oder als Ergänzungsabgabe dazu liegt die Verwaltungskompetenz bei den Landesfinanzbehörden (Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG).⁴⁰

4. Fragen zur alternativen Ausgestaltung der Übergewinnsteuer

4.1. Mögliche Erhöhung des Steuerobjekts

Ob das Modell der italienischen Übergewinnsteuer, wenn es in Umsetzung des befristeten Solidaritätsbeitrags gemäß Art. 14 bis 18 EU-Notfall-VO in Deutschland eingeführt worden wäre, zu einer Erhöhung des Steuerobjekts geführt hätte, lässt sich im Rahmen dieser Betrachtung nicht pauschal beantworten. Zwar liegt sowohl dem italienischen Modell als auch dem deutschen EU-

38 § 1 Abs. 3 und die Begründung zum EU-Energiekrisenbeitragsgesetz gehen dagegen davon aus, dass das Aufkommen allein dem Bund zusteht, weil es sich (nur) um eine Abgabe gemäß Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG handelt, BT-Drs. 20/4729, S. 174.

39 Siehe dazu Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell, Ausarbeitung WD 4 - 3000 - 076/22 vom 22.7.2022, Ziffer 5., unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/905274/ef68b8bc1d18648e695b2906c2a44c24/WD-4-076-22-pdf-data.pdf>.

40 § 6 und die Begründung zum EU-Energiekrisenbeitragsgesetz gehen davon aus, dass der Bund zuständig ist, weil es sich (nur) um eine Abgabe gemäß Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG handelt, BT-Drs. 20/4729, S. 174.

Energiekrisenbeitrag, der sich eng an den befristeten Solidaritätsbeitrag gemäß Art. 14 ff. EU-Notfall-VO anlehnt, das Ziel zugrunde, die aktuell gesteigerte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Unternehmen mittels eines Vergleichs zu dem Erfolg aus Vorperioden zu erfassen. Die Berechnungstechnik der Modelle ist jedoch unterschiedlich, da sie unterschiedliche Größenvergleiche vornehmen (Gewinne bzw. Umsätze unter Berücksichtigung von Eingangsleistungen). Die Ermittlung dieser Größen erfolgt auf der Grundlage ganz unterschiedlicher Gesetze und Berechnungssysteme für **Gewinne** (ertragsteuerliche Gewinnermittlung auf der Grundlage steuerlicher Bilanzierung und Gewinn- und Verlustrechnung gemäß den Ertragsteuergesetzen, ggf. auf handelsbilanziellen Grundlagen) und **Umsätze** (Steuerbarkeit von Ausgangsleistungen unter Berücksichtigung von nicht steuerbaren Leistungen, Steuerbefreiungen und unterschiedlichen Steuersätzen; Abziehbarkeit von Vorsteuern auf Eingangsleistungen in Abhängigkeit von unterschiedlichen Verwendungen der bezogenen Leistungen auf der Grundlage des Umsatzsteuergesetzes). Wirtschaftliche Aktivitäten der steuerpflichtigen Unternehmen können sich also ganz unterschiedlich auf die jeweiligen Bemessungsgrundlagen auswirken. Im Rahmen dieser Betrachtung lassen sich die unterschiedlichen Auswirkungen nicht pauschal vergleichen, da sie von einer Vielzahl von Faktoren der steuerlichen Verhältnisse abhängen. Abgesehen davon dürfte das italienische Modell den Vorgaben der Art. 14 ff. EU-Notfall-VO nicht entsprechen (dazu näher 3.3.2.).

4.2. Alternative Ausgestaltungsmodelle

Im Folgenden wird auf andere mögliche Ausgestaltungen eingegangen, die das Steuerobjekt der deutschen Übergewinnsteuer vergrößern können.

4.2.1. Vorbemerkung

Bei Umsetzung des befristeten Solidaritätsbeitrags nach den konkreten Vorgaben der Art. 14 bis 18 EU-Notfall-VO – wie durch das vom Deutschen Bundestag beschlossene EU-Energiekrisenbeitragsgesetz (siehe 1.) – besteht für die Mitgliedstaaten mit Ausnahme der Festlegung des Besteuerungszeitraums und des Steuersatzes vergleichsweise **wenig Spielraum** (siehe im Einzelnen 3.1. bis 3.6.). Das gilt gerade auch für das Steuerobjekt (siehe 3.3.). Angesichts der überwiegend definierten Vorgaben der Art. 14 bis 18 EU-Notfall-VO ist daher die Etablierung alternativer Steuermodelle für eine Übergewinnsteuer nicht möglich. Alternative Modelle im Hinblick auf das Steuerobjekt sind daher nur denkbar, wenn sie als „gleichwertige nationale Maßnahmen“ im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Halbs. 1 EU-Notfall-VO erlassen werden. Dann ist die Erhebung des befristeten Solidaritätsbeitrags nach den Vorgaben der Art. 14 bis 18 EU-Notfall-VO entbehrlich (dazu 2.).

4.2.2. Gleichwertige nationale Maßnahmen

Der Begriff der gleichwertigen nationalen Maßnahme im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Halbs. 1 EU-Notfall-VO ist weit zu verstehen.⁴¹ Soweit es aus unionsrechtlicher Sicht insbesondere darauf ankommt, dass die gleichwertige nationale Maßnahme „ähnlichen Zielen“ dient, zu vergleichbaren

⁴¹ Siehe zur Auslegung Fachbereich Europa des Deutschen Bundestages, Unionsrechtlicher Rahmen der Umsetzung des Solidaritätsbeitrags gemäß der Verordnung (EU) 2022/1854 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise, Ausarbeitung PE 6 - 3000 - 069/22 vom 14.12.2022, Ziffer 3.

oder höheren Einnahmen führt (siehe Art. 14 Abs. 2 EU-Notfall-VO) oder zur Erschwinglichkeit von Energie beträgt (siehe Art. 2 Nr. 21 EU-Notfall-VO), sind solcherlei Zielvorgaben kaum operationalisierbar für die tatbestandliche Ausgestaltung einer Steuer. Aus Sicht Italiens und anderer Mitgliedstaaten lassen sich daher Argumente vorbringen, dass die italienische Übergewinnsteuer oder andere in den Mitgliedstaaten eingeführte Steuern oder Abgaben gleichwertige nationale Maßnahmen darstellen.⁴²

Die Tatbestandsmerkmale einer gleichwertigen nationalen Maßnahme müssen also zumindest in einem gewissen Umfang von den Vorgaben für den befristeten Solidaritätsbeitrag in Art. 14 bis 18 EU-Notfall-VO abweichen können. Dies dürfte für die Merkmale des Branchenbezugs (dazu 3.1.), der Steuersubjekte (dazu 3.2.), des Steuerobjekts bzw. der Bemessungsgrundlage und ihrer Berechnungstechnik (dazu 3.3.), des Steuersatzes (dazu 3.4.), des Besteuerungszeitraums (dazu 3.5.) und der Abzugsmöglichkeit von anderen Steuern (dazu 3.3.) gelten. Dabei sind auch substantielle Abweichungen bezüglich einzelner Merkmale nicht ausgeschlossen. So spricht einiges dafür, dass die italienische Übergewinnsteuer mit ihrer Berechnungstechnik zur Bestimmung des Steuerobjekts (dazu 3.3.) noch eine gleichwertige nationale Maßnahme darstellen kann. Aktuelle Gesetzesinitiativen zur Einführung einer neuen Übergewinnsteuer in Italien sehen zum Beispiel vor, im Vergleich zum befristeten Solidaritätsbeitrag den Branchenbezug bzw. die Steuersubjekte auszuweiten, den Referenzgewinn weniger stark zu erhöhen und eine Obergrenze für den Übergewinn in Abhängigkeit vom Nettovermögen einzuführen.

Dies führt zu einer Vielzahl denkbarer Modellvarianten von Steuern und Abgaben, ohne dass eine Eingrenzung der unionsrechtlichen Vorgaben möglich ist. Wenn Deutschland sich anstelle des EU-Energiekrisenbeitrags für die Einführung einer gleichwertigen nationalen Maßnahme entschieden hätte,⁴³ hätten sich jedenfalls deutlich größere Spielräume ergeben. Für diese sind in jedem Fall die Anforderungen der Finanzverfassung (dazu 3.7.) zu beachten.

5. Verbot der Erdrosselungssteuer

Art. 16 Abs. 1 EU-Notfall-VO sieht für den befristeten Solidaritätsbeitrag einen Mindeststeuersatz von 33 % vor. Eine höhere Festlegung bleibt den Mitgliedstaaten überlassen (siehe 3.4.). Daher stellt sich die Frage, ab welcher Höhe des Steuersatzes eine verfassungswidrige Erdrosselungssteuer vorliegen würde, insbesondere ob ein Steuersatz in Höhe von 90 % möglich ist, wie er für die Abschöpfung der Erlöse der Stromproduzenten vorgesehen ist (siehe Art. 7 Abs. 5 EU-Notfall-VO).

Steuern können wegen erdrosselnder Wirkung verfassungswidrig sein (sogenannte Erdrosselungssteuern). Zwar existiert keine quantitative Obergrenze für die Besteuerung, weder für einzelne Steuern noch für die Gesamtbelaustung mit mehreren Steuern (dazu nachfolgend 5.1.). Eine Steuer kann jedoch Freiheitsgrundrechte verletzen, wenn sie das grundrechtlich geschützte Verhalten unmöglich macht (dazu nachfolgend 5.2.). Dies trifft auf die Übergewinnsteuer nicht zu und dürfte selbst bei einem Steuersatz von 90 % wohl nicht zutreffen; dabei ist nicht auf den

42 Siehe aber zu Initiativen zur Einführung einer neuen Übergewinnsteuer in Italien oben 2.

43 Zur unionsrechtlichen Zulässigkeit siehe Fachbereich Europa des Deutschen Bundestages, Unionsrechtlicher Rahmen der Umsetzung des Solidaritätsbeitrags gemäß der Verordnung (EU) 2022/1854 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise, Ausarbeitung PE 6 - 3000 - 069/22 vom 14.12.2022, Ziffer 3.3.

Einzelfall abzustellen, sondern eine generalisierende Betrachtung vorzunehmen (dazu nachfolgend 5.3.).

5.1. Keine quantitative Obergrenze für die Besteuerung

Der Steuergesetzgeber hat einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes.⁴⁴ Der Tarifverlauf unterliegt daher weitgehend dem Gestaltungswillen des Gesetzgebers und erweist sich nur in eingeschränktem Maße einer gerichtlichen Kontrolle als zugänglich.⁴⁵ Der Gleichheitssatz zieht nur „äußerste Grenzen“.⁴⁶ Seit langem wird diskutiert, ob die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG der Auferlegung von Geldleistungspflichten Grenzen setzt. Nach einiger Diskussion zum Halbteilungsgrundsatz im Anschluss an seine Entscheidung zur Vermögensteuer⁴⁷ hat das BVerfG für die Ertragsteuern klargestellt, dass keine allgemein verbindliche, absolute verfassungsrechtliche Obergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung für die Belastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer gilt.⁴⁸ Nach der Rechtsprechung des BVerfG gibt es daher keine konkrete Obergrenze für die steuerliche Belastung.⁴⁹ Bis heute ist das Verhältnis von Besteuerung und verfassungsrechtlicher Eigentumsgarantie aber nicht hinreichend geklärt.⁵⁰ *P. Kirchhof* hat das BVerfG aufgefordert, zu einer quantifizierten Verdeutlichung des eigentumsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprinzips zurückzukehren.⁵¹ Allerdings hat das BVerfG zuletzt wieder betont, dass Art. 14 GG nicht das Vermögen als solches schützt und die Auferlegung von Geldleistungspflichten nur am Maßstab der allgemeinen Handlungsfreiheit zu messen sei.⁵²

5.2. Voraussetzungen der Erdrosselungssteuer

Steuern können indes wegen Verstoßes gegen Art. 14 Abs. 1 GG oder andere Freiheitsgrundrechte verfassungswidrig sein, wenn sie eine erdrosselnde Wirkung haben (Erdrosselungssteuern). Zwar

44 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, 269. EL. August 2022, AO § 3 Rn. 97; kritisch daher *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.118, 3.125 (Relativierung des Folgerichtigkeitsgebots).

45 So *Pfirrmann*, in: *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, EStG § 32a Rn. 3.

46 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 269. EL. August 2022, AO § 4 Rn. 509.

47 BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995, 2 BvL 37/91, NJW 1995, 2615.

48 BVerfG, Beschluss vom 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, NJW 2006, 1191, Rn. 41.

49 *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, 173. EL November 2022, AO § 3 Rn. 17b; *Pfirrmann*, in: *Kirchhof/Seer*, 21. Aufl. 2022, EStG § 32a Rn. 3; *Wernsmann*, NJW 2006, 1169, 1174.

50 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 269. EL. August 2022, AO § 4 Rn. 536.

51 *P. Kirchhof*, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 132.

52 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 269. EL. August 2022, AO § 4 Rn. 533 mit Überblick zur Rspr.

setzt das freiheitsrechtliche Übermaßverbot und der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz den Belastungswirkungen einer Steuer freiheitsrechtlich „kaum Grenzen“, mit Ausnahme eben der Erdrosselungssteuer.⁵³ Erdrosselungssteuern sind **keine Steuern**, da sie nicht der Erzielung von Einnahmen dienen.⁵⁴ Die Gesetzgebungskompetenz kann daher nicht auf Art. 105 GG gestützt werden; als faktisches Verbot kann sie auch nicht auf eine Sachgesetzgebungskompetenz (Art. 70 ff. GG) gestützt werden, weil darin ein Formenmissbrauch des Staates (Verbot im Gewand einer Steuer) und ein Verstoß gegen das Gebot der Normenwahrheit liegen würden.⁵⁵

Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG schützt Art. 14 Abs. 1 GG vor einer konfiskatorischen, erdrosselnden Besteuerung. Problematisch erscheint dieser Ansatz, weil der Schutzbereich des Art. 14 GG nur als einschlägig angesehen wird, wenn der Eingriff eine besonders hohe Intensität erreicht. Dies erklärt sich allerdings mit der notwendigen Unterscheidung zwischen den Belastungs- und Gestaltungswirkungen der Steuer. Der Grundrechtseingriff liegt hier nicht in dem besonders intensiven (übermäßigen) Vermögensentzug durch Besteuerung, sondern in der starken verhaltensbeeinflussenden Wirkung, die zur Aufgabe an einem konkreten Vermögensgegenstand zwingt.⁵⁶ Die Gestaltungswirkungen der Steuer können auch andere Grundrechte betreffen wie die Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG. 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 wegen konfiskatorischer Besteuerung).⁵⁷ Dabei ist nicht auf die erdrosselnde Wirkung im Einzelfall abzustellen, sondern eine typisierende und generalisierende Betrachtung einzunehmen.⁵⁸ Die erdrosselnde Wirkung kann sich auch aus einer Kumulation an sich verfassungsgemäßer Einzelsteuern ergeben.⁵⁹ Eine erdrosselnde Wirkung besteht dagegen nicht, wenn eine „normale“ staatliche Geldleistungspflicht die ohnehin schon angeschlagene Rentabilität eines Betriebs so verringert, dass der Inhaber zu Einschränkungen oder zur Aufgabe des Betriebs gezwungen wird.⁶⁰

53 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 269. EL. August 2022, AO § 3 Rn. 105; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.182 f., 3.196 f.

54 BVerfG, Beschluss vom 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, NJW 2006, 1191, Rn. 44; Drüen, in: Tipke/Kruse, 173. EL November 2022, AO § 3 Rn. 17.

55 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 269. EL. August 2022, AO § 3 Rn. 122.

56 Zum Ganzen Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 269. EL. August 2022, AO § 4 Rn. 539 ff., 548 f.

57 Vgl. Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 269. EL. August 2022, AO § 3 Rn. 123; § 4 Rn. 549 ff.; Drüen, in: Tipke/Kruse, 173. EL November 2022, AO § 3 Rn. 17a (praktisch kommt das Verbot der Erdrosselungssteuer kaum zur Wirkung).

58 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 269. EL. August 2022, AO § 3 Rn. 126.

59 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 269. EL. August 2022, AO § 3 Rn. 126.

60 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 269. EL. August 2022, AO § 3 Rn. 126.

5.3. Folgen für die Übergewinnsteuer

Die Übergewinnsteuer ist in einer Gesamtbetrachtung mit der Belastung durch andere Unternehmenssteuern zu sehen, insbesondere mit der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer. Aber selbst dann ist nicht davon auszugehen, dass sich für Unternehmen der betroffenen Branchen bei der notwendigen typisierenden und generalisierenden Betrachtung durch die Übergewinnsteuer eine erdrosselnde Wirkung ergibt. Dabei sind folgende Umstände zu berücksichtigen. Die Übergewinnsteuer belastet nur Gewinne, also Unternehmen in Gewinnsituationen in Jahren mit einer Betriebsvermögensmehrung. Sie knüpft nicht an Bruttogrößen an, nicht an Umsätze oder Vermögen oder vergleichbare Kennziffern. Durch die Erhöhung des Referenzgewinns um 20 % (dazu 3.3.1.) wird ein Teil der Übergewinne von der Steuer verschont. Der vierjährige Vergleichszeitraum zur Ermittlung des Referenzgewinns ist vergleichsweise lang und gleicht Zufallsergebnisse in einzelnen Jahren aus. Zudem trifft die Übergewinnsteuer eine Branche, die tatsächlich von der derzeitigen wirtschaftlichen Situation infolge der Verwerfungen auf den Energiemarkten profitiert, wobei branchenzugehörige Unternehmen mit Verlusten von der Steuer verschont bleiben. Konstellationen, in denen eine Doppelbesteuerung droht, lassen sich durch gesetzliche Regelungen vermeiden (siehe 3.3.). Schließlich ist die Übergewinnsteuer auf ein bzw. zwei Jahre begrenzt (siehe 3.5.).

Nach alledem ist nicht davon auszugehen, dass die Unternehmen der betroffenen Branchen ihre Tätigkeit gerade aufgrund der Übergewinnsteuer aufgeben müssen bzw. ihre Tätigkeit ökonomisch sinnlos wird. Dies dürfte selbst bei einem Steuersatz von bis zu 90 % gelten. Aber selbst wenn dies in Einzelfällen tatsächlich eintreten würde, wäre die Steuer noch nicht verfassungswidrig. Denn eine erdrosselnde Wirkung entfaltet die Übergewinnsteuer nicht bereits dadurch, dass einzelne Betriebe durch sie existentiell bedroht werden (siehe 5.2.). In Einzelfällen sieht das Steuerrecht zudem die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen vor (siehe § 163 AO, § 227 AO).
