



Ausarbeitung

Fragen zur Einführung einer Übergewinnsteuer im Lebensmittelsektor

Fragen zur Einführung einer Übergewinnsteuer im Lebensmittelsektor

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 073/24
Abschluss der Arbeit: 17.10.2024
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.	Untersuchungsgegenstand	4
2.	Übergewinnsteuern in Europa	4
2.1.	Konzept der Übergewinnsteuer	4
2.2.	Übergewinnsteuern in Europa in jüngerer Zeit	6
2.3.	Europäischer Solidaritätsbeitrag für Energieunternehmen	6
2.3.1.	Steuersubjekte / Branchenbezug	7
2.3.2.	Steuerobjekt / Bemessungsgrundlage	7
2.3.3.	Steuersatz	8
2.3.4.	Zeitlicher Anwendungsbereich / Verwendung des Aufkommens	8
2.4.	Umsetzung in Deutschland	8
2.5.	Umsetzung in Europa	8
3.	Staaten mit Übergewinnsteuern im Lebensmittelsektor	9
3.1.	Portugal	9
3.2.	Kroatien	9
3.3.	Ungarn	9
4.	Übertragbarkeit der Übergewinnsteuer im Lebensmitteleinzelhandel auf Deutschland	10
4.1.	Gesetzgebungskompetenz des Bundes	11
4.1.1.	Übergewinnsteuer als Steuer	11
4.1.2.	Spielraum des Gesetzgebers / kein Steuererfindungsrecht	12
4.1.3.	Übergewinnsteuer als Einkommen- und Körperschaftsteuer	12
4.1.4.	Exkurs: Übergewinnsteuer als Ergänzungsabgabe?	13
4.2.	Verbot der Erdrosselungssteuer / Freiheitsgrundrechte	16
5.	Vereinbarkeit der Übergewinnsteuer mit dem allgemeinen Gleichheitssatz	17
5.1.	Ungleichbehandlungen / Differenzierungskriterien	18
5.2.	Vorgaben des allgemeinen Gleichheitssatzes	18
5.3.	Bestimmung des Prüfungsmaßstabes	20
5.3.1.	Weiter Spielraum bei Auswahl des Steuergegenstandes	20
5.3.2.	Weiter Spielraum für Subjekte und Objekt der Übergewinnsteuer	21
5.4.	Sachlicher Grund für die Differenzierungskriterien	22
5.4.1.	Vorkommen und Nachweis der <i>windfall profits</i>	23
5.4.2.	Typisierung und Pauschalierung	24
6.	Auswirkungen der Übergewinnsteuer	25
6.1.	Mögliche Auswirkungen der Übergewinnsteuer	26
6.2.	Vergleich zur Körperschaftsteuer	27
7.	Zusammenfassung	28

1. Untersuchungsgegenstand

Gefragt wird, welche Staaten Übergewinnsteuern für Unternehmen des Lebensmittelsektors eingeführt haben, ob eine solche Übergewinnsteuer auf Deutschland übertragbar ist und wie sich die Einführung dieser Steuer – im Vergleich zu einer Erhöhung der Körperschaftsteuer – auf die Inflation im Lebensmittelsektor auswirken würde bzw. welches Instrument praktikabler ist. Dazu wird zunächst das Konzept der Übergewinnsteuer dargestellt und ein Überblick über Übergewinnsteuern in Europa gegeben, insbesondere im Hinblick auf den von der Europäischen Union (EU) vorgegebenen befristeten Solidaritätsbeitrag für Unternehmen der Energiebranche (dazu nachfolgend 2.). Anschließend wird dargestellt, welche Staaten Übergewinnsteuern für den Lebensmittelsektor eingeführt haben (dazu nachfolgend 3.). Sodann wird – ausgehend von der portugiesischen Übergewinnsteuer im Lebensmittelsektor, die sich strukturell an den EU-Solidaritätsbeitrag anlehnt – geprüft, ob eine solche Übergewinnsteuer auf Deutschland übertragbar ist; diese Prüfung beschränkt sich auf verfassungsrechtliche Aspekte der Einführung einer solchen Steuer in Deutschland (dazu nachfolgend 4. und 5.). Abschließend werden mögliche Auswirkungen einer solchen Steuer dargestellt (dazu nachfolgend 6.).

2. Übergewinnsteuern in Europa

2.1. Konzept der Übergewinnsteuer

Die Übergewinnsteuer wird beschrieben als eine „*Steuer auf den Mehrbetrag gegenüber dem Gewinn einer vorangegangenen Basisperiode, z.B. die Excess Profits Tax während des Ersten und Zweiten Weltkriegs in Großbritannien und USA*“.¹ Sie belastet den über einen „Normalgewinn“ oder eine „Normalrendite“ hinausgehenden Gewinn; was als „Normal“- und was als „Über“-Gewinn gelten soll, kann verschieden berechnet werden.² Historische und aktuelle Beispiele für Übergewinnsteuern kennzeichnen den **Typus einer Steuer**, die als zeitlich befristete und in der Regel sektorspezifische Steuer auf krisenbedingte Übergewinne bestimmter Unternehmen als Reaktion auf einen negativen Schock eingeführt werden, um kurzfristig zusätzliche Einnahmen zum Zweck der Krisenbewältigung zu generieren und außerdem dem gesellschaftlichen Zusammenhalt zu dienen. Man kann auch von einer „Krisen“-Übergewinnsteuer sprechen. Für diese Art von Übergewinnsteuern gibt es sowohl zahlreiche **historische als auch aktuelle Beispiele**.³ Die Terminologie ist allerdings nicht eindeutig; verwendet werden Begriffe wie *excess profits tax*, *windfall profits tax* bzw. Steuer auf Zufallsgewinne, *unexpected gains*, Krisengewinne. Ohne Rücksicht auf die vielseitige Terminologie und ohne Rücksicht auf die ökonomische Diskussion,

1 So Dautzenberg, in: Gabler Wirtschaftslexikon (<https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/uebergewinnsteuer-47797/version-271059>).

2 Brümerhoff, Wirtschaftsdienst 1975, S. 298; Dunnagen, Wars, taxes, and excess profits (https://www.tax-watchuk.org/excess_profits/).

3 Hebous/Prihardini/Vernon, Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance, IMF Working Paper 22/187, September 2022, S. 3 ff.

ob Übergewinne überhaupt existieren bzw. bestimmbar sind,⁴ werden diese Steuern für Zwecke dieser Ausarbeitung als Übergewinnsteuern bezeichnet.

Im Gegensatz zu solchen zeitlich befristeten Übergewinnsteuern als Reaktion auf einen schweren negativen Schock steht das Konzept einer allgemeinen, sektorübergreifenden und permanenten Übergewinnsteuer. Eine solche **allgemeine Übergewinnsteuer** belastet nur den Teil des Unternehmensgesamtgewinns (*total profits*), der über einen definierten „normalen“ Gewinn (*normal profits*) hinausgeht, der im Sinne der Finanzierungsneutralität als bestimmte Eigenkapitalrendite steuerlich verschont bleibt.⁵ Auf dieses alternative Konzept einer Unternehmensbesteuerung, das die geltenden Unternehmenssteuern, insbesondere die Körperschaftsteuer, ersetzen soll, wird im Rahmen dieser Ausarbeitung nicht weiter eingegangen.

Für Zwecke der hier betrachteten Übergewinnsteuern lässt sich als **Übergewinn** (im Sinne eines *windfall profits*) ein Gewinn bzw. eine Rendite verstehen, der bzw. die aufgrund von Externalitäten scheinbar unerwartet oder zufällig deutlich höher als ein „Normalgewinn“ unter sonst üblichen Bedingungen ausfällt.⁶ Solche durch Schocks wie Kriege, Naturkatastrophen oder Pandemien und dadurch ausgelöste Friktionen (wie Lieferengpässe, Lieferkettenunterbrechungen, Sanktionen, Störung von Handelsbeziehungen oder sprunghafte Nachfrageveränderungen) bewirkten außergewöhnlichen Erlöse können bei den betroffenen Unternehmen Übergewinne entstehen lassen.⁷ Die Bestimmung des Übergewinns ist das Kernproblem jeder Übergewinnsteuer. Bemisst man den Übergewinn nach einkommensteuerlichen Methoden, 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 Zeiträumen vor dem Besteuerungszeitraum (*average earnings method* bzw. *base years method*). Beide Methoden haben Vor- und Nachteile.⁸

4 Siehe dazu ausführlich *Moderau/Ruf*, DB 2023, 2449, 2450 f. (Übergewinn als der Gewinn, der den vorher erwarteten Gewinn übertrifft). *Moderau/Ruf*, DB 2023, 2449, 2451, 2456 verweisen darauf, dass ein so verstandener Übergewinn nicht objektiv bestimmbar sei, da die Erwartungen nicht objektiv beobachtbar und bestimmbar seien; der Übergewinn könne daher empirisch nicht bestimmt werden; Gesetze über Übergewinnsteuern könnten sich diesem Übergewinn allenfalls annähern. Siehe auch *Langenmayr*, StuW 2023, 70.

5 Siehe dazu *Hebous/Prihardini/Vernon*, Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance, IMF Working Paper 22/187, September 2022, S. 3 ff., 12 ff.

6 Siehe *Hebous/Prihardini/Vernon*, Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance, IMF Working Paper 22/187, September 2022, S. 7; *Keuper/Zeck*, DStR 2023, 1814, 1815.

7 *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Übergewinnsteuer, 2022, S. 9; *Hebous/Prihardini/Vernon*, Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance, IMF Working Paper 22/187, September 2022, S. 7. Siehe auch *Langenmayr*, StuW 2023, 70.

8 Siehe zu den Methoden der Ermittlung des Übergewinns Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Übergewinnsteuer – historische Hintergründe, aktuelle Diskussion und rechtliche Fragen“, WD 4 - 3000 - 023/21 vom 31.3.2021, Ziffer 4, S. 12 ff., unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/838958/aaa79ffafc735d702c68efccc5c12d40/WD-4-023-21-pdf-data.pdf>.

2.2. Übergewinnsteuern in Europa in jüngerer Zeit

Historische Übergewinnsteuern wurden insbesondere in Kriegs- und Nachkriegszeiten erhoben. Dabei wurden vor allem zwei Ziele verfolgt, nämlich das fiskalpolitische Ziel der Deckung eines außergewöhnlich 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. So wurden Übergewinnsteuern in den USA, Großbritannien und Frankreich anlässlich des Ersten sowie des Zweiten Weltkriegs erhoben. Die Steuersätze reichten von 20 % bis zu 95 %.⁹

Infolge der jüngsten Krisen haben zahlreiche Staaten in Europa seit 2022 Übergewinnsteuern eingeführt, insbesondere aufgrund der durch den Krieg Russlands gegen die Ukraine ausgelösten Verwerfungen auf den Energiemärkten. Die meisten dieser Übergewinnsteuern betreffen daher die Energiebranche. Wenige Staaten belasten auch andere Branchen mit einer Übergewinnsteuer, zum Beispiel Banken.¹⁰ Schon vorher verbreitet waren Übergewinnsteuern dagegen im Rohstoffsektor.¹¹ Zu einer flächendeckenden Einführung von Übergewinnsteuern im Energiesektor in der EU kam es schließlich durch Vorgaben der EU. Eine vorübergehende Besteuerung von Zufallsgewinnen der Stromerzeuger war bereits im „REPower EU“-Plan der Europäischen Kommission vom 8. März 2022 vorgesehen.¹²

2.3. Europäischer Solidaritätsbeitrag für Energieunternehmen

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-NotfallVO“)¹³ sieht als „Maßnahme in Bezug auf den Erdöl-, Erdgas-, Kohle-, und Raffineriebereich“ (so die Überschrift des Kapitels III) einen **befristeten obligatorischen Solidaritätsbeitrag** vor. Auch wegen der umstrittenen unionsrechtlichen Rechtsgrundlage¹⁴ ist gegen den Energiekrisenbeitrag inzwischen ein

9 Siehe *Hebous/Prihardini/Vernon*, Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance, IMF Working Paper 22/187, September 2022, S. 8 ff. mit Beispielen. Siehe auch Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Übergewinnsteuer – historische Hintergründe, aktuelle Diskussion und rechtliche Fragen“, WD 4 - 3000 - 023/21 vom 31.3.2021, unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/838958/ea79ffafc735d702c68efccc5c12d40/WD-4-023-21-pdf-data.pdf>.

10 *Alvarado*, European Taxation 2023, 414.

11 *Hebous/Prihardini/Vernon*, Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance, IMF Working Paper 22/187, September 2022, S. 11 mit Beispielen.

12 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). Der Anhang 2 zu dieser Mitteilung enthält „Leitlinien für die Anwendung steuerlicher Maßnahmen auf übermäßige Gewinne“.

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

14 Kompetenzgrundlage dafür war Art. 122 Abs. 1 AEUV. Kritisch dazu *Valta*, *StuW* 2023, 72, 73 („auf tönernen Füßen“); *Schumacher*, *Ubg.* 2023, 79, 84. Zum Streit darüber siehe zusammengefasst *Keuper/Zeck*, *DStR* 2023, 1297, 1299.

Verfahren beim Gericht der Europäischen Union anhängig.¹⁵ Weil sich die Struktur der portugiesischen Übergewinnsteuer für Unternehmen des Lebensmittelsektors (dazu 3.1.) tatbestandlich an die unionsrechtlichen Vorgaben für die Besteuerung des Energiesektors anlehnt, werden die wesentlichen Elemente des Tatbestands des Solidaritätsbeitrags im Folgenden im Überblick dargestellt.

2.3.1. Steuersubjekte / Branchenbezug

Steuerpflichtig sind nach Art. 14 Abs. 1 EU-NotfallVO im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich tätige Unternehmen und Betriebsstätten der Union. Die Steuersubjekte werden also eingeschränkt, in personeller Hinsicht auf Unternehmen und Betriebsstätten, die in der Union ansässig sind bzw. liegen¹⁶ und tätigkeitsbezogen auf bestimmte Branchen. Der Branchenbezug ist durch die EU-NotfallVO vorgegeben. Es muss sich um Unternehmen oder Betriebsstätten der Union handeln, die mindestens 75 % ihres Umsatzes durch Wirtschaftstätigkeiten in den Bereichen Extraktion, Bergbau, Erdölraffination oder Herstellung von Kokereierzeugnissen erzielen (siehe Art. 2 Nr. 17 EU-NotfallVO).

2.3.2. Steuerobjekt / Bemessungsgrundlage

Der Solidaritätsbeitrag wird nach Art. 15 EU-NotfallVO auf der Grundlage der steuerpflichtigen Gewinne berechnet, die nach den nationalen Steuervorschriften während der gesamten Dauer des Steuerjahres 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 Steuerjahren 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 Satz 2 EU-NotfallVO).

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 zusätzliche Gewinn im Umfang von 20 % des Referenzgewinns steuerfrei bleibt. Die Berechnungsmethode des Übergewinns ist damit vorgegeben. Der Gesetzgeber muss bestimmen, welche nationale Größe er als „steuerpflichtigen Gewinn“ ansieht. Dabei muss es sich um eine Nettogröße handeln (Gewinn). Der befristete Solidaritätsbeitrag wird zusätzlich zu den nach dem nationalen Recht eines Mitgliedstaats geltenden regelmäßigen Steuern und Abgaben erhoben (Art. 16 Abs. 2 EU-NotfallVO). 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. Bei dem Solidaritätsbeitrag

15 EuG - T-802/22.

16 Siehe zum Begriff des Unternehmens, zur Ansässigkeit und zur Gruppenbesteuerung und zu Betriebsstätten Wissenschaftliche Dienste, 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“ WD 4 - 3000 - 106/22 vom 14.12.2022, Ziffer 3.2.1. unter: <https://www.bundestag.de/re-source/blob/929410/d2665bc81a556b3a0dc3db7e8a5c72d4/WD-4-106-22-pdf.pdf>.

handelt es sich also um eine **klassische Übergewinnsteuer** im unter 2.1. beschriebenen Sinne¹⁷ für die Unternehmen der genannten Branchen.

2.3.3. Steuersatz

Der Steuersatz beträgt gemäß Art. 16 Abs. 1 EU-NotfallVO mindestens 33 % der Bemessungsgrundlage. Damit wird lediglich ein Mindeststeuersatz vorgegeben. Die Mitgliedstaaten können den Steuersatz höher ansetzen.

2.3.4. Zeitlicher Anwendungsbereich / Verwendung des Aufkommens

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-NotfallVO). Folglich besteht für die Mitgliedstaaten ein Wahlrecht: Der Solidaritätsbeitrag kann sich auf das Jahr 2022, auf das Jahr 2023 oder auf beide Jahre beziehen.

Art. 17 EU-NotfallVO regelt ausdrücklich die Verwendung der Einnahmen aus dem befristeten Solidaritätsbeitrag. Verwendungszwecke können dabei u.a. finanzielle Unterstützungsmaßnahmen zur Abmilderung der Auswirkung hoher Energiepreise für Endkunden, zur Senkung des Energieverbrauchs oder zur Unterstützung von Unternehmen in energieintensiven Branchen sein.

2.4. Umsetzung in Deutschland

Infolge der EU-NotfallVO hat Deutschland den sog. **EU-Energiekrisenbeitrag** durch das EU-Energiekrisenbeitragsgesetz (EU-EnergieKBG) zur Umsetzung des befristeten Solidaritätsbeitrags in Deutschland eingeführt.¹⁸ Der EU-Energiekrisenbeitrag lehnt sich eng an die unionsrechtlichen Vorgaben an und geht in sachlicher Hinsicht nicht darüber hinaus.¹⁹ Er wurde in 2022 und in 2023 erhoben (§ 3 Abs. 2 EU-EnergieKBG).

2.5. Umsetzung in Europa

Einige EU-Staaten haben wie Deutschland den Anwendungsbereich auf die Umsetzung der EU-NotfallVO (dazu 2.3.) beschränkt. Andere Staaten, auch außerhalb der EU, gehen darüber hinaus und erweitern den Anwendungsbereich ihrer Übergewinnsteuern.²⁰ Die in Europa eingeführten Übergewinnsteuern unterschieden sich hinsichtlich Struktur, Zielen und Steuersätzen erheblich.²¹ Der Art nach kann es sich um Zuschläge zur Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer,

17 Bei einem ökonomischen Verständnis handelt es sich bei dem EU-Energiekrisenbeitrag allerdings nicht um eine Übergewinnsteuer, sondern um eine sektorale steuerbilanzielle Gewinnwachstumsteuer, so *Moderau/Ruf*, DB 2023, 2449, 2456.

18 Zu Einzelheiten des Tatbestands siehe ausführlich *Schumacher*, Ubg. 2023, 79. 80 ff.

19 Zur Wirkungsweise siehe *Meyering/Hegemann*, FR 2023, 433, 434 ff.; *Keuper/Zeck*, DStR 2023, 1814, 1816.

20 Zum Folgenden siehe den Überblick bei *Alvarado*, European Taxation 2023, 413.

21 *Alvarado*, European Taxation 2023, 413, 422.

Umsatzsteuer oder andere Abgaben handeln; einige dieser neu eingeführten Steuern sind strukturell auch keine klassischen Übergewinnsteuern in dem in 2.1. beschriebenen Sinne.

3. Staaten mit Übergewinnsteuern im Lebensmittelsektor

3.1. Portugal

Portugal hat bei der Einführung des EU-Solidaritätsbeitrags im Dezember 2022 den Anwendungsbereich über Unternehmen der Energiebranche hinaus ausdrücklich auf Lebensmittelhandelsunternehmen ausgedehnt.²² Die Bemessungsgrundlage und der Steuersatz lehnen sich an den EU-Solidaritätsbeitrag (siehe 2.3.) an. Steuerobjekt ist dementsprechend der Teil des Gewinns, der im Veranlagungszeitraum im Vergleich zu den Gewinnen einer vierjährigen Vergleichsperiode erzielt wurde und über 20 % über dem Referenzgewinn liegt (Übergewinn), also für das Steuerjahr 2022 die Gewinne aus den Steuerjahren 2018 bis 2021.²³ Die Berechnung erfolgt auf der Grundlage der steuerpflichtigen Gewinne, die nach den nationalen Steuervorschriften ermittelt wurden. Für kleine Unternehmen gilt eine Befreiung.²⁴ Die Steuer galt für die Jahre 2022 und 2023.²⁵ Begründet wurde die Einführung dieser Steuer mit den inflationsbedingten Rekordgewinnen dieser Unternehmen.²⁶ Im Schrifttum wird die Steuer kritisiert, weil die Steuerbelastung für Unternehmen in Portugal bereits hoch sei, weil damit ein Problem der Gleichbehandlung gegenüber anderen Unternehmen verbunden sei, weil damit Investitionen der Unternehmen behindert würden und weil wegen der Überwälzung der Steuer auf die Verbraucher die Preise im Einzelhandel weiter steigen könnten.²⁷

3.2. Kroatien

Kroatien hat im Dezember 2022 eine Übergewinnsteuer für alle Branchen eingeführt. Die Bemessungsgrundlage (Übergewinn) entspricht derjenigen des EU-Solidaritätsbeitrags (siehe 2.3.). Es handelt sich um eine einmalige Abgabe in Höhe von 33 % auf Übergewinne im Jahr 2022. Voraussetzung ist eine Mindesteinkommenshöhe (300 Mio. HRK).²⁸

3.3. Ungarn

Bereits ab Juli 2022 hatte Ungarn Übergewinnsteuern für verschiedene Branchen eingeführt und gelegentlich modifiziert. Davon erfasst war – neben Unternehmen aus den Sektoren Industrie, Telekommunikation, Banken, Pharmazie und Verkehr – auch der Einzelhandel. Die Steuer

22 Siehe *Botelho Moniz*, *European Taxation* 2023, 42, 43; *Alvarado*, *European Taxation* 2023, 413, 419.

23 Siehe *Botelho Moniz*, *European Taxation* 2023, 42, 43; *Alvarado*, *European Taxation* 2023, 413, 419.

24 *Alvarado*, *European Taxation* 2023, 413, 419.

25 *Alvarado*, *European Taxation* 2023, 413, 419.

26 *Alvarado*, *European Taxation* 2023, 413, 419.

27 Zu alledem *Botelho Moniz*, *European Taxation* 2023, 42, 43.

28 *Alvarado*, *European Taxation* 2023, 413, 416; *Keuper/Zeck*, *DStR* 2023, 1814, 1820.

knüpft nicht an Gewinne an, sondern je nach betroffener Branche an unterschiedliche Kennziffern wie zum Beispiel Absatz- und Umsatzentwicklung oder Anzahl der Passagiere.²⁹ Die den Einzelhandel betreffende Steuer richtet sich nach den Nettoumsatzerlösen aus Einzelhandelsaktivitäten.³⁰ Die Steuersätze sind unterschiedlich. Die Steuer wurde bis in das Jahr 2024 hinein verlängert.³¹ Die ungarischen Steuern weisen unterschiedliche Bemessungsgrundlagen und Steuersätze auf, so dass eher von einer Mehrheit branchenspezifischer Einzelsteuern gesprochen werden kann. Die Bezeichnung als *windfall profits taxes* wird daher als irreführend kritisiert.³²

4. Übertragbarkeit der Übergewinnsteuer im Lebensmitteleinzelhandel auf Deutschland

Untersucht wird im Folgenden, ob die Übergewinnsteuer für den Lebensmittelsektor auf Deutschland übertragbar ist (zum Untersuchungsgegenstand siehe 1.).³³ Dazu wird auf das portugiesische Modell als Beispiel für eine Übergewinnsteuer für Lebensmittelhandelsunternehmen abgestellt. Die portugiesische Steuer (dazu 3.1.) verwendet Aufbau und Struktur des EU-Solidaritätsbeitrags (dazu 2.3.). Für die folgende Untersuchung wird daher davon ausgegangen, dass die Steuer dem Tatbestand des EU-Solidaritätsbeitrags (dazu 2.3.) bzw. des in Deutschland zu dessen Umsetzung eingeführten EU-Energiekrisenbeitrags (dazu 2.4.) entspricht mit der Modifikation, dass an die Stelle der Energieunternehmen als Steuerpflichtige Lebensmittelhandelsunternehmen treten.

Vor diesem Hintergrund werden im Folgenden die verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine solche Übergewinnsteuer nach portugiesischem Modell dargelegt, also ob der Bund nach der Finanzverfassung des GG die Gesetzgebungskompetenz zur Einführung der Steuer hat (dazu nachfolgend 4.1.), ob die Steuer gegen das Verbot der Erdrosselungssteuer verstößt (dazu nachfolgend 4.2) und ob sich die Steuer als branchenbezogene Belastung vor dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen lässt (dazu nachfolgend 5.).³⁴

29 Veress, European Taxation 2023, 264. Siehe dazu auch Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Dokumentation „Neue Übergewinnsteuern in Großbritannien und Ungarn, WD 4 - 3000 - 069/22 vom 8.6.2022, unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/903162/d9084e8e27539eb0887a7e3492dac552/WD-4-069-22-pdf.pdf>.

30 Veress, European Taxation 2023, 264, 266.

31 Alvarado, European Taxation 2023, 413, 417.

32 Veress, European Taxation 2023, 264, 268.

33 Zur Diskussion um die Einführung einer Übergewinnsteuer auf die Lebensmittelbranche („die Lebensmittelkonzerne“) in Deutschland siehe etwa die Forderung der Vorständin des Verbraucherzentrale Bundesverband, Ramona Pop, in: RedaktionsNetzwerk Deutschland vom 17.1.2023 (<https://www.rnd.de/wirtschaft/pop-bringt-uebergewinnsteuer-ins-gespraech-was-handel-und-ernaehrungsindustrie-sagen-QZZCESW2TFCODHVL4JBO4YI5QE.html>).

34 Zur Einordnung der italienischen Übergewinnsteuer als Steuer und zur Gesetzgebungskompetenz des Bundes siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell“, 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>.

4.1. Gesetzgebungskompetenz des Bundes

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.

4.1.1. Übergewinnsteuer als Steuer

Nach der Definition in § 3 Abs. 1 Abgabenordnung (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.³⁵ Das BVerfG definiert Steuern als öffentliche Abgaben, die als Gemeinlast **ohne individuelle Gegenleistung („voraussetzungslos“)** zur **Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs** eines öffentlichen Gemeinwesens erhoben werden.³⁶ Steuern dienen damit der Verwirklichung des Gemeinlastprinzips, wonach Staatsleistungen durch allgemein auferlegte Geldleistungspflichten finanziert werden, ohne dass eine bestimmte Staatsleistung einem bestimmten Nutznießer zugeordnet werden müsste.³⁷

Die oben skizzierte Übergewinnsteuer erfüllt die Merkmale des Steuerbegriffs.³⁸ Sie ist eine 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.³⁹ Dies ist bei der Übergewinnsteuer nicht der Fall (dazu nachfolgend 4.2.). Die Bezeichnung der Abgabe durch den Gesetzgeber ist unerheblich.⁴⁰

Die Übergewinnsteuer kann mit einer ausdrücklichen gesetzlichen **Zweckbindung** verbunden werden, wonach ihr Aufkommen der Finanzierung bestimmter staatlicher Maßnahmen dient. Eine gesetzliche Zweckbindung des Abgabenaufkommens steht dem Steuercharakter einer Abgabe nicht entgegen.⁴¹ Auch eine **Zwecksteuer** ist eine Steuer.⁴² Wie Steuern werden auch

35 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 3. Aufl. 2023, Rn. 214.

36 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 100; BVerfG, Urteil vom 18.7.2018, 1 BvR 1675/16 u.a., Rn. 53.

37 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 280. EL. Juli 2024, AO § 3 Rn. 153.

38 So auch Valta, StuW 2023, 72, 76 zum EU-Energiekrisenbeitrag.

39 Vgl. Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 3. Aufl. 2023, Rn. 219 f.

40 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 104. EL April 2024, Art. 106 Rn. 82.

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

42 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 3. Aufl. 2023, Rn. 224.

Zwecksteuern ohne Gegenleistung voraussetzungslos erhoben. Ein Zusammenhang zwischen dem Kreis der Abgabepflichtigen und den Personen, die einen wirtschaftlichen Vorteil aus dem mit der Zwecksteuer finanzierten öffentlichen Vorhaben ziehen, besteht bei Zwecksteuern nicht.⁴³ Auch eine Zwecksteuer ist verfassungsrechtlich grundsätzlich zulässig.⁴⁴

4.1.2. Spielraum des Gesetzgebers / 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 weder Bund noch Länder die Gesetzgebungskompetenz; denn dem einfachen Gesetzgeber kommt **kein freies Steuererfindungsrecht** zur Einführung anderer Steuern zu (Sperrwirkung der Finanzverfassung).⁴⁵ 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 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.⁴⁶

4.1.3. Übergewinnsteuer als Einkommen- und Körperschaftsteuer

Im Hinblick auf die Übergewinnsteuer ist daher entscheidend, ob sie einem der in Art. 106 GG 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.⁴⁷ Aufgrund der Anknüpfung an steuerpflichtige Unternehmen als Steuersubjekte und deren steuerpflichtige Gewinne (bzw. deren Steigerung) als Steuerobjekt handelt es sich bei der Übergewinnsteuer – wie schon bei dem strukturell identischen EU-Solidaritätsbeitrag (siehe

43 BVerfG, Urteil vom 18.7.2018, 1 BvR 1675/16, Rn. 53.

44 Jedenfalls besteht aus verfassungsrechtlicher Sicht ein weiter Spielraum für den Gesetzgeber, eine einzelne Steuer als Zwecksteuer auszugestalten. Siehe dazu 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.

45 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, 3. Aufl. 2023, Rn. 251 ff.

46 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 64, 68; *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 104. EL April 2024, Art. 106 Rn. 80 f.; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 2.5 f.

47 BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785 (787); *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 104. EL April 2024, Art. 106 Rn. 82, Art. 105 Rn. 144.

2.3.)⁴⁸ bzw. dem EU-Energiekrisenbeitrag (siehe 2.4.) – um eine Ausgestaltung der Einkommen- und Körperschaftsteuer oder ggf. um eine Ergänzungsabgabe dazu.⁴⁹

Die **Einkommensteuer** erfasst als Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit die Einkommenserzielung, Steuergegenstand ist der Bezug von Einkommen, Maßgröße für die Steuer ist das zu versteuernde Einkommen.⁵⁰ Die Einkommensteuer belastet den Vermögenszuwachs, den natürliche Personen durch erfolgreiches Wirtschaften am Markt einschließlich Veräußerungsvorgängen erzielen.⁵¹ Die **Körperschaftsteuer** betrifft das ebenso verstandene Einkommen der juristischen Personen.⁵² Die Übergewinnsteuer soll bei bestimmten Unternehmen aufgrund der wirtschaftlichen Lage entstehende *windfall profits* abschöpfen. Sie ist jedenfalls nicht auf Überwälzung auf die Verbraucher angelegt (zur Überwälzung siehe noch 6.). Die 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.

Im Ergebnis kann die Übergewinnsteuer nach portugiesischem Modell daher als eine Ertragsteuer angesehen werden, die auf die gleiche Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zugreift wie die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer. Eine solche Übergewinnsteuer kann daher auf die Kompetenzgrundlage des Art. 106 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Art. 105 Abs. 2 GG gestützt werden.⁵³ Das Aufkommen einer solchen Übergewinnsteuer steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu (Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG). Die Verwaltungskompetenz liegt bei den Landesfinanzbehörden (Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG).

4.1.4. Exkurs: Übergewinnsteuer als Ergänzungsabgabe?

Im Folgenden wird untersucht, ob sich die Übergewinnsteuer nach portugiesischem 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

48 Siehe dazu Wissenschaftliche Dienste, 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“ WD 4 - 3000 - 106/22 vom 14.12.2022, Ziffer 3.2.1. unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/929410/d2665bc81a556b3a0dc3db7e8a5c72d4/WD-4-106-22-pdf.pdf>.

49 Siehe dazu auch Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell“, 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>. So auch *Valta*, *StuW* 2023, 72, 77 zum EU-Energiekrisenbeitrag.

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

51 *Kube*, in: BeckOK GG, 58. Ed. 15.6.2024, Art. 106 Rn. 17.

52 *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 104. EL April 2024, Art. 106 Rn. 140.

53 Siehe auch *Meickmann*, Erlaubt das Grundgesetz eine Übergewinnsteuer?, 2022 (<https://verfassungsblog.de/erlaubt-das-grundgesetz-eine-uebergewinnsteuer/>).

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 GG nicht.⁵⁴ 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 und der Körperschaftsteuer mit anteiliger Aufkommenswirkung zugunsten der Länder bzw. Gemeinden nicht notwendig ist.⁵⁵

Als Ergänzung der Einkommen- und der Körperschaftsteuer ähnelt die Ergänzungsabgabe in der Struktur diesen Steuern und baut auf ihrer Systematik auf.⁵⁶ 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.⁵⁷ Aus den vom BVerfG formulierten Anforderungen wird gefolgert, dass die Ergänzungsabgabe einen „kleinen Prozentsatz“ zur Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht überschreiten darf.⁵⁸

Umstritten ist im Übrigen, welchen **Gestaltungsspielraum** der Bundesgesetzgeber 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.⁵⁹ 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.⁶⁰ 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

54 *Tappe*, NVwZ 2020, 517, 518; *Tappe*, StuW 2022, 6, 7.

55 Vgl. *Tappe*, NVwZ 2020, 517, 519; *Tappe*, StuW 2022, 6, 7.

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

57 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.

58 Siehe *Kube*, StuW 2022, 3; *Seiler*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz-Kommentar, 104. EL April 2024, 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).

59 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.

60 *Tappe*, NVwZ 2020, 517, 520.

Auswahl des Steuergegenstands und des Steuersatzes ein weiter Spielraum zukommen.⁶¹ 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.⁶²

Ob sich die Übergewinnsteuer nach portugiesischem Modell als Ergänzungsabgabe auf Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG stützen lässt, hängt also davon ab, welche der soeben geschilderten Auffassungen über den Spielraum des Gesetzgebers sich als zutreffend erweist. Nach der restriktiven Auffassung könnte die Übergewinnsteuer nicht als Ergänzungsabgabe zulässig sein, weil sie eine eigenständige Berechnungstechnik (siehe 2.3., 3.1.) aufweist und nicht nur einen proportionalen Zuschlag zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer darstellt. Nach der weiten Auffassung dürfte sie grundsätzlich als Ergänzungsabgabe in Betracht kommen; allerdings hängt ihre kompetenzrechtliche Zulässigkeit dann davon ab, dass sie sich noch in einem (ungeklärten) angemessenen Verhältnis zur Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer hält.⁶³ Umstritten und ungeklärt ist zudem 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 geführt wird.⁶⁴ Mit dem erhöhten Finanzbedarf gerade des Bundes aufgrund der Corona-Pandemie könnte sich ein solcher Finanzbedarf begründen lassen, wohl auch mit den Belastungen infolge des Ukraine-Krieges.⁶⁵ Weiter stellt sich die Frage nach dem Verhältnis einer zweiten Ergänzungsabgabe zum bestehenden Solidaritätszuschlag. Es ist allerdings nicht von vornherein ausgeschlossen, dass auch zwei Ergänzungsabgaben erhoben werden können.⁶⁶

61 *Tappe*, NVwZ 2020, 517, 520; *Tappe*, StuW 2022, 6, 9.

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

63 Skeptisch zu Übergewinnsteuern *Meickmann*, Erlaubt das Grundgesetz eine Übergewinnsteuer?, 2022 (<https://verfassungsblog.de/erlaubt-das-grundgesetz-eine-ubergewinnsteuer/>): Als Ergänzungsabgabe „schwer zu rechtfertigen“.

64 Vgl. dazu *Kube*, StuW 2022, 3, 4; Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags - Zur Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des Solidaritätszuschlags 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>. Am 12.11.2024 findet in dem Verfahren 2 BvR 1505/20 eine mündliche Verhandlung des BVerfG statt.

65 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 2.6; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 7.35.

66 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 vom 4.12.2020, S. 13 (<https://www.bundestag.de/resource/blob/815876/571283f24f564962dc1be74090b3c05b/WD-4-135-20-pdf-data.pdf>).

Bei einer Umsetzung der Übergewinnsteuer als Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer bestehen mithin einige Unsicherheiten und Risiken bezüglich der entsprechenden Kompetenz des Bundes.

4.2. Verbot der Erdrosselungssteuer / Freiheitsgrundrechte

Eine Erdrosselungssteuer ist keine Steuer, da sie nicht der Erzielung von Einnahmen dient.⁶⁷ Sie kann weder auf Art. 105 GG noch auf die Sachgesetzgebungskompetenz gestützt werden.⁶⁸ Zudem verletzt sie die Steuerpflichtigen in ihren Freiheitsgrundrechten.⁶⁹ Eine Verletzung von Freiheitsgrundrechten aufgrund eines unverhältnismäßigen, erdrosselnden Steuerzugriffs liegt indes 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).⁷⁰

Von der Übergewinnsteuer nach portugiesischem Modell geht keine erdrosselnde Wirkung auf die unternehmerische Tätigkeit der steuerpflichtigen Handelsunternehmen aus. Regelungstechnik, Steuersatz und zeitliche Begrenzung wirken einer Erdrosselung der betroffenen Unternehmen bei der notwendigen typisierenden und generalisierenden Betrachtung entgegen. Dies gilt auch bei einer Gesamtbetrachtung mit der Belastung durch andere Unternehmensteuern, insbesondere mit der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer. Denn die Übergewinnsteuer belastet nur Übergewinne, knüpft nicht an Bruttogrößen an, nicht an Umsätze oder Vermögen oder vergleichbare Kennziffern. Durch die Erhöhung des Referenzgewinns um 20 % wird ein Teil der zusätzlichen Gewinne von der Steuer verschont. Der vierjährige Vergleichszeitraum zur Ermittlung des Referenzgewinns ist vergleichsweise lang und gleicht Zufallsergebnisse in einzelnen Jahren aus. Unternehmen mit Verlusten bleiben von der Steuer verschont. Insgesamt ist nicht davon auszugehen, dass die Unternehmen der betroffenen Branche ihre Tätigkeit aufgrund der Übergewinnsteuer aufgeben müssen bzw. ihre Tätigkeit ökonomisch sinnlos wird. 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 Unternehmen durch sie existentiell bedroht werden. In Einzelfällen sieht das Steuerrecht zudem die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen vor (siehe § 163 AO, § 227 AO).

Im Übrigen kann die Einführung einer Übergewinnsteuer auch ohne erdrosselnde Wirkung einen Eingriff in die Berufsfreiheit der betroffenen Unternehmen darstellen (Art. 12 Abs. 1 GG). Eine

67 BVerfG, Beschluss vom 18.1.2006, 2 BvR 2194/99, NJW 2006, 1191, Rn. 44; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 182. EL August 2024, AO § 3 Rn. 17.

68 *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 280. EL. Juli 2024, AO § 3 Rn. 122.

69 Zwar setzen das freiheitsrechtliche Übermaßverbot und der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz den Belastungswirkungen einer Steuer freiheitsrechtlich „kaum Grenzen“, mit Ausnahme eben der Erdrosselungssteuer, *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 280. EL. Juli 2024, AO § 3 Rn. 105; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 3.182 f., 3.196 f.

70 Vgl. *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 280. EL. Juli 2024, AO § 3 Rn. 123; § 4 Rn. 549 ff.; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 182. EL August 2024, AO § 3 Rn. 17a (praktisch kommt das Verbot der Erdrosselungssteuer kaum zur Wirkung).

berufsregelnde Tendenz und damit eine Betroffenheit von Art. 12 GG ist auch anzunehmen, wenn es sich bei der Übergewinnsteuer nicht um eine Lenkungssteuer handelt.⁷¹ Allerdings ist nicht von einer Verletzung des Grundrechts auszugehen, da eine Übergewinnsteuer im Vergleich zu Preisfestlegungen und Preisstopps eine mildere Maßnahme darstellt, jedenfalls solange keine erdrosselnde Wirkung eintritt.⁷² Schließlich sind bei Einführung einer Übergewinnsteuer mit Bezug zum laufenden Jahr die Grundsätze des Vertrauensschutzes zu beachten.⁷³

5. Vereinbarkeit der Übergewinnsteuer mit dem allgemeinen Gleichheitssatz

Die Belastung einer speziellen Branche mit einer eigenen Übergewinnsteuer wirft das Problem steuerlicher Gleichbehandlung und damit das verfassungsrechtliche Problem der Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG auf. Die durch die Übergewinnsteuer bewirkte Ungleichbehandlung der betroffenen Steuerpflichtigen gegenüber Unternehmen anderer Branchen sowie gegenüber Unternehmen derselben Branche ohne Übergewinne (dazu 5.1.) muss sachlich gerechtfertigt werden können (zu den Vorgaben des Gleichheitssatzes im Steuerrecht 5.2.). Die Rechtfertigung hängt entscheidend davon ab, ob ein strenger oder weiter Prüfungsmaßstab anzulegen ist (dazu 5.3.). Zu möglichen rechtfertigenden sachlichen Gründen für die Übergewinnsteuer siehe 5.4.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass eine Übergewinnsteuer für Unternehmen bestimmter Branchen vor Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt werden kann.⁷⁴ Dies wird auch von Teilen des Schrifttums so gesehen.⁷⁵ Andere Stimmen bezweifeln dagegen, dass eine Übergewinnsteuer mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sein kann.⁷⁶ Auch aus ökonomischer Sicht wird die Übergewinnsteuer

71 *Valta*, StuW 2023, 72, 78.

72 *Valta*, StuW 2023, 72, 78.

73 Zur möglichen rückwirkenden Einführung unter Beachtung von Vertrauensschutzgrundsätzen siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell“, WD 4 - 3000 - 076/22 vom 22.7.2022, Ziffer 6, S. 16 ff. unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/905274/ef68b8bc1d18648e695b2906c2a44c24/WD-4-076-22-pdf-data.pdf>.

74 Siehe dazu ausführlich Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell“, WD 4 - 3000 - 076/22 vom 22.7.2022, Ziffer 8., unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/905274/ef68b8bc1d18648e695b2906c2a44c24/WD-4-076-22-pdf-data.pdf>.

75 Siehe *Valta*, StuW 2023, 72, 78 ff.; *Möller-Klapperich/Rasquin*, NJ 2022, 433, 435 ff. (vorübergehende Abschöpfung exorbitant hoher Zufallsgewinne im Ausnahmefall).

76 Skeptisch *Meickmann*, Erlaubt das Grundgesetz eine Übergewinnsteuer?, 2022 (<https://verfassungsblog.de/erlaubt-das-grundgesetz-eine-ubergewinnsteuer/>) und ihm folgend mit knapper Begründung *Lemke*, Übergewinnsteuer durch die Hintertür, 2022 (<https://verfassungsblog.de/ubergewinnsteuer-durch-die-hintertur/>): „hochgradig riskant“, dort auch zur Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips gegenüber dem „unstillbaren Finanzhunger des Staates ... bis zur völligen finanziellen Erschöpfung der Bürger“. Siehe etwa auch die knappe Begründung bei *Keuper/Zeck*, DStR 2023, 1297, 1302, die die Bindung an das Folgerichtigkeitsgebot betonen und einen „besonderen“ sachlichen Grund für die Rechtfertigung verlangen, wofür nur „bestimmte Fallgruppen“ in Betracht kämen; die sodann genannten Gründe (Lenkungsziele, moralische Unerwünschtheit von Gewinnen, Verwaltungsvereinfachung und Einnahmenerzielung) sind als Sachgründe für die Einführung einer Übergewinnsteuer in der Tat nicht überzeugend. Siehe auch *Valta*, StuW 2023, 72, 79 (Lenkungsziele kommen nicht in Betracht).

für Energieunternehmen (in Gestalt des EU-Energiekrisenbeitrags, siehe 2.3., 2.4.) als nicht gerechtfertigter Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab für die Unternehmensbesteuerung verstanden⁷⁷ und als nicht nachvollziehbare Benachteiligung einer Branche⁷⁸ angesehen. Ob die Übergewinnsteuer nach portugiesischem Modell mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, kann hier aufgrund der rechtlichen Unsicherheiten über die Reichweite der Spielräume, die dem Gesetzgeber zukommen, sowie aufgrund der tatsächlichen Unsicherheiten über die jeweilige Marktsituation an dieser Stelle nicht abschließend beantwortet werden. Die folgenden Ausführungen zu Art. 3 Abs. 1 GG beschränken sich daher darauf, einige wesentliche Aspekte des verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsproblems zu beleuchten.

5.1. Ungleichbehandlungen / Differenzierungskriterien

Ungleiche Belastungswirkungen aus der Übergewinnsteuer nach portugiesischem Modell ergeben sich zum einen dadurch, dass nur Unternehmen mit bestimmten Tätigkeiten im Lebensmittelhandel mit der Übergewinnsteuer belastet werden (Vergleichsgruppe 1), während andere Unternehmen (abgesehen von Energieunternehmen, dazu 2.3.) davon ausgenommen sind (Vergleichsgruppe 2). Differenzierungskriterium ist also die Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten im Lebensmittelhandel (Differenzierungskriterium 1). Innerhalb der Gruppe der steuerpflichtigen Unternehmen (Vergleichsgruppe 1) belastet die Übergewinnsteuer nur diejenigen, die einen Übergewinn gemäß der Berechnungstechnik der Steuer (siehe 2.3.) aufweisen (Vergleichsgruppe 1a), während andere Steuerpflichtige in Abhängigkeit von der Übergewinnberechnung (Differenzierungskriterium 2) nicht belastet werden (Vergleichsgruppe 1b).

5.2. 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.⁷⁹ Der Gleichheitssatz ist also bereicherspezifisch anzuwenden.⁸⁰ 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. Dabei praktiziert das BVerfG einen fließenden Übergang.⁸¹ Eine strengere Bindung des Gesetzgebers kann sich aus den jeweils betroffenen Freiheitsgrundrechten ergeben;

77 Moderau/Ruf, DB 2023, 2449, 2457.

78 Moderau/Ruf, DB 2023, 2449, 2458 f. (willkürhaft wirkende Festlegung der Unternehmen).

79 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.

80 P. Kirchhof, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 104. EL April 2024, Art. 3 Rn. 314.

81 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 26. Aufl. 2023, Rn. 173.

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.⁸²

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.⁸³ Der Gleichheitssatz wird im Steuerrecht daher bereichsspezifisch konkretisiert durch das Prinzip der Besteuerung nach der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**, insbesondere im Ertragsteuerrecht; danach darf der Gesetzgeber – zumindest für direkte Steuern – nicht auf finanzielle Mittel zugreifen, soweit keine individuelle Leistungsfähigkeit besteht.⁸⁴

Der Steuergesetzgeber hat indes einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der **Auswahl des Steuergegenstandes** als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes.⁸⁵ Ist diese Wahl bzw. Belastungsentscheidung getroffen, müssen sich Abweichungen davon ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands) 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.⁸⁶ Die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes muss folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen, und die Bemessungsgrundlage muss den wirtschaftlichen Vorgang sachgerecht aufnehmen und realitätsgerecht abbilden.⁸⁷ Der rein fiskalische Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung ist nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht als besonderer sachlicher Grund in diesem Sinne anzuerkennen.⁸⁸ Die aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Bindung an die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der

82 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.

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

84 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 3.121; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 280. EL. Juli 2024, AO § 3 Rn. 48, 88 f.

85 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, 280. EL. Juli 2024, AO § 3 Rn. 97 (Art. 3 Abs. 1 GG hält „insoweit kaum Vorgaben bereit“); kritisch daher Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, 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, 23. Aufl. 2024, EStG § 32a Rn. 3).

86 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.

87 BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 144, 147.

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

Folgerichtigkeit gilt daher erst im Binnensystem der einzelnen Steuern und nicht für die Bestimmung des Steuergegenstandes und des Steuersatzes.⁸⁹

5.3. Bestimmung des Prüfungsmaßstabes

Bei Anwendung des Willkürverbots ist Art. 3 Abs. 1 GG erst verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst 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.⁹⁰ 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. Bei Anwendung eines strengen Prüfungsmaßstabs ist also eine Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen. Je nach Prüfungsmaßstab unterscheidet sich die Intensität der Prüfung also erheblich. Das Ergebnis der Gleichheitsprüfung hängt daher maßgeblich davon ab, welcher Prüfungsmaßstab Anwendung findet.

An die mit der Übergewinnsteuer nach portugiesischem Modell verbundenen Differenzierungsmerkmale (siehe 5.1.) dürfte auf der stufenlosen Rechtfertigungsskala ein weniger strenger Maßstab anzulegen sein, so dass diese sich am Willkürverbot messen lassen müssen.⁹¹ Dies gilt für die Grundentscheidung des Gesetzgebers zur Einführung der Übergewinnsteuer, also die Festlegung der Steuerpflichtigen und die Bestimmung des Übergewinns, soweit es sich dabei um die Auswahl des Steuergegenstandes handelt (dazu nachfolgend 5.3.1.).

5.3.1. Weiter Spielraum bei Auswahl des Steuergegenstandes

Bei der **Auswahl des Steuergegenstandes** verfügt der Steuergesetzgeber über einen weit reichenden Entscheidungsspielraum (siehe bereits 5.2.). Dazu führt das BVerfG aus:⁹²

„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.“

89 *Tappe*, NVwZ 2020, 517, 520; kritisch zu dieser Rechtsprechung *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rn. 3.119, 3.125, die zumindest für die auf das Einkommen zugreifenden Steuern eine steuerübergreifende Betrachtung und eine inhaltliche Abstimmung der Steuern fordert.

90 BVerfG, Beschluss vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rn. 141; BVerfG, Beschluss vom 8.12.2021, 2 BvL 1/13, NJW 2022, 532, Rn. 53; BVerfG, Beschluss vom 29.3.2017, 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 Rn. 101.

91 So auch *Valta*, StuW 2023, 72, 78 zum EU-Energiekrisenbeitrag. Anderer Ansicht zur Übergewinnsteuer allgemein *Meickmann*, Erlaubt das Grundgesetz eine Übergewinnsteuer?, 2022 (<https://verfassungsblog.de/erlaubt-das-grundgesetz-eine-uebergewinnsteuer/>).

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

Zur Auswahl des Steuergegenstandes bei der Gewerbesteuer, die bestimmte Steuerpflichtige zusätzlich zur Einkommen- und Körperschaftsteuer belastet, führt das BVerfG aus:⁹³

„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.“

Der Gesetzgeber hat demnach bei grundlegenden Steuerwürdigkeitsentscheidungen einen größeren Spielraum. Dies gilt nicht nur für die Frage, ob der Gesetzgeber überhaupt zum Beispiel 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.⁹⁴ 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.⁹⁵ Zu der Frage, ob solche Entscheidungen über die **Einbeziehung bestimmter Gruppen** einem strengen Prüfungsmaßstab unterliegen oder nicht, führt das BVerfG aus:⁹⁶

„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 weiterer Spielraum zusteht, oder ob dies eine Frage der Differenzierung innerhalb des Steuergegenstandes 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.“

5.3.2. Weiter Spielraum für Subjekte und Objekt der Übergewinnsteuer

Die Festlegung des Kreises der Steuerpflichtigen der Übergewinnsteuer und die Bestimmung des Übergewinns sind Grundentscheidungen, durch die der Gesetzgeber den Steuergegenstand der Übergewinnsteuer auswählt. Für die Steuerwürdigkeitsentscheidung zulasten der

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

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

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

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

Vergleichsgruppe 1 durch das branchenbezogene Differenzierungskriterium 1 benötigt der Gesetzgeber also (lediglich) einen sachlichen Grund (siehe dazu 5.4.). Es muss also einen Zusammenhang zwischen der Gruppe der steuerpflichtigen Unternehmer (Steuersubjekte) mit ihren wirtschaftlichen Aktivitäten auf dem Lebensmittelmarkt und dem Entstehen besonderer „Über“-Gewinne (Steuerobjekt) während der zeitlichen Geltung der Übergewinnsteuer geben. Dieser Zusammenhang kann sich aus gegenwärtigen besonderen Knappheits- und Preisbedingungen auf den Lebensmittelmärkten ergeben (siehe noch 5.4.). Der Gesetzgeber kann also nicht – willkürlich – irgendeine Branche in die Übergewinnsteuer einbeziehen, sondern muss dies mit den Besonderheiten der Marktverhältnisse begründen.

Der weite Spielraum des Gesetzgebers bei der Auswahl des Steuergegenstandes bezieht sich aber nicht nur auf die grundlegende Entscheidung, überhaupt eine (Übergewinn-)Steuer einzuführen und auf die Festlegung der Gruppe der Steuerpflichtigen, sondern auch auf die Festlegung der wesentlichen Elemente des Steuergegenstandes, also des Übergewinns gemäß Differenzierungskriterium 2. 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 Mitunternehmerschaften in Abweichung von einer jahrzehntelangen Übung der Gewerbesteuer zu unterwerfen, ein Teil der Bestimmung des Steuergegenstandes mit weitem Spielraum für den Gesetzgeber.⁹⁷ Die grundlegende Bestimmung des Übergewinns mittels Gewinnvergleichs dürfte ebenfalls eine solche Grundentscheidung darstellen, 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 5.4.).

5.4. Sachlicher Grund für die Differenzierungskriterien

Der Gesetzgeber muss zur Rechtfertigung der ungleichen Belastungswirkungen der Übergewinnsteuer demnach einen **sachlichen Grund** sowohl für die Festlegung des Kreises der Steuerpflichtigen (Differenzierungskriterium 1) als auch für die Bestimmung des Übergewinns nach dem Gewinnvergleich (Differenzierungskriterium 2) darlegen können. Der portugiesische Gesetzgeber hat die Einführung der Übergewinnsteuer mit den aktuellen Markt- und Preisverhältnissen im Lebensmittelsektor begründet (siehe 3.1.). Er geht offenbar davon aus, dass die betroffenen Unternehmen dadurch besonders hohe Gewinne erzielen, die nicht auf eine besondere unternehmerische Leistung zurückgehen, sondern auf die Ausnutzung der besonderen Marktlage (*windfall profits* bzw. „unverdiente“ Gewinne). Diese Annahme muss sachlich begründet sein, die als steuerwürdig ausgewählten Steuerpflichtigen müssen im Besteuerungszeitraum also über *windfall profits* verfügen, und die Bemessungsgrundlage der Steuer muss diese Gewinne erfassen können (dazu nachfolgend 5.4.1.). Dabei steht dem Gesetzgeber ein Spielraum für Typisierungen und Pauschalierungen zu (dazu nachfolgend 5.4.2.). Die Rechtfertigungsmöglichkeiten für den Gesetzgeber sind jedenfalls nicht abschließend.⁹⁸

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

98 *Valta*, StuW 2023, 72, 79.

5.4.1. Vorkommen und Nachweis der *windfall profits*

Der Gesetzgeber muss für die Rechtfertigung der Übergewinnsteuer darlegen können, dass gerade die Unternehmen der Vergleichsgruppe 1 im Besteuerungszeitraum steuerwürdige *windfall profits* erzielen, und dass sich die in der Vergleichsgruppe 1 erzielten Übergewinne mit der Berechnungsmethode (siehe 2.3., 3.1.) bestimmen lassen. Dies ist eine Frage der tatsächlichen Markt-, Preis- und Gewinnverhältnisse im Besteuerungszeitraum, die vom Gesetzgeber darzulegen sind. Jedenfalls im Hinblick auf die Entwicklungen auf den Energiemärkten infolge des Ukrainekrieges dürfte dies möglich gewesen sein.⁹⁹ Die Übergewinne, die infolge des Angebotsschocks und der europäischen Wirtschaftssanktionen entstanden sind und damit auf ein besonderes, krisenhaftes Ereignis zurückgehen, werden als sachlicher Grund für eine Übergewinnsteuer angesehen.¹⁰⁰ Daher haben zahlreiche Staaten in Europa – auch außerhalb der EU und zum Teil in einem weitergehenden Umfang als die EU vorgegeben hat – Übergewinnsteuern für Unternehmen der Energiebranche eingeführt (siehe 2.). Es ist Sache des Gesetzgebers, vergleichbare Verhältnisse (Knappheits- und Preisbedingungen wie auf den Energiemärkten) auch für den Lebensmittelsektor darzulegen.¹⁰¹

Dabei muss der Gesetzgeber darlegen können, dass die **Bemessungsgrundlage** der Übergewinnsteuer diese *windfall profits* erfassen kann. Die Übergewinnsteuer nach portugiesischem Modell unter Anlehnung an den EU-Solidaritätsbeitrag entspricht einer klassischen Übergewinnsteuer nach der Gewinnvergleichsmethode. Sie vergleicht in einem ersten Schritt die Gewinne im Besteuerungszeitraum mit dem durchschnittlichen Gewinn eines vierjährigen Vergleichszeitraums vor dem Eintritt der besonderen Lage auf den Lebensmittelmärkten. Hinzu kommt ein Aufschlag von 20 % auf den so ermittelten Vergleichsgewinn. Dieser Zuschlag zum Referenzgewinn verhindert, dass vergleichsweise geringe Gewinnsteigerungen überhaupt belastet werden. Nur soweit der aktuelle Gewinn höher ist, liegt überhaupt ein Übergewinn vor. Damit wird der „unverdiente Teil“ des Erfolges gegenüber dem unter „Normalbedingungen“ verdienten Teil berechnet. Kann der Gesetzgeber diese Annahme unter Berücksichtigung zulässiger Typisierungen und Pauschalierungen (dazu 5.4.2.) darlegen, lässt sich darin ein sachlicher Grund für die gewählten Differenzierungskriterien erkennen.

99 Siehe *Valta*, *StuW* 2023, 72, 78 ff., der auf Übergewinne infolge des Angebotsschocks und der europäischen Wirtschaftssanktionen verweist; *Möller-Klapperich/Rasquin*, *NJ* 2022, 433, 434 mit Hinweis auf die Entstehung erheblicher Zufallsgewinne im Strommarkt. Siehe auch *Meyering/Hegemann*, *FR* 2023, 433, 434 (sehr hohe Gewinne wegen unerwarteter Umstände ohne Zutun der Unternehmen). Aus ökonomischer Sicht wird allerdings darauf verwiesen, dass sich Übergewinne deutscher Unternehmen im Energiesektor empirisch gar nicht nachweisen lassen, siehe *Moderau/Ruf*, *DB* 2023, 2449, 2452 ff.

100 *Valta*, *StuW* 2023, 72, 78. *Valta* (a.a.O., 81) benennt als sachlichen Grund für die Einführung einer Übergewinnsteuer Marktbeeinträchtigungen durch nicht hinreichend regulierte Monopole, eine konkrete staatliche Mitverursachung der Übergewinne zum Beispiel infolge fehlender Diversifizierung oder infolge von Wirtschaftssanktionen.

101 Kein belastbarer sachlicher Grund sind selbstverständlich moralische Bedenken gegen die Entstehung hoher Gewinne oder die moralische Unerwünschtheit solcher Gewinne. Im Schrifttum wird gelegentlich auf eine moralische Begründung der Übergewinnsteuer abgestellt, um eine solche Rechtfertigung anschließend – zutreffend – zu verneinen (siehe etwa bei *Keuper/Zeck*, *DStR* 2023, 1297, 1302 und bei *Meickmann*, Erlaubt das Grundgesetz eine Übergewinnsteuer?, 2022 (<https://verfassungsblog.de/erlaubt-das-grundgesetz-eine-ubergewinnsteuer/>)).

Entscheidend für die Berechnung des Übergewinns ist die Bestimmung des **Vergleichszeitraums**. Die Ausdehnung auf vier Jahre und auf einen Zeitraum vor dem Eintritt der besonderen Marktlage stellt sicher, dass Sondereffekte in diesem Vergleichszeitraum das Ergebnis weniger stark verfälschen können. Dennoch ist eine ökonomisch exakte Bemessung des Übergewinns selbstverständlich nicht möglich. Daher mag aus ökonomischer Sicht der Hinweis zutreffend sein, dass eine Übergewinnsteuer den Übergewinn immer nur mit großen Fehlern behaftet annähernd ermitteln könne und willkürliche Elemente enthalte.¹⁰² Zutreffend verweist *Valta* darauf, dass alle denkbaren Bemessungsmethoden des Übergewinns stark typisierend sind. Ein Referenzzeitraum von vier Jahren sei jedenfalls eine nachvollziehbare Regelungstechnik, selbst wenn darin Corona-Jahre enthalten seien.¹⁰³

Die Intensität der Steuerbelastung wird nicht allein durch die Höhe des Steuersatzes bestimmt, sondern durch die Relation zwischen **Steuersatz** und Bemessungsgrundlage.¹⁰⁴ Bei einer mehr oder weniger starken Typisierung bzw. Pauschalierung des Übergewinns, die Unschärfen in Kauf nimmt, kann es daher geboten sein, den Steuersatz auf die Übergewinne nicht zu hoch anzusetzen, um Überbelastungen zu vermeiden. Genaue verfassungsrechtliche Vorgaben für die Höhe des Steuersatzes bestehen jedoch nicht. Denn bei der Bestimmung der Tarifbelastung verfügt der Gesetzgeber über einen sehr weiten Spielraum (siehe 5.2.). Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass sich auch im geltenden Ertragsteuerrecht zum Teil erhebliche Ungleichbehandlungen von Steuerpflichtigen in Abhängigkeit von der Zugehörigkeit zu bestimmten Wirtschaftssektoren bzw. der Ausübung bestimmter wirtschaftlicher Tätigkeiten ergeben und gerechtfertigt werden.¹⁰⁵

5.4.2. Typisierung und Pauschalierung

Der Gesetzgeber darf sich zu Vereinfachungszwecken Typisierungen und Pauschalierungen (als Typisierung rechnerischer Grundlagen) bedienen, soweit sie zur Vereinfachung geeignet und nicht unverhältnismäßig sind.¹⁰⁶ Dazu führt das BVerfG aus:¹⁰⁷

„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

102 *Langenmayr*, *StuW* 2023, 70, 71.

103 So *Valta*, *StuW* 2023, 72, 80.

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

105 Siehe dazu näher Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung „Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell“, WD 4 - 3000 - 076/22 vom 22.7.2022, Ziffer 8.5.1., unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/905274/ef68b8bc1d18648e695b2906c2a44c24/WD-4-076-22-pdf-data.pdf>.

106 Speziell zu Übergewinnsteuern *Valta*, *StuW* 2023, 72, 80; siehe auch *Hey*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 25. Aufl. 2024, Rn. 3.147.

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

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:¹⁰⁸

„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 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 [...].“

Da eine exakte Berechnung des Übergewinns nicht möglich ist (siehe 2.1., 5.4.1.), bedient sich das portugiesische Modell wie auch der EU-Solidaritätsbeitrag und andere klassische Übergewinnsteuern einer vereinfachten Ermittlung, die an Kennziffern des Steuerverfahrens anknüpft, die ohnehin für die jährliche Gewinnermittlung vorliegen. Die Übergewinnsteuer nach portugiesischem Modell stellt eine im Hinblick auf den persönlichen Anwendungsbereich **typisierte** und im Hinblick auf die Ermittlung des Übergewinns **pauschalierte** Regelung dar. Eine solche Übergewinnsteuer nach dem Modell des EU-Energiekrisenbeitrags mit einem vierjährigen Referenzzeitraum kann noch als im Rahmen zulässiger gesetzlicher Typisierung liegend angesehen werden.¹⁰⁹ Um die Grenzen zulässiger Typisierung und Pauschalierung nicht zu sprengen, sind Vorkehrungen zu treffen, um die Bemessungsgrundlage auf steuerwürdige *windfall profits* zu beschränken, den Vergleichszeitraum sorgfältig auszuwählen und den Steuersatz nicht zu hoch anzusetzen (dazu bereits 5.4.1.).

6. Auswirkungen der Übergewinnsteuer

Unternehmenssteuern haben Überwälzungseffekte. Grundsätzlich dürften Unternehmer als Steuerzahler versuchen, soweit sie die Steuerzahlung durch Ausweichreaktionen nicht vermeiden können, die Belastung insbesondere auf ihre Kunden zu überwälzen.¹¹⁰ Die tatsächlichen Überwälzungseffekte von Unternehmenssteuern sind allerdings nicht leicht zu bestimmen; davon

108 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.

109 Siehe *Valta*, StuW 2023, 72, 80.

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

können neben den Kunden zum Beispiel auch Arbeitnehmer oder Lieferanten der Unternehmen betroffen sein.¹¹¹ Daher bleibt auch unklar, ob die intendierten Belastungswirkungen einer Übergewinnsteuer tatsächlich bei den Unternehmenseignern ankommen.¹¹²

6.1. Mögliche Auswirkungen der Übergewinnsteuer

Im Schrifttum wird davon ausgegangen, dass Übergewinnsteuern wegen der steuerlichen Mehrbelastung für die Unternehmen zu einer Einschränkung ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten und damit zu **Angebotseinschränkungen** auf den betroffenen Märkten führen; das wirtschaftliche Leistungsniveau insgesamt könne dadurch gedämpft werden.¹¹³ Übergewinnsteuern verringerten die erwarteten Gewinne der betroffenen Unternehmen und hätten daher auch Auswirkungen auf **Investitionsentscheidungen**.¹¹⁴ Auch die **Innovationstätigkeit** der steuerpflichtigen Unternehmen könne negativ betroffen werden.¹¹⁵ Die Einführung einer Übergewinnsteuer könne außerdem zu **Preiserhöhungen** führen. Denn die steuerliche Mehrbelastung von Unternehmen führe grundsätzlich zu Preiserhöhungen, nicht aber – wie ev. beim EU-Energiekrisenbeitrag erwartet – zu Preissenkungen der Unternehmen.¹¹⁶ Übergewinnsteuern dürften daher insgesamt einen substantiellen Verhaltenseffekt haben;¹¹⁷ das gilt insbesondere für temporäre Übergewinnsteuern.¹¹⁸ Sie können auch Auswirkungen auf die Art der Finanzierung des Unternehmens haben.¹¹⁹

Auf den EU-Energiekrisenbeitrag (dazu 2.3.) treffen diese negativen Auswirkungen möglicherweise nicht zu, weil er kurzfristig und überraschend eingeführt wurde und zeitlich befristet war, so dass die Unternehmen zumindest nicht kurzfristig durch Einschränkung ihrer Produktion reagieren konnten.¹²⁰ Es kann sogar ein investitionssteigernder (Vorzieh-)Effekt eintreten, wenn Unternehmen ihre Investitionen im Steuerjahr erhöhen, um dadurch – soweit noch in demselben Jahr steuerlich berücksichtigungsfähig – ihren Gewinn und damit ihren potentiellen Übergewinn

111 *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Übergewinnsteuer, 2022, S. 7.*

112 *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Übergewinnsteuer, 2022, S. 7.*

113 *Hebous/Prihardini/Vernon, Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance, IMF Working Paper 22/187, September 2022, S. 4, 15; Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Übergewinnsteuer, 2022, S. 11 f.; Moderau/Ruf, DB 2023, 2449, 2458; Keuper/Zeck, DStR 2023, 1814, 1817.*

114 *Langenmayr, StuW 2023, 70, 71; Keuper/Zeck, DStR 2023, 1814, 1817.*

115 *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Übergewinnsteuer, 2022, S. 12 ff.; Moderau/Ruf, DB 2023, 2449, 2459.*

116 *Moderau/Ruf, DB 2023, 2449, 2459; Keuper/Zeck, DStR 2023, 1814, 1817.*

117 *Langenmayr, StuW 2023, 70, 71.*

118 *Hebous/Prihardini/Vernon, Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance, IMF Working Paper 22/187, September 2022, S. 4, 15.*

119 *Hebous/Prihardini/Vernon, Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance, IMF Working Paper 22/187, September 2022, S. 15.*

120 *Moderau/Ruf, DB 2023, 2449, 2458.*

zu mindern.¹²¹ Temporäre Übergewinnsteuern können somit dazu führen, dass Investitionen vorgezogen werden.¹²² Ob die theoretischen Annahmen tatsächlich eintreten, ist also stets eine Frage der konkreten Umstände.

Zusammengefasst kann davon ausgegangen werden, dass eine Übergewinnsteuer investitions- und innovationshemmende Verhaltenseffekte und negative Auswirkungen auf Markteintrittsanreize haben kann.¹²³ Sie führt dazu, dass Marktsignale außer Kraft gesetzt werden, die anderenfalls gerade in Phasen der Knappheit die Unternehmen dazu antreiben, ihre Produktion auszuweiten und in den Markt einzutreten.¹²⁴ Übergewinnsteuern behindern damit das Funktionieren des Marktes zur effizienten Lenkung knapper Ressourcen und der daraus folgenden Angebotsausweitung.¹²⁵ Auf Grundlage dieser theoretischen Annahmen ist daher im Ergebnis zweifelhaft, ob von einer sektoralen Übergewinnsteuer im Lebensmittelsektor neben der Einnahmeerzielung auch ein positiver Effekt auf die Markt- und Preisverhältnisse ausgeht. Ob die genannten negativen Effekte tatsächlich eintreten, hängt allerdings von den konkreten Umständen ab.

Die Übergewinnsteuer kann die Unternehmen außerdem zu Vermeidungsstrategien motivieren, zum Beispiel durch Maßnahmen der Bilanzpolitik.¹²⁶ Sektorale Übergewinnsteuern bringen zudem Abgrenzungsprobleme mit sich, die Maßnahmen zur Missbrauchsabwehr erforderlich machen und Rechtsstreitigkeiten hervorrufen.¹²⁷ Die Einführung einer Übergewinnsteuer kann auch einen negativen Reputationseffekt für den Staat haben, indem die Reputation des Staates für eine verlässliche Steuerpolitik untergraben wird.¹²⁸ Daher wurde die Befürchtung geäußert, dass eine temporäre Übergewinnsteuer für einen bestimmten Sektor Deutschland als „Standort mit sicheren Eigentumsrechten und verlässlichen rechtlichen Strukturen gefährden“ würde.¹²⁹

6.2. Vergleich zur Körperschaftsteuer

Die Einführung einer temporären klassischen Übergewinnsteuer für einen bestimmten Wirtschaftssektor lässt sich mit der Erhöhung der Körperschaftsteuer nicht vergleichen. Die

121 Moderau/Ruf, DB 2023, 2449, 2459.

122 Hebous/Prihardini/Vernon, Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance, IMF Working Paper 22/187, September 2022, S. 15.

123 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Übergewinnsteuer, 2022, S. 12 f., 18; Valta, StuW 2023, 72, 73; Keuper/Zeck, DStR 2023, 1814, 1817 f.; Langenmayr, StuW 2023, 70, 72; Möller-Klapperich/Rasquin, NJ 2022, 433, 435.

124 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Übergewinnsteuer, 2022, S. 11 f.; Keuper/Zeck, DStR 2023, 1814, 1817.

125 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Übergewinnsteuer, 2022, S. 11 f.; Keuper/Zeck, DStR 2023, 1814, 1817.

126 Meyering/Hegemann, FR 2023, 433, 434, 437; Schumacher, Ubg. 2023, 79, 83.

127 Hebous/Prihardini/Vernon, Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance, IMF Working Paper 22/187, September 2022, S. 14.

128 Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Übergewinnsteuer, 2022, S. 15 f.; Langenmayr, StuW 2023, 70, 71 f.; Valta, StuW 2023, 72, 73; Keuper/Zeck, DStR 2023, 1814, 1819.

129 So Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Übergewinnsteuer, 2022, S. 15.

Körperschaftsteuer betrifft steuerpflichtige Körperschaften aller Branchen ohne Unterschied. Ein höherer Körperschaftsteuersatz ausschließlich für Körperschaften mit Tätigkeiten im Lebensmittelhandel dürfte als Ungleichbehandlung im System der Körperschaftsteuer und wegen der Auswirkung auf die gesamte Bemessungsgrundlage – und damit auf den gesamten Gewinn und nicht nur einen Übergewinn – mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG kaum vereinbar sein.

Im Übrigen muss bei einer Erhöhung der Körperschaftsteuer unter dem Aspekt rechtsformneutraler Besteuerung zugleich auch der Steuersatz für die Einkommensteuer bzw. der besondere Steuersatz für thesaurierte Gewinne mitbedacht werden, da nicht alle Unternehmen die Rechtsform einer Körperschaft aufweisen. Denn sie würde in das – zumindest hinsichtlich der Steuersätze – austarierte Belastungssystem von Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für thesaurierte bzw. ausgeschüttete Gewinne eingreifen. Eine temporäre Übergewinnsteuer hat gegenüber einer Erhöhung der Körperschaftsteuer den Vorteil, dass sie nur Übergewinne belastet und nicht „normale“ Gewinne.¹³⁰

7. Zusammenfassung

Zahlreiche Staaten in Europa haben seit 2022 in der Regel sektorspezifische und temporäre Übergewinnsteuern eingeführt, insbesondere – bedingt durch unionsrechtliche Vorgaben – für Energieunternehmen. Übergewinnsteuern für andere Branchen, zum Beispiel für Banken und für den Lebensmittelhandel sind Ausnahmen. Grundsätzlich ist nicht ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber im Einklang mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben eine Übergewinnsteuer für Unternehmen im Lebensmittelhandel auch in Deutschland einführen kann, wenn er hinreichend sachliche Gründe dafür darlegen kann, dass die Besonderheiten auf dem Lebensmittelmärkten zur Entstehung steuerwürdiger *windfall profits* geführt haben. Die konkreten Auswirkungen einer solchen Steuer bleiben indes unklar.

130 *Hebous/Prihardini/Vernon*, Excess Profit Taxes: Historical Perspective and Contemporary Relevance, IMF Working Paper 22/187, September 2022, S. 4.