

Debatte

Die Einführung einer Übergewinnsteuer

Übergewinnsteuern: Das falsche Instrument in der Krise, aber als langfristige Weiterentwicklung der Gewinnbesteuerung sinnvoll

von Dominika Langenmayr*

Übergewinnsteuern sind politisch verlockend. Sie könnten ein Signal des gesellschaftlichen Zusammenhalts sein: Diejenigen, die von einer Krise profitieren, tragen dazu bei, die Kosten der Krise bzw. der Gegenmaßnahmen zu finanzieren. Trotzdem sprechen sich viele Ökonominen und Ökonomen gegen solche Steuern aus, wie z.B. der *Wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium* (2022). Was sind aus ökonomischer Sicht die Hauptargumente gegen eine Übergewinnsteuer? Hat das Konzept vielleicht auch positive Seiten und kann zu einer Verbesserung der Unternehmensbesteuerung beitragen? Klären wir zuerst einmal, was eine Übergewinnsteuer eigentlich besteuern soll.

1. Was sind Übergewinne?

Der Begriff des Übergewinns ist nicht klar definiert, er wird momentan für zwei etwas unterschiedliche Konzepte benutzt. In der einen Interpretation ist ein Übergewinn ein Krisengewinn – ein temporär hoher Gewinn, der ursächlich durch eine Krise entsteht. Ein Beispiel hierfür wären die aktuell hohen Gewinne von Stromproduzenten: Der Strompreis wird (wie auch der Preis auf anderen Märkten) durch die Grenzkosten des teuersten aktiven Anbieters bestimmt. Oft ist dieser Anbieter ein Gaskraftwerk. Da der Gaspreis durch den russischen Angriffskrieg gegen die Ukraine stark gestiegen ist, ist mit Gas erzeugter Strom teuer. Der Betreiber einer Windkraftanlage erhält den gleichen Preis für den dort produzierten Strom wie das Gaskraftwerk, obwohl die Kosten nicht gestiegen sind. Die Windkraftanlage macht „Übergewinne“.

In der anderen, allgemeineren Interpretation ist jede ökonomische Rente ein „Übergewinn“. Eine ökonomische Rente ist der Gewinn, den ein Unternehmen nach Abzug *aller* Kosten macht. Diese Kosten schließen dabei auch kalkulatorische Eigenkapitalzinsen sowie einen angemessenen Unternehmerlohn ein. Bei freiem Markteintritt ist die ökonomische Rente im langjährigen Durchschnitt null, da in einen Markt, auf dem solche „Übergewinne“ existieren, immer weitere Unternehmen eintreten werden. Übergewinne in diesem Sinne gibt es etwa bei Monopolen, begrenztem Wettbewerb oder bei knappen Rohstoffen.¹ Auch ein Krisengewinn ist eine ökonomische Rente, soweit die Krise wirklich völlig unvorhergesehen war.

In einem einfachen mikroökonomischen Modell kann man ökonomische Renten hoch besteuern, ohne dass es zu Verhaltensreaktionen kommt. Eine Übergewinnsteuer scheint also eine im ökonomischen Sinne effiziente Steuer zu sein, d.h. eine Steuer ohne Wohlfahrtsverlust. Der Staat greift mit der Übergewinnsteuer einen Teil der ökonomischen Rente ab, aber da die

se Rente ein Gewinn ist, mit dem der Investor nicht gerechnet hatte (bei einem Krisengewinn) oder den er in keinem anderen Markt machen könnte (bei Renten durch begrenzten Wettbewerb), verändert die Steuer nicht die Anreize, zu produzieren und zu investieren.

Diese simple Argumentation greift allerdings in vielen Fällen zu kurz. Denn Übergewinne haben durchaus eine Funktion im Marktgeschehen: Sie setzen Anreize zum Markteintritt. Zudem sind sie kaum rechtssicher zu definieren.

2. Übergewinnbesteuerung in einer dynamischen Betrachtung

Das oben skizzierte einfache Modell bildet nur eine Periode ab. In der Realität aber spielen dynamische Effekte durchaus eine Rolle. Dann zeigt sich, dass Übergewinne eine wichtige Funktion im Marktgeschehen haben. Denn sie verdeutlichen, wo momentan Knappheiten bestehen, und setzen einen Anreiz zum Markteintritt. Ein Beispiel: Maskenhersteller haben im Frühjahr 2020 sicherlich „Übergewinne“ gemacht, als eine FFP2-Maske oft über 10 € kostete – wenn man überhaupt eine kaufen konnte. Heute gibt es FFP2-Masken für unter einen Euro in jedem Supermarkt. Die „Übergewinne“ sind durch Markteintritt verschwunden.

Im Energiesektor ist Markteintritt oft nicht so kurzfristig möglich. Eine einmalige Abgabe scheint daher effizient. Aber war der Angriff Russlands auf die Ukraine tatsächlich völlig unvorhersehbar? Rückblickend war spätestens seit Russlands Annexion der Krim im Frühjahr 2014 zu erkennen, dass Russland kein verlässlicher Partner ist. Es ist durchaus naheliegend, dass mancher Investor antizipiert hat, dass zumindest mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit die Gasimporte aus Russland massiv zurückgehen werden und der Gaspreis – und in Folge der Strompreis – in Deutschland stark ansteigen wird. Möglicherweise haben derartige Überlegungen manch einen zu Investitionen z.B. in Windkraft bewegt. Dann sind die momentan hohen Gewinne in diesen Sektoren keine unantizipierten Krisengewinne, sondern gingen in die Investitionsszenarien und damit die Investitionsentscheidung ein.

Wird in so einem Fall auch eine Übergewinnsteuer vorhergesehen, so hat das negative Auswirkungen auf Investitionen. Gera-

* Prof. Dr. Dominika Langenmayr ist Inhaberin des Lehrstuhls für VWL, insb. Finanzwissenschaft an der Katholischen Universität Eichstätt-Ingolstadt sowie Faculty Member des Doctoral Program in International Business Taxation der Wirtschaftsuniversität Wien.

1 „Übergewinne“ können auch Ergebnis eines Patentrennens sein. Bei einem Patentrennen investieren mehrere Unternehmen anfangs in Forschung & Entwicklung, um ein Patent zu erhalten – wie z.B. bei der Impfstoffproduktion in der Pandemie. Die „siegreichen“ Unternehmen machen hohe Gewinne, während viele andere Unternehmen Verluste erleiden. Die „Übergewinne“ der siegreichen Unternehmen sind aber notwendig, um Anreize zu setzen, an dem Patentrennen teilzunehmen, da dieses auch mit einem substantiellen Verlustrisiko behaftet ist. Siehe *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesfinanzministerium* (2022, S. 12–14) für eine ausführlichere Diskussion.

de im Bereich der erneuerbaren Energien – in dem ein hoher Investitionsbedarf besteht – ist es ein fatales Signal, dass in dem Moment, in dem die bestehenden Anlagen besonders profitabel werden, der Staat mit einer zusätzlich, neu eingeführten Steuer zugreift. Befürchten Investorinnen und Investoren, dass derartige Sondersteuern in der Zukunft wieder eingeführt werden, werden sie nicht oder weniger investieren. (Nicht zu vergessen ist, dass durch die reguläre Gewinnbesteuerung auch ohne Übergewinnsteuer ungefähr 30 % der nun gestiegenen Gewinne an den Staat gehen.)

Diese Argumentation gilt sogar auch, wenn Investorinnen und Investoren die veränderte geopolitische Situation und den Konflikt mit Russland nicht vorhergesehen haben. Denn der Energiesektor war schon immer ein Sektor, in dem Gewinne im Zeitablauf stark schwanken, beispielsweise da unerwartete geopolitische Schocks zu massiven Preisschwankungen führen. Diese Schwankungen gehen in die Investitionsentscheidung ein. Die Unternehmen antizipieren diese Risiken und berücksichtigen sie bei ihren Entscheidungen, auch wenn sie nicht vorhersehen, was konkret die nächste Ursache für eine Preisänderung sein wird. Eine Übergewinnsteuer greift nun auf der positiven Seite dieser Gewinnschwankungen ein, und verringert so die erwarteten Gewinne. Wird so eine Steuer (oder auch nur das Risiko einer Wiedereinführung mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit) antizipiert, hat die scheinbare effiziente Steuer einen substantiellen Verhaltenseffekt.²

Dabei ist ein Versprechen, Übergewinnsteuern jetzt und dann nie wieder zu nutzen, nicht glaubwürdig. Dies zeigt ein Blick in die Vergangenheit. Schon 1977 schrieben *Finn Kydland* und *Edward Prescott* in einem (2004 mit dem Nobelpreis geehrten) Beitrag:

„Currently there are those who propose to tax away „excessive“ profits of the oil companies with the correct argument that this will not affect past decisions. But rational agents anticipate that such expropriations may be made in the future, and this expectation affects their current investment decisions, thereby reducing future supplies.“³

Kydland und *Prescott* argumentierten, dass Regierungen sich nicht glaubhaft binden können, solche Steuern in Zukunft nicht einzuführen. Das würde dazu führen, dass zu wenig Investitionen getätigt werden. Dies gilt insbesondere bei Technologien mit hohen anfänglichen Kosten – wie z.B. Wind- und Solarenergie. Empirische Studien bestätigen, dass Unternehmen zukünftige Steuersatzänderungen antizipieren (*Langenmayr* und *Simmler*, 2017).

Die beste Möglichkeit für eine Regierung, sich glaubhaft zu verpflichten, zukünftige Gewinne nicht höher zu besteuern, ist, eine Reputation für eine klar regelgebundene Steuerpolitik aufzubauen. Diese Reputation verspielt Deutschland bzw. die EU gerade durch die Einführung von Übergewinnsteuern.

3. Ermittlung von Übergewinnen in der Praxis

3.1. Bemessungsgrundlage von Übergewinnsteuern

Hinzu kommt, dass für eine Übergewinnsteuer eine rechtssichere Definition des „Übergewinns“ gefunden werden müsste: Die ökonomische Rente aus einem volkswirtschaftlichen Modell muss in einen steuerrechtlichen Tatbestand gefasst wer-

den. In der Praxis wird der Übergewinn üblicherweise durch den Rückgriff auf historische Gewinne oder Preise oder durch Definition eines „angemessenen“ Gewinns festgelegt.

Diesem Muster folgen auch die aktuellen Abgaben: Der EU-Energiekrisenbeitrag, der die „Übergewinne“ von fossilen Energieunternehmen besteuern soll, definiert sie als Gewinn, der mehr als 20 % über dem Durchschnittsgewinn der Jahre 2018 bis 2021 liegt. Der sich so ergebende Übergewinn hängt aber stark von der Referenzperiode ab. Bei fossilen Energieunternehmen werden die Gewinne stark vom Rohölpreis beeinflusst. Dieser lag zwischen 2018 und 2021 durchschnittlich bei 62 US-Dollar je Barrel; in den Jahren 2011 bis 2014 waren es 108 US-Dollar pro Barrel.⁴ Wären letztere Jahre der Referenzpunkt, fielen die heutigen „Übergewinne“ deutlich niedriger aus. Wenn die Vergleichsperiode einen so starken Einfluss hat, wird klar, dass ein eventuell vorhandener „Übergewinn“ so nur mit großen Fehlern approximiert werden kann.

Die Alternative ist, einen „angemessenen“ Erlös direkt und ohne Rückgriff auf historische Werte festzulegen. Dies ist aktuell bei der Gewinnabschöpfung am Strommarkt der Fall. Dort wird je nach Stromerzeugungstechnologie ein technologiespezifischer Referenzwert gebildet, der die typischen variablen und fixen Kosten der Stromerzeugung abbilden soll, und ein Sicherheitszuschlag hinzugerechnet. Die darüberhinausgehenden Gewinne werden mit einem Steuersatz von 90 % besteuert. Eine derartige Definition hat willkürliche Elemente und ist anfällig für eine Beeinflussung durch Lobbying, denn bei der Ermittlung der „typischen“ Kosten ist der Gesetzgeber auf Informationen aus der Industrie angewiesen.

Somit scheidet eine Besteuerung der reinen ökonomischen Rente – wenn sie denn existiert – bereits an deren Definition.

3.2. Annäherung der körperschaftsteuerlichen Gewinndefinition an „Übergewinne“

All die in Abschnitt 2 beschriebenen negativen Effekte einer Übergewinnsteuer gelten auch für die reguläre Gewinnbesteuerung (durch Gewerbesteuer und Körperschaft- bzw. Einkommensteuer). Darüber hinaus hat die reguläre Gewinnbesteuerung zwei weitere fundamentale Probleme: Erstens führt die steuerliche Bevorzugung von Fremdkapital zu einer Verzerrung der Finanzierungsentscheidung und zu einer übermäßigen Nutzung von Fremdkapital (vgl. z.B. *de Mooij*, 2012). Zweitens machen Gewinnsteuern Investitionen unattraktiver (vgl. z.B. *Dobbins* und *Jacob*, 2016).

Durch eine Weiterentwicklung der Gewinnbesteuerung in Richtung einer Übergewinnsteuer könnten diese Probleme verringert werden. Da es sich nicht um eine ad-hoc Besteuerung handelt, würde zudem der schädliche Reputationseffekt, hohe

² Empirische Evidenz bestätigt, dass Übergewinnsteuern in der Praxis zu Verhaltensreaktionen führen. *Rao* (2018) untersucht die Effekte der amerikanischen Übergewinnsteuer des Jahres 1980 auf inländische Ölförderung und zeigt, dass die betroffenen Ölquellen die Produktion deutlich zurückführen.

³ *Kydland* und *Prescott* (1977, S. 486).

⁴ Siehe *Statista* (2022).

Gewinne durch Sondersteuern zu bestrafen, vermieden. Wie könnte so eine begrüßenswerte Weiterentwicklung aussehen?

Eine Möglichkeit wäre, den Abzug eines kalkulatorischen Eigenkapitalzinses von der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu ermöglichen. So würden nicht nur Eigen- und Fremdkapital gleich behandelt (und dementsprechend der rein steuerliche induzierte übermäßige Gebrauch von Fremdkapital wegfallen), sondern auch die Investitionsanreize verbessert werden. Konzeptionell wird eine Gewinnsteuer bei Abzug aller Kapitalkosten zu einer Steuer auf ökonomischen Renten, die Investitionsentscheidungen nicht beeinflusst (Devereux und Freeman, 1991). In der Realität wird sich der kalkulatorische Eigenkapitalzins allerdings von den echten Kapitalkosten unterscheiden. Entsprechend finden empirische Untersuchungen bestehender *Allowances for Corporate Equity (ACE)* keinen positiven Investitionseffekt (Hebous und Ruf, 2017), was aber an der konkreten Ausgestaltung liegen kann.⁵

Eine derartige Weiterentwicklung der Gewinnbesteuerung in Richtung einer Übergewinnsteuer verringert die Ineffizienzen der bestehenden Gewinnbesteuerung. Allerdings wäre durch die zusätzliche Absetzbarkeit von Eigenkapitalkosten zu erwarten, dass – bei konstant gehaltenen Steuersätzen – das Steueraufkommen sinkt.

4. Fazit

Die kurzfristig in der Krise eingeführten Übergewinnsteuern bringen aus ökonomischer Sicht substantielle Probleme mit sich. In der Praxis können „Übergewinne“ nicht so einfach definiert werden, dafür ist das Konzept zu unscharf. Historische Preise oder festgelegte Gewinnmargen bieten nur eine imperfekte Annäherung, die stets willkürliche Elemente hat. Selbst wenn man von diesen Definitionsproblemen abstrahiert, hat eine Übergewinnsteuer in der Praxis negative Auswirkungen auf Markteintritts- und Investitionsanreize und untergräbt die Reputation des Staates für eine verlässliche Steuerpolitik. Anders sieht es aus, wenn man die bestehende Gewinnbesteuerung verstärkt auf Übergewinne ausrichtet, indem man kalkulatorische Eigenkapitalkosten abziehbar macht. Dies wäre ein Schritt in Richtung Investitions- und Finanzierungsneutralität, führt aber zu geringeren Steuereinnahmen. Übergewinnsteuern in der gegenwärtigen Diskussion werden hingegen eher als Instrument zur Erzielung zusätzlicher Steuereinnahmen gesehen.

Quellen

De Mooij, R.A. (2012), Tax Biases to Debt Finance: Assessing the Problem, Finding Solutions. *Fiscal Studies* 33, 489–512.

Devereux, M.P. und H. Freeman (1991), A general neutral profits tax, *Fiscal Studies* 12(3), 1–15.

Dobbins, L. und M. Jacob (2016), Do corporate tax cuts increase investments?, *Accounting and Business Research* 46 (7), 731–759.

Europäische Kommission (2022), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für einen Freibetrag zur Reduzierung der steuerlichen Begünstigung von Fremd- gegenüber Eigenkapitalfinanzierungen und für die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen für Körperschaftsteuerzwecke, COM(2022) 216 final.

Kydland, F.E. und E.C. Prescott (1977), Rules Rather than Discretion: The Inconsistency of Optimal Plans, *Journal of Political Economy* 85 (3), 473–492.

Langenmayr, D. und M. Simmler (2017), Why the Current Tax Rate Tells You Little: Competing for Mobile and Immobile Firms, CESifo Working Paper No. 6827.

Rao, N.L. (2018), Taxes and US Oil Production: Evidence from California and the Windfall Profit Tax, *American Economic Journal: Economic Policy*, 10 (4), 268–301.

Statista (2022). Preisentwicklung der Rohölsorte UK Brent in den Jahren 1976 bis 2022 <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1123/umfrage/rohloelpreisentwicklung-uk-brent-1976/>. Abgerufen am 23.12.2022.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesfinanzministerium (2022). Stellungnahme „Übergewinnsteuer“. https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Ministerium/Wissenschaftlicher-Beirat/Gutachten/uebergewinnsteuer.pdf?__blob=publicationFile&v=8. Abgerufen am 28.12.2022.

Prof. Dr. Dominika Langenmayr

Unions- und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen für eine Übergewinnsteuer am Beispiel des Energiekrisenbeitragsgesetzes

von Matthias Valta*

A. Einleitung

Corona-Pandemie und Ukraine-Krieg haben in den vergangenen Jahren zu besonderen Angebots- und Nachfrageschocks geführt. Krieg und Wirtschaftssanktionen haben sich insbesondere in höheren Preisen bei Energieträgern und in der Folge auch bei Strom niedergeschlagen. Diese Schocks kennen Gewinner wie Verlierer: manche Unternehmen machten Rekordgewinne, andere gerieten in Schieflage. Verbraucher müssen mit hohen Preisen kämpfen. Der Staat war und ist politisch gefragt, die Härten mit sehr viel Geld zu mildern. Dieser Kontrast und der staatliche Finanzierungsbedarf bilden das politische Moment für die Forderung nach einer Besteuerung von „Übergewinnen“, auch als „Zufallsgewinne“ oder „Krisengewinne“ bezeichnet. Das unbestimmte Schlagwort der „Übergewinne“ suggeriert fehlende Schutzwürdigkeit oder gar Korrekturnotwendigkeit.

Ein erster politischer Erfolg wurde mit einer Erlösabschöpfung bei Strompreisen sowie einem Solidaritätsbeitrag für die Erdgas-, Kohle- und Raffineriebranche erzielt. Unionsrechtlich mit der Notfallkompetenz des Art. 122 AEUV mit qualifizierter Mehrheit als Verordnung 2022/1854 beschlossen, wurden die Maßnahmen in Deutschland umgesetzt im Strompreisbremsgesetz (StromPBG)¹ sowie dem EU-Energiekrisenbeitragsgesetz (EU-EnergieKBG).² Das StromPBG sieht einen Maximalpreis von Strom von 180 € pro MWh vor, alle durch höhere Preise entstehenden Erlöse müssen zu 90 % von den Stromerzeugern über die Netzbetreiber an die Energieversorger abgeführt wer-

5 Die EU-Kommission schlägt in einem aktuellen Richtlinienvorschlag einen Schritt in Richtung der Finanzierungs- und Investitionsneutralität vor (s. *Europäische Kommission*, 2022). Die „debt equity bias reduction allowance“ (DEBRA) verbindet den Abzug kalkulatorischer Eigenkapitalkosten (pauschalisiert berechnet aus dem 10-jährigen risikofreien Zins und einem Zuschlag von 1 % bzw. 1,5 % für KMU) mit einer Beschränkung der steuerlichen Abziehbarkeit von Fremdkapitalzinsen. Durch die Zinsabzugsbeschränkung ist allerdings unklar, ob der so definierte Gewinn näher an einer ökonomischen Rente wäre als die gegenwärtige Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage.

* Prof. Dr. Matthias Valta ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

1 BGBl. I 2022, 2512.

2 Art. 40 des Jahressteuergesetzes, BGBl. I 2022, 2325.

den, die dadurch wiederum die eigentlich Strompreisbremse finanzieren müssen: die Deckelung der Strompreise für die Verbraucher. Soweit die Abführung dafür nicht genügt, wird die Deckungslücke aus dem Bundeshaushalt geschlossen.

Der EU-EnergieKbG will Gewinnsteigerungen der Erdgas-, Kohle- und Raffineriebranche in den Jahren 2022 und 2023 besteuern. Soweit die Gewinne des Jahres 2022 und 2023 den Durchschnitt des Referenzzeitraums um mehr als 20 % übersteigen, gelten sie als steuerpflichtige Überschussgewinne. Deutschland erhebt darauf den nach der Verordnung vorgeschriebenen Mindeststeuersatz von 33 %. (Art. 16 VO, § 4 Abs. 3 EnergieKbG). Die Besteuerung der Übergewinne soll neben die regelmäßige Besteuerung treten. Der Solidaritätsbeitrag ist auf die Jahre 2022 und 2023 befristet (Art. 18).

Die politische Phantasie ist damit noch nicht erschöpft, wie Vorschläge für globale Übergewinnsteuern zeigen. Im Rahmen des BEPS-Projektes von G 20 und OECD knüpfen die Neuverteilung von Besteuerungsrechten an Marktstaaten (sog. „Säule 1“) sowie die globale Mindestbesteuerung (sog. „Säule 2“) an Übergewinne im Sinne besonders hoher Renditen an, durchaus mit reflexhaften Belastungswirkungen. Weitergehend wurde von *Christians* und *Diniz Magalhães* als „Säule 3“ eine globale Übergewinnsteuer vorgeschlagen. Diese soll die Übergewinne belasten, welche durch eine unzureichende globale Wettbewerbs-, Sozial- und Umweltregulierung entstehen würden, Stichwort fehlende Internalisierung externer Kosten.³

Dieser Beitrag will ausgehend von dem ökonomischen Hintergrund (B.) die Kompetenzfragen (C.), die Vereinbarkeit mit der Unternehmerfreiheit (D.), dem Gleichheitssatz (E.) sowie dem Rückwirkungsverbot (F.) mit Blick auf den EU-Energiekrisenbeitrag im Besonderen und Übergewinnsteuern im Allgemeinen erörtern. Er ist ausdrücklich kein rechtspolitisches Plädoyer für die Einführung von Übergewinnsteuern.

B. „Übergewinne“

Wodurch zeichnen sich die erfassten Übergewinne aus? Für die ökonomischen Grundlagen sei auf den vorangehenden Beitrag von *Langenmayr* verwiesen: es handelt sich um ökonomische Renten. Durch die Angebots- und Nachfrageschocks steigt die Produzentenrente, die Differenz zwischen den Kosten des Unternehmers (einschließlich angemessene Kapitalverzinsung und Unternehmerlohn), bis der Angebots- oder Nachfrageüberhang ausgeglichen ist und sich ein neuer Gleichgewichtspreis ergibt.⁴ Eine Besteuerung oder weitgehende Abschöpfung der Produzentenrente hat den Vorteil, dass sie im Idealfall grundsätzlich allokationsneutral ist: für den Unternehmer bleibt die Tätigkeit weiterhin durch Deckung aller Kosten vorteilhaft.⁵

Durch die hohe Produzentenrente wird jedoch ein Anreiz zur Produktionsausweitung und zum Markteintritt von Konkurrenten gesetzt, so dass in einem perfekten Markt solche Rentengewinne nur kurzfristiger Natur sind. Wird die Produzentenrente abgeschöpft oder besteuert, vermindern sich diese Anreize,⁶ so dass eine Besteuerung von Übergewinnen paradoxerweise dazu geeignet ist, diese zu perpetuieren. Schließlich kann auf die Ausführungen *Langenmayrs* sowie die Darstellung des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF verwiesen werden, dass bei Investoren trotz aller politischer Beteuerungen zur Ein-

maligkeit, Befristung und Außergewöhnlichkeit der Übergewinnsteuer ein Reputationsverlust beim Staat und ein investitionsdämmender Verhaltenseffekt zurückbleiben wird.⁷ Auch der Anreiz zur Innovation leidet, soweit allgemeine Übergewinnsteuern Innovationsrenten abschöpfen.⁸

Bei natürlichen oder anderen Monopolen und anderen Imperfektionen sind auch längerfristige Rentengewinne denkbar, sofern sie nicht durch Regulierungs- und Wettbewerbsrecht vermieden werden. Auch die Gewinne von Unternehmen wie Google und Meta aus der Datenerhebung und Verarbeitung im Internet lassen sich als Ausdruck eines natürlichen Monopols oder Oligopols verstehen und nicht ohne Grund knüpfen die neueren Maßnahmen des BEPS-Projekts formal an Übergewinne im Sinne besonders hoher Kapitalrenditen an. Hier läge nicht nur die geplante Neuverteilung von Besteuerungsrechten oder eine Mindestbesteuerung, sondern weitergehend eine Mehrbelastung rechtspolitisch durchaus nahe.

Bei der Strompreisbildung wird regelmäßig die Berechtigung des sog. „merit order“⁹-Systems diskutiert, das in Abs. 1 der Präambel sowie in der VO 2022/1854 auch ausdrücklich erwähnt wird. Strom ist ein homogenes Gut und die Nachfrage muss zur Sicherstellung der Netzstabilität immer gedeckt werden.¹⁰ Aufgrund der im Tagesverlauf schwankenden Nachfrage und des bei erneuerbaren Energien stark schwankenden Angebots bedarf es neben der Abdeckung der Grundlast durch preiswerte, aber schwer regelbare Kohle- und Kernkraftwerke einer Spitzenlastabdeckung, die durch Gaskraftwerke erfolgt und durch die Steigerung der Gaspreise besonders teuer ist. Da auch Gaskraftwerke als Grenzanbieter ihre Kosten decken müssen, heben sie in der Spitzenlast den Strompreis, was eine hohe Produzentenrente bei den anderen Energieträgern zur Folge hat. Auch hier bestehen jedoch Anreize, den Einsatz von teurem Gas in der Spitzenlast zu substituieren, beispielweise durch Anlagen zur Energiespeicherung oder zum besseren Transport oder der Verteilung erneuerbaren Energien. Würde man den Betrieb von Spitzenlastkraftwerken als öffentliche Aufgabe ansehen und entsprechend subventionieren oder verstaatlichen, fiel dieser Anreiz weg.

C. Kompetenzfragen

I. Unionsprimärrecht

1. Art. 122 AEUV

Die VO 2022/1854 ist betitelt mit „Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise“ und erging auf Grundlage der Notfallkompetenz des Art. 122 Abs. 1 AEUV. Die Wahl

3 *Christians/Diniz Magalhães*, Tax Notes International, 2020, 507 ff.

4 *Wiss. Beirat beim BMF*, Gutachten 3/2022, S. 8.

5 Skeptisch zur praktischen Umsetzbarkeit *Wiss. Beirat beim BMF*, Gutachten 3/2022, S. 8.

6 *Möller-Klapperich/Rasquin*, NJ 2022, 433, 435.

7 *Wiss. Beirat beim BMF*, Gutachten 3/2022, S. 11 f, 15 f.

8 *Wiss. Beirat beim BMF*, Gutachten 3/2022, S. 14 f.

9 *Möller-Klapperich/Rasquin*, NJ 2022, 433; im Kontext der Kernbrennstoffsteuer Darstellung bei *Martini* ZUR 2012, 219, 223.

10 Bundesnetzagentur, Strommarkt erklärt, <https://www.smard.de/page/home/wiki-article/518/384> (letzter Aufruf am 15.1.2023).

dieser Kompetenzgrundlage ist im Bereich der Steuern ohne Beispiel und wurde im Bereich des Energierechts vor der Krise nur für die Erdölbevorratungs-Richtlinie¹¹ genutzt, nun auch im Rahmen der VO 2022/2577 für die Beschleunigung von Genehmigungsverfahren für Solaranlagen, Repowering und Wärmepumpen.¹²

Das besondere Verfahren des Art. 122 AEUV verzichtet nicht nur auf das im Bereich der Steuern sonst übliche Einstimmigkeitserfordernis, sondern lässt das Europäische Parlament völlig außen vor. Es muss nicht einmal angehört werden. Zwar gibt es auf Ebene der Europäischen Union keine klassische Gewaltenteilung, Assoziationen zu einem exekutivischen Notverordnungsrecht sind aber nicht ganz fernliegend. Entsprechend wird Art. 122 AEUV in der Literatur als ultima ratio angesehen, wenn andere Ermächtigungsgrundlagen unter Mitwirkung des Europäischen Parlamentes für eine hinreichende Krisenbewältigung nicht zur Verfügung stehen.¹³ Die bereits jahrzehntelange Praxis, Vorschriften zur Erdölbevorratung auf Art. 122 AEUV zu stützen, ist dahingehend problematisch und deutet auf ein breitetes Verständnis hin.

Aus Sicht des Steuerrechts ist bemerkenswert, dass durch die Wahl des Art. 122 AEUV das Einstimmigkeitserfordernis im Art. 115 AEUV umgangen wird. Der Ausschluss steuerlicher Harmonisierung mit einfacher Mehrheit in Art. 114 Abs. 2 AEUV bezieht sich aber nur auf die einfache Binnenmarktkompetenz des Art. 114 AEUV und erfasst nicht qualifizierte Kompetenztitel, die unter besonderen Voraussetzungen ebenfalls eine einfache Mehrheit vorsehen.¹⁴ Entscheidend ist aber, dass auch die steuerlichen Vorschriften zum Solidaritätsbeitrag selbst die Anforderungen des Art. 122 AEUV erfüllen.

Der Tatbestand des Art. 122 AEUV bezieht sich allgemein auf die „Wirtschaftslage“, nennt aber als Beispiel ausdrücklich „gravierende Schwierigkeiten in der Versorgung mit bestimmten Waren, vor allem im Energiebereich“. Daraus lässt sich schließen, dass die Kompetenz konkrete wirtschaftliche Schwierigkeiten in begrenzten Bereichen zum Gegenstand hat.¹⁵ Für eine enge Auslegung als Ausnahmeregelung zur Krisenprävention spricht auch die sonst drohende Aushöhlung der grundsätzlichen Zuständigkeit der Mitgliedstaaten für die Wirtschaftspolitik und der differenzierenden Binnenmarktkompetenzen der Europäischen Union.¹⁶ Die auf Naturkatastrophen und außergewöhnliche Ereignisse abstellende Regelung über finanziellen Beistand in Art. 122 Abs. 2 AEUV ist neueren Datums und bietet daher keine systematische Auslegungshilfe. Art. 122 Abs. 1 AEUV erlaubt generalklauselartiger Wirtschaftslage angemessene Maßnahmen. Das gesetzgeberische Ermessen ist vom EuGH nur eingeschränkt nachprüfbar.¹⁷

Der Angebotsschock bei Energieträgern und insbesondere Gas in Folge des Krieges und die Ausnutzung der Abhängigkeitsverhältnisse durch Russland als Begleitmaßnahme und die Europäische Union als Gegenmaßnahme stellt ein außergewöhnliches Ereignis dar, welche im Ausgangspunkt die Inanspruchnahme dieser Notfallkompetenz rechtfertigt. Es bestand die begründete Besorgnis von Versorgungsengpässen und die Möglichkeit zeitweiser Beschränkungen der Stromversorgung.

Schließlich fordert Art. 122 AEUV die Angemessenheit der Maßnahme, die getroffenen Regelungen müssen als Grenzen des gesetzgeberischen Ermessens also im Verhältnis zur Beseiti-

gung der wirtschaftlichen Schwierigkeit stehen. Die Regelungen über Einsparungen bei Strom und staatlich finanzierte Strompreisentlastungen sind diesbezüglich auch angemessene Maßnahmen, da sie unmittelbar die Energieversorgung sichern. Sie ähneln der ebenfalls auf Art. 122 AEUV gestützten Erdölbevorratung.

Schwieriger wird es im Hinblick auf die Überschusserlösabschöpfung bei den Stromerzeugern und den Solidaritätsbeitrag bei den Energieträger-Unternehmen. Diese dienen der Finanzierung der Entlastungsmaßnahmen. Eine unmittelbare Förderung der Versorgungssicherheit wird durch sie nicht erreicht.

Die Verordnung argumentiert, dass unterschiedliche Abschöpfungsmechanismen in den Mitgliedsstaaten den Binnenmarkt für die Produzenten von Energieträgern und Strom fragmentieren, was angesichts der integrierten Energiemärkte ein hohes Risiko von Störungen hervorrufen würde.¹⁸ Dieses Argument verwundert, da es ja gerade ein Argument für die Abschöpfung von Übergewinnen ist, dass diese allokatonsneutral sei, da die Unternehmen mit diesen nicht gerechnet hatten und ihr Verhalten auch nicht an diesen ausrichten würden. Ein zweites Argument betrifft die unterschiedliche Finanzkraft der Mitgliedsstaaten, die dazu führt, dass nicht alle auf Abschöpfung und Solidaritätsbeitrag für die Finanzierung der Entlastungen angewiesen sind.¹⁹ Auch hier erscheint das Argument wenig überzeugend, wenn man von der Allokationsneutralität der Abschöpfung und Besteuerung der Renten ausgeht. Anscheinend fürchtet auch der Verordnungsgeber, dass langfristig doch die von *Langenmayr* prognostizierten Reputationsverluste und Verhaltenseffekte zu besorgen sind, die den Binnenmarkt dann gleichmäßig betreffen sollen. Der im Wortlaut erwähnte „Geist der Solidarität“ mag zur Rechtfertigung von Umverteilungsmaßnahmen zwischen den Mitgliedstaaten herangezogen werden, solche werden von der Verordnung in Art. 17 jedoch nur angeregt, aber nicht vorgeschrieben.

Die Argumentation des Verordnungsgebers deutet mehr auf das allgemeine Binnenmarktziel hin als auf gravierende wirtschaftliche Schwierigkeiten. Der Verweis auf das Störungsrisiko im integrierten Energiemarkt versucht die Brücke zur Versorgungssicherheit zu schlagen, da eine Beeinträchtigung der Produktion in einem Staat aufgrund der beschränkten Netzkapazität nur eingeschränkt von anderen Staaten aufgefangen werden kann. Doch was für die Abschöpfung bei Stromerzeugern und der dort festgelegten Abschöpfungsgrenze von 180 € pro MWh noch einleuchten kann, überzeugt beim Solidaritätsbeitrag der

11 RL 2009/119/EG.

12 *Schlacke/Thierjung*, EnK-Aktuell 2023, 01011.

13 *Bandilla* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der Europäischen Union, Art. 121 AEUV Rz. 12.

14 *Korte* in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 116 AEUV Rz. 21.

15 *Bandilla* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Recht der Europäischen Union, Art. 121 AEUV Rz. 12.

16 *Häde* in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, Art. 122 AEUV Rz. 2.

17 Noch zu Art. 103 EGWV, EuGH v. 24.10.1973 – 43/72, Merkur, Slg. 1973, 1055 (1073); *Smulders/Keppenne* in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 122 AEUV Rz. 8.

18 VO 2022/1854 Präambel Nr. 57.

19 VO 2022/185 Präambel Nr. 57.

Erdgas-, Kohle- und Raffineriebranche nicht im gleichen Maße. Da dort nur eine Untergrenze der Belastung festgelegt ist, wird eine Fragmentierung des Binnenmarktes weiter in Kauf genommen, es wird nur ein Unterbietungswettbewerb verhindert – wohlgermerkt bei einer Abgabe, die allokatonsneutral sein soll.

Im Ergebnis steht der Solidaritätsbeitrag der Erdgas-, Kohle- und Raffineriebranche mit der gewählten Kompetenzgrundlage auf tönernen Füßen. Geht man davon aus, dass die Belastung der Rentengewinne keine ökonomische Verzerrung erzeugt, muss man die Notfallkompetenz des Art. 122 AEUV verneinen. Geht man von einer ökonomischen Verzerrung durch Verhaltenseffekte aus, so mag es für eine Harmonisierung solcher Rentenbelastungen im Binnenmarkt gute Gründe geben. Für Art. 122 AEUV als außerordentliche Notfallkompetenz sind aber darüber hinaus entsprechend seines Tatbestandes erhebliche wirtschaftliche Schwierigkeiten zu fordern. Das gesetzgeberische Ermessen findet seine Grenze im Angemessenheitsanfordernis, wenn die Eignung der Maßnahme zur Wahrung der Versorgungssicherheit nicht mehr gegeben ist. Für rein binnenmarktbezogene Maßnahmen stehen dem Gesetzgeber genügend Kompetenzgrundlagen in Gesetzgebungsverfahren unter Einbeziehung des Europäischen Parlamentes zur Verfügung. Die Titandioxid-Entscheidung des EuGHs zeigt, dass der EuGH deren Vorrang auch mit der Nichtigkeit von Rechtsakten durchzusetzen bereit ist.²⁰

2. Art. 115 AEUV

Die Binnenmarktkompetenz in Art. 115 AEUV ist aufgrund der Steuerausnahme des Art. 114 Abs. 2 AEUV die übliche Grundlage für steuerliche Harmonisierungen. Sie setzt ein „unmittelbares Auswirken“ der Regelung für den Binnenmarkt voraus, was gegeben ist, wenn nationale Vorschriften zur Beeinträchtigung des Binnenmarktes geeignet sind.²¹ Da es in mehreren EU-Staaten nationale Übergewinnsteuern oder Pläne für solche gab, ist ein Harmonisierungsbedarf gegeben.²² Zwar ist die Einführung neuer Belastungen aus Sicht von Unternehmen nicht gerade förderlich, dies gilt aber auch für harmonisierte Umwelt- und Verbraucherschutzvorschriften. Es genügt, wenn eine einheitliche Regelung Verzerrungen des Binnenmarktes durch Regelungsarbitrage vermindert.²³ Eine spezifisch steuerliche „Rosinentheorie“, nach der Harmonisierung im Ergebnis nur zugunsten der Steuerpflichtigen zulässig ist, überzeugt nicht.

Die Kompetenz des Art. 115 AEUV führt zu einem besonderen Gesetzgebungsverfahren, das eine Anhörung des Europäischen Parlamentes und des Wirtschafts- und Sozialausschusses voraussetzt und schließlich einen einstimmigen Beschluss im Rat im Gegensatz zur qualifizierten Mehrheit des Art. 122 AEUV. Zudem ist die Kompetenz auf den Erlass von Richtlinien beschränkt – auch wenn die VO 2022/1854 letztendlich richtlinienartig ist, da sie einer Umsetzung bedarf. Nimmt man an, dass Art. 122 AEUV nicht erfüllt ist, so lässt sich die VO 2022/1854 also nicht alternativ auf Art. 115 AEUV stützen. Es handelt sich um unterschiedliche Verfahren mit unterschiedlichen Akteuren und unterschiedlichen Verhandlungskalkülen.

3. Art. 116 AEUV

Als dritte Kompetenzgrundlage kommt Art. 116 AEUV in Betracht, die ähnlich wie Art. 122 AEUV eine außerordentliche Kompetenz darstellt. Hier bedarf es aber keinen Notstand, es genügt qualifizierter Harmonisierungsbedarf durch unterschiedliche Vorschriften, die den Wettbewerb in einem Maße verfälschen, dass es zu einer beseitigungsbedürftigen Wettbewerbsverzerrung kommt. Das Vorliegen einer qualifizierten Wettbewerbsverzerrung ist bei der Besteuerung von Übergewinnen zweifelhaft, da sie ja im Idealfall gerade keine ökonomische Ausweichreaktionen hervorrufen sollen und den langfristigen Verhaltenseffekten auch im Rahmen des Art. 115 AEUV begegnet werden kann.

4. Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit Art. 5 EUV

Art. 5 EUV sieht als allgemeine Kompetenzausübungsschranken und damit auch für Art. 122 AEUV²⁴ die Subsidiarität und die Verhältnismäßigkeit vor. Die Subsidiarität betrifft das Ob des Tätigwerdens, die Verhältnismäßigkeit das Wie.²⁵ Bei der Subsidiarität sieht der Normtext eine zweistufige Prüfung vor: erst muss die nicht ausreichende Erfüllung auf nationaler Ebene festgestellt werden (Negativkriterium) und sodann in einem zweiten Schritt die bessere Erfüllung auf unionaler Ebene (Positivkriterium).²⁶ Der EuGH neigt in seiner Rechtsprechungspraxis jedoch dazu, beide Elemente nicht zu trennen und bereits aus der einheitlichen Regelung die bessere Erfüllung auf Unionsebene zu schließen.²⁷ Prüft man zweistufig, stellt sich die Frage, wieso die Belastung von Renten nicht ausreichend auf nationaler Ebene geschehen kann. Nimmt man wiederum das Argument ernst, dass die Übergewinnabschöpfung keine ökonomischen Verzerrungen hervorruft und somit dem Binnenmarkt eigentlich nicht schadet, ist nicht ersichtlich, warum die verbleibende Frage der Staatsfinanzierung nicht schon auf nationaler Ebene hinreichend geklärt werden kann. Geht man hingegen von ökonomischen Verzerrungen wie den Verhaltenseffekten aus, sind nationale Regelungen unzureichend und eine Harmonisierung auf unionaler Ebene besser.

Mit Blick auf die allgemeine Verhältnismäßigkeitsvorgabe erscheinen Abschöpfung und Solidaritätsbeitrag mit Blick jeden-

20 EuGH v. 11.6.1991 – C-300/89, ECLI:EU:C:1991:244 Rz. 21 ff. – Titan-dioxid.

21 EuGH v. 16.12.1976 – C-33/76, REWE Zentralfinanz, ECLI:EU:C:1976:188 Rz. 5.

22 Vgl. *Braun-Binder*, Rectangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, 2017, S. 53.

23 EuGH v. 11.6.1991 – C-300/89, ECLI:EU:C:1991:244 Rz. 23 – Titan-dioxid.

24 *Smulders/Keppen* in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 122 AEUV Rz. 7.

25 *Callies* in Callies/Ruffert, Art. 5 EUV Rz. 6.

26 *Callies* in Callies/Ruffert, Art. 5 EUV Rz. 6.

27 EuGH v. 9.10.2001 – C-377/98, ECLI:EU:C:2001:523 Rz. 30 ff.; *Haltern*, Europarecht, Band I, 3. Aufl. 2017, S. 392 f. Rz. 841. Der Rechtsprechung des EuGHs ist zuzugeben, dass Art. 5 Abs. 3 EUV nicht ganz eindeutig formuliert ist, so passt die Konjunktion „sodern“ zwischen beiden Tests nicht, da sie auf eine alternative anstatt einer kumulativen Anwendung hindeutet. Gleichwohl überzeugt die Rechtsprechung nicht, als sie den Subsidiaritätstest faktisch ineffektiv macht und den entscheidenden demokratiethoretischen Gehalt der Bürgernähe kein Gewicht zukommen lässt.

falls auf die Behebung der nach Art. 122 AEUV maßgeblichen Versorgungsschwierigkeiten kaum geeignet, jedenfalls angesichts anderer möglicher Finanzierungsquellen nicht erforderlich. Dies unterstreicht die obigen Argumentationen.

II. Grundgesetz

1. Anwendbarkeit

Das EU-EnergieKBG setzt unionale Vorgaben der VO 2022/1854. Dies hat zur Folge, dass die Kontrolle durch das BVerfG im Rahmen des Kooperationsverhältnisses eingeschränkt ist. Sollte der EuGH auf Vorlage deutscher Gerichte kein Verstoß gegen Art. 122 AEUV annehmen, kann das BVerfG im Rahmen der ultra vires-Kontrolle ein Verstoß gegen den Grundsatz der beschränkten Einzelmächtigung prüfen.²⁸ Die Kontrolle ist jedoch darauf beschränkt, ob der EuGH bei seiner Anwendung der Kompetenzen eine methodisch nicht nachvollziehbare Entscheidung getroffen hat.²⁹

2. Abgrenzung zur gesetzlichen Preisintervention

Ein nichtabgabenrechtliches, aber äquivalentes und häufig genutztes Instrument wäre diesbezüglich die gesetzliche Preisintervention, wie sie der EEG-Umlage zugrunde lag. Doch diese setzt Zahlungen von Privaten an Private voraus, nicht eine haushaltswirksame Abgabe wie beim EU-Energiekrisenbeitrag. Bei der Abschöpfung der Überschusserlöse nach dem StromPBG handelt es sich hingegen um eine von Privaten an Private gezahlte Preisintervention, bei welcher der Staat im Bedarfsfall einen Zuschuss leistet (§ 24 StromPBG).³⁰ Dass dieser Zuschuss politisch mit dem EU-Energiekrisenbeitrag verknüpft ist, lässt diesen nicht zum Teil dieser Preisintervention werden: ob und inwieweit ein Zuschussbedarf besteht ist nicht absehbar und die Abwicklung erfolgt über den allgemeinen Staatshaushalt.

Bedenklich bei den gesetzlichen Preisinterventionen ist, dass sie äquivalente Wirkungen zu Sonderabgaben haben, von der zu großzügigen Rechtsprechung aber nicht deren Bindungen unterworfen werden.³¹ Der BGH hat bei der EEG-Umlage mit Blick auf Art. 12 GG eine recht großzügige Gemeinwohlbindung der Energiewirtschaft für eine energie- und ressourcenschonende Energieerzeugung angenommen und auf die Weitergabe der Kosten an die Verbraucher verwiesen.³² Die Abschöpfung der Produzentenrente bei der Strompreisbremse kann hingegen nicht an Verbraucher oder andere Dritte weiterbelastet werden. Daher stellen sich auch hier weitergehende Rechtfertigungsfragen.

3. Abgrenzung zu den Vorzuglasten

Sowohl die europäischen als auch deutschen Rechtsakte vermeiden den Begriff Steuer. Unabhängig von der Bezeichnung bestehen mehrere Einordnungsmöglichkeiten. Die Verwendung des Begriffs Beitrag verweist nicht auf die deutsche Kategorie des Beitrags, eine besondere Nutzungsmöglichkeit staatlicher Infrastruktur oder Dienstleistungen ist nicht ersichtlich.

Denkbar wäre eine Vorteilsausgleichsabgabe, auch Verleihungsgebühr genannt. Für diese ist Voraussetzung, dass mit ihr ein Sondervorteil aus der Nutzung eines tatsächlich und

rechtlich knappen Gutes entgolten wird,³³ Beispiel ist die Pflicht zum Erwerb von Emissionszertifikaten. Tatsächlich ermöglicht die Vorteilsausgleichsabgabe die Abschöpfung gewisser „Zufallsgewinne“, soweit diese auf einer staatlichen Erlaubnis beruhen. So wäre es beispielsweise möglich, die Wertsteigerung eines Grundstücks bei der Ausweisung als Bauland abzuschöpfen, so fragwürdig die baupolitische Sinnhaftigkeit wäre. Die „Zufallsgewinne“ der Energiewirtschaft beruhen jedoch nicht auf staatlichen gewährten und rechtlich verfestigten Sondervorteilen. Dass der Erlass von Wirtschaftssanktionen und dadurch beeinflusste Markterwartungen die Preise beeinflusst hat, genügt dafür nicht.

4. Abgrenzung zur Sonderabgabe

Ein weiteres Instrument wäre die Sonderabgabe, mit der eine Gruppe mit besonderer Finanzierungsverantwortung für einen besonderen Finanzbedarf herangezogen wird. Kennzeichen der Sonderabgabe ist jedoch, dass sie in einen eigenen zweckgebundenen Sonderhaushalt fließt.³⁴ Die EU-Verordnung sieht zwar Verwendungszwecke vor, verpflichtet jedoch nicht zu einem Sonderhaushalt und diesen sieht das deutsche Recht für den EU-Krisenbeitrag ebenfalls nicht vor. Schließlich wäre auch die besondere Finanzierungsverantwortung der Energieunternehmen schwer zu begründen: in der Entscheidung zum Kohlepfennig wurde die Sicherstellung der Energieversorgung als Aufgabe der Allgemeinheit angesehen, die entsprechend auch durch die Gemeinlast Steuer zu finanzieren sei.³⁵ Eine besondere Verantwortung der Energieunternehmen für bezahlbare Strompreise lässt sich auch nicht begründen, dadurch würde der Gegensatz zwischen Verkäufer und Käufer gerade aufgehoben.

5. Steuerkompetenz

Im Ergebnis bleibt für den EU-Energiekrisenbeitrag nur die Einordnung als Steuer. Die Finanzverfassung sieht in Art. 106 GG bei der Verteilung der Ertragskompetenzen einen Katalog der zulässigen Steuern vor. Wie ist der EU-Energiekrisenbeitrag einzuordnen? Es handelt sich aufgrund der unionsrechtlichen Vorgabe um eine „Abgabe im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften“ i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG, deren Aufkommen alleine dem Bund zufließt und die nach Art. 108 Abs. 1 GG von den Bundesfinanzbehörden verwaltet wird. § 6 EU-EnergieKBG greift dies auf mit einer Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern.

28 BVerfG v. 5.5.2020 – 2 BvR 859/15, 2 BvR 1651/15, 2 BvR 2006/15, 2 BvR 980/16, BVerfGE 154, 17 (90 ff.).

29 BVerfG v. 5.5.2020 – 2 BvR 859/15, 2 BvR 1651/15, 2 BvR 2006/15, 2 BvR 980/16, BVerfGE 154, 17 (92).

30 Möller-Klapperich/Rasquin, NJ 2022, 433, 437.

31 Büdenbender, NVwZ 2004, 823; Kube/Palm/Seiler, NJW 2003, 927.

32 BGH v. 22.10.1996 – v. 22.10.1996 – KZR 19/95, BGHZ 134, 1, 25 ff.; BGH v. 25.6.2014 – VIII ZR 169/13, BGHZ 201, 355, 360 ff.

33 BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 413/88, 2 BvR 1300/93, BVerfGE 93, 319 (345 f.).

34 BVerfG v. 6.11.1984 – 2 BvL 19/83, 2 BvL 20/83, 2 BvR 363/83, 2 BvR 491/83, BVerfGE 67, 256 (276) = FR 1984, 655.

35 BVerfG v. 11.10.1994 – 2 BvR 633/86 –, BVerfGE 91, 186.

Gäbe es keine unionale Vorgabe, wäre der Energiekrisenbeitrag als (zusätzliche)³⁶ Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG einzuordnen, die ebenfalls alleine dem Bund zur ergänzenden Deckung des Finanzbedarfs zufließt, nach § 108 Abs. 2 GG aber grundsätzlich von den Ländern verwaltet werden würde, wenn diese nicht der Übertragung an eine Bundesbehörde nach Art. 108 Abs. 4 GG zustimmen. Möglich wäre schließlich auch die Erhebung als zusätzliche Einkommen- und Körperschaftsteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 3 GG mit geteilter Aufkommensberechtigung.³⁷

Für andere, nicht an Nettoumsätzen orientierten Ausgestaltungen von selbständigen Übergewinnsteuern fehlt es an einer Kompetenz in Art. 106 GG.³⁸ Das BVerfG hat in der Kernbrennstoffsteuerentscheidung entschieden, dass dem einfachen Gesetzgeber daneben kein Steuererfindungsrecht zukommt.³⁹ Begründet wird dies mit der Ordnungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung. Dieses enge Verständnis ist zweifelhaft. Das föderale Interesse der Länder würde durch das Zustimmungserfordernis des Art. 105 Abs. 2 GG geschützt: sie könnten über Erhebung und Ertragszuweisung mitbestimmen.⁴⁰ Der Schutz des Steuerpflichtigen vor einer Überbelastung bezieht sich letztlich auf einen Schutz der Steuerkompetenzen in Art. 106 GG durch eine Aushöhlung über Abgaben aufgrund der Sachkompetenzen der Art. 70 GG.⁴¹ Es ist für Kompetenznormen auch fernliegend, niemanden für zuständig zu erklären.⁴²

D. Unternehmerfreiheit

I. Unternehmerfreiheit Art. 16 GrCh

Die Grundrechtcharta hat die Unternehmerfreiheit neben der Berufsfreiheit gesondert kodifiziert. Sie schützt die Freiheit, eine Wirtschafts- oder Geschäftstätigkeit auszuüben, die Vertragsfreiheit und den freien Wettbewerb.⁴³ Art. 16 GrCh subjektiviert auch die Betonung der offenen Marktwirtschaft und des freien Wettbewerbs in Art. 119 AEUV und Art. 3 Abs. 2 EUV.⁴⁴ In der Rechtsprechung des EuGH ist anerkannt, dass Eingriffe in die Preisfestsetzung⁴⁵ und Abgabentatbestände in die Unternehmerfreiheit eingreifen.⁴⁶

Eingriffe sind durch verhältnismäßige Gemeinwohlzwecke gerechtfertigt. Hier besteht insbesondere Rechtsprechung des EuGHs zu gemeinsamen Marktorganisationen in der Landwirtschaft, die weitgehende Eingriffe durch Preisfestsetzungen und Abgaben rechtfertigen. Im Fall der *Zuckerfabrik Nykoebing* ging es um eine Produktionsabgabe, die Unternehmen entrichten mussten, wenn sie eine Grundquote (A-Quote) überschritten, um die weitere Produktion auf dem Binnenmarkt absetzen zu dürfen, was bei Überschreiten einer weiteren B-Quote schließlich untersagt war und zu einer Exportpflicht führte.⁴⁷ Durch die Marktordnung wurden den Zuckerfabrikanten im Vergleich zum Weltmarktpreis Renten gesichert und diese zwischen A- und B-Quote durch die Produktionsabgabe teilweise wieder abgeschöpft. Die Energiewirtschaft ist mit ihrer Netzstruktur und ihrer besonderen Bedeutung ebenfalls stark reguliert, so dass ein Vergleich mit landwirtschaftlichen Marktordnungen nicht fernliegt.

Die besondere Betonung der Wettbewerbsfreiheit und der Marktwirtschaft in Art. 16 GrCh, Art. 3 Abs. 2 EUV und

Art. 119 AEUV führen zwar dazu, dass das Unionsrecht nicht als wirtschaftspolitisch neutral wahrgenommen werden kann und sich dahingehend vom Grundgesetz unterscheidet.⁴⁸ Konkrete Folgen werden aus dieser Grundentscheidung für Marktwirtschaft aber nicht gezogen⁴⁹ und im Gegenteil wird in Gesamtbetrachtungen der Rechtsprechung vermerkt, dass häufig den die Unternehmerfreiheit beschränkenden Gemeinwohlinteressen oder kollidierenden Grundrechtspositionen der Vorzug gewährt wird.⁵⁰ Die Betonung der Marktwirtschaft im Unionsrecht ist daher weniger substantiell, als es auf den ersten Blick den Anschein hat und ist im Kontext besonderer Marktordnungen interventionistisch geprägt.

II. Berufsfreiheit Art. 12 GG

Hinsichtlich der grundrechtlichen Fragen übt das BVerfG nach der Solange-Rechtsprechung keine Grundrechtskontrolle mehr aus.⁵¹ Ein Ausnahmefall, der die Menschenwürde oder in anderer Weise die Verfassungsidentität berühren würde, liegt nicht vor. Die folgenden Ausführungen betreffen damit das geltende EU-EnergieKVG nicht direkt, solange die unionsrechtliche Vorgabe Bestand hat. Sie sind aber als Vergleich oder für die Einführung weiterer Übergewinnsteuern auf nationaler Ebene interessant.

Die Berufsfreiheit schützt Unternehmen vor der abgabenrechtlichen Belastung der Berufsausübung, soweit eine objektiv berufsregelnde Tendenz besteht. Es bedarf also eines besonderen Bezuges zur Berufsausübung, nicht lediglich allgemeiner Auswirkungen staatlichen Handelns auf den Markt. Im Abgabenrecht nimmt das BVerfG diesen Bezug in der bisherigen Rechtsprechung nur bei Lenkungsabgaben an, nicht jedoch bei Abgaben mit Finanzierungsfunktion.⁵² Im Fall der eine Finanzierungsfunktion inne habenden Weinwirtschaftsabgabe hat das BVerfG diese verneint, da nur „eine allgemeine Marktbeeinflussung durch Eingriffe in das freie Spiel der in der Weinwirt-

36 Zur Möglichkeit mehrerer Ergänzungsabgaben *Kempny*, in Friauf/Höfling, Art. 106 GG, Art. 106 Rn. 61.

37 *Kempny*, in Friauf/Höfling, Art. 106 GG, Art. 106 Rn. 15.

38 *Meickmann*, Verfassungsblog v. 10.6.2022.

39 BVerfG Beschl v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (194 ff.).

40 Sondervotum *Huber und Müller* in BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (203 ff.).

41 Sondervotum *Huber und Müller* in BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (233).

42 *Tappe*, StuW 2022, 6 (7).

43 EuGH v. 22.1.2013 – C-283/11, ECLI:EU:C:2013:28 Rz. 42 – Sky Österreich.

44 *Kühling* in Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 16 GrCh Rz. 11.

45 EuGH v. 16.10.2003 C-363/01 – Deutsche Lufthansa, Slg.2003, I-11893 Rz. 59.

46 EuGH v. 21.2.1991 – C-143/88, C-92/89, ECLI:EU:C:1991:65 Rz. 76 – Süderdithmarschen.

47 EuGH v. 16.1.1979, 151/78, ECLI:EU:C:1979:4 – Sukkerfabriken Nykoebing; ähnlich auch die Konstellation in EuGH v. 21.2.1991 – C-143/88, C-92/89, ECLI:EU:C:1991:65 Rz. 76 – Süderdithmarschen.

48 *Hermann* in Frankfurter Kommentar, Art. 119 AEUV Rz. 50.

49 *Hermann* in Frankfurter Kommentar, Art. 119 AEUV Rz. 50.

50 *Kühling* in Frankfurter Kommentar, Art. 16 GrCh Rz. 14.

51 BVerfG v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 (378 ff.).

52 *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 3.188.

schaft tätigen Kräfte“ vorlag und keine berufspolitische Zielsetzung.⁵³ Bejaht wurde sie hingegen bei Beförderungs- und Straßengüterverkehrssteuern.⁵⁴

Preisvorschriften sind wiederum als typische Berufsausübungsregeln anerkannt⁵⁵ und dies wurde auch für die EEG-Umlage angenommen.⁵⁶ Auch für die Überschusserlösabschöpfung im Rahmen der Strompreise ist Art. 12 GG einschlägig, da eine feste Abschöpfungspreisgrenze gesetzt wird, die einer Preisgrenze mit Ausnahme des geringfügigen 10 %-Anteils gleichkommt. Beim EU-EnergieKBG ist die Qualifikation schwieriger: hier gibt es keinen direkten Bezug zu Marktpreisen, sondern über den Gewinnvergleich nur eine indirekte. Allerdings dient der Gewinnvergleich der Erfassung der Produzentenrenten und knüpft damit an die Preisbildung an. Die gewinnsteigernde Erhöhung von Preisen wird gesondert belastet. Somit ist in diesem Fall eine berufsregelnde Tendenz und damit eine Betroffenheit von Art. 12 GG anzunehmen, obgleich es sich nicht um eine Lenkungssteuer handelt.

Preisfestlegungen und Preisstopps sind jedenfalls bei konjunkturellen Krisenzuständen vorübergehend zulässig, im Rahmen von staatlichen Marktregulierungen auch dauerhaft.⁵⁷ Bei Erlass des Grundgesetzes galten frühere Preisstopps für einige Jahre fort.⁵⁸ Eine Abgabe, die mittelbar den gleichen Effekt erzielt, eine Beschränkung der erzielbaren Produzentenrente, muss in gleichem Maße zulässig sein. Der EU-Energiekrisenbeitrag ist sogar milder als eine Preisfestlegung, da die Produzentenrente nur zu einem Drittel belastet wird. Hier wären auch deutlich höhere Belastungen denkbar, was bei Annäherung an eine Totalbelastung der Rente allerdings die typisierende Ermittlung der Produzentenrente in Frage stellen würde. Die Kosten des Unternehmers einschließlich angemessener Eigenkapitalverzinsung und Unternehmerlohn müssen weiter gedeckt werden, da ansonsten eine verfassungswidrige erdrosselnde Wirkung⁵⁹ eintritt.

E. Gleichheitsrechte

I. Steuergegenstand ökonomische Rente

1. Art. 20 GrCh

Die stärkere Belastung der „Übergewinne“ ist auch ein Gleichheitsproblem. Der Gleichheitssatz wird in Art. 20 GrCh nahezu wortgleich zu Art. 3 GG geschützt. Dem Unionsgesetzgeber wird durch den EuGH bei steuerlichen Maßnahmen jedoch ein weites Ermessen zuerkannt, da er Entscheidungen politischer, wirtschaftlicher und sozialer Art treffen müsse und dabei divergierende Interessen in eine Rangfolge bringen oder komplexe Beurteilungen vornehmen müsse.⁶⁰ Die Kontrolle durch den EuGH müsse sich daher auf offensichtliche Fehler beschränken.⁶¹ Daher ist zu vermuten, dass der EuGH erst recht bei der Wahl des Steuergegenstandes einen weiten Spielraum hat und seine Kontrolle auf eine Willkürkontrolle beschränken wird, dem Vorliegen eines sachlichen Grundes.

Wie eingangs erläutert, liegen durch den Angebotsschock in Folge des Ukraine-Krieges und der Wirtschaftssanktionen besondere auf Renten basierende Gewinne vor. Zumindest mit Blick auf die Wirtschaftssanktionen sind diese auch Folge der europäischen Wirtschaftssanktionen gegen Russland. Hätte die Europäische Union in einer hypothetischen Betrachtung keine

Sanktionen verhängt und verschärft und die energiepolitische Abhängigkeit von Russland beibehalten, wäre die Preissteigerung mit hoher Wahrscheinlichkeit geringer ausgefallen. Die Gewinne lassen sich in ihrer Höhe somit auf ein besonderes krisenhaftes Ereignis zurückführen und sind durch Handlungen der Union mit beeinflusst. Dies stellt einen sachlichen Grund dafür da, diese Renten zu besteuern und nicht andere oder generell alle Renten.

2. Art. 3 GG

a. Belastungsentscheidung

Art. 3 GG schreibt für das Steuerrecht eine Besteuerung nach gleicher Leistungsfähigkeit vor. Der Gesetzgeber muss eine Belastungsentscheidung über den steuerwürdigen Tatbestand treffen. Diese gesetzlich definierte Leistungsfähigkeit muss dann gleichheitsgerecht konkretisiert werden, das BVerfG spricht hierbei von Folgerichtigkeit. Zudem betont das BVerfG, dass Steuerpflichtige mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich (horizontale Steuergerechtigkeit), solche mit unterschiedlicher Leistungsfähigkeit unterschiedlich besteuert werden müssen (vertikale Steuergerechtigkeit).⁶²

In der Belastung der Übergewinnen liegt eine eigene Belastungsentscheidung, für die der Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum im Rahmen der Willkürkontrolle hat. Belastungsgrund beim EU-EnergieKBG ist das Vorliegen erhöhter Produzentenrente in Folge des Ukraine-Krieges und der auch von Deutschland mitgetragenen Wirtschaftssanktionen. Dies stellt, wie oben bei Art. 20 GrCh ausgeführt, einen sachlichen Grund dar, die Belastung ist nicht willkürlich. Der Belastungsgrund unterscheidet sich auch von der Einkommensteuer, bei der an das Vorliegen von Markteinkommen angeknüpft wird.

b. Verbot einer abweichenden Belastungsentscheidung bei Ergänzungsabgaben?

Würde eine unionsrechtliche Grundlage fehlen und ginge man von einer Ergänzungsabgabe aus, stellt sich die Frage, ob deren ergänzender Charakter einer eigenen Belastungsentscheidung entgegensteht. Das BVerfG hat in einer älteren Entscheidung eine Ergänzungsabgabe nur auf hohe Einkommen gebilligt, weil diese auf dem System von Einkommen- und Körper-

53 BVerfG v. 5.3.1974 – 1 BvL 27/72, BVerfGE 37, 1, 18.

54 BVerfG v. 22.5.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147, 163; BVerfG v. 17.7.1974 – 1 BvR 51/69, 1 BvR 160/69, 1 BvR 285/69, 1 BvL 16/72, 1 BvL 18/72, 1 BvL 26/72, BVerfGE 38, 61, 79.

55 Scholz in Dürig/Herzog/Scholz, Art. 12 Rz. 343 Fn. 1.

56 BGH v. 22.10.1996 – KZR 19/95, BGHZ 134, 1, 25 ff.; BGH v. 25.6.2014 – VIII ZR 169/13, BGHZ 201, 355, 360 ff.

57 Scholz in Dürig/Herzog/Scholz, Art. 12 Rz. 343 Fn. 1.

58 Berstermann in Pünder/Schellenberg, Vergaberecht, 3. Aufl. 2019, Einleitung Rz. 5 f.

59 BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (114 ff.) = FR 2006, 635 m. Anm. Kanzler.

60 EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15, ECLI:EU:C:2017:174 Rz. 54 – RPO und die dort aufgeführte Rechtsprechung.

61 EuGH v. 7.3.2017 – C-390/15, ECLI:EU:C:2017:174 Rz. 54 – RPO und die dort aufgeführte Rechtsprechung.

62 BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, 231 = FR 2009, 74 m. Anm. Greite.

schaftssteuer aufbaute und die Leistungsfähigkeit hoher Einkommen dort auch über die Tarifprogression hätte erfolgen können.⁶³ Der ergänzende Charakter der „Ergänzungsabgabe“ ist nach seiner Entstehungsgeschichte ein rein aufkommensbezogen-finanzpolitischer, kein inhaltlicher-individualschützendes.⁶⁴ Die Ergänzungsabgabe sollte den Bund die Möglichkeit geben, zur ausschließlichen Erhöhung seines Aufkommens nicht nur Verbrauchsteuern, sondern auch Personensteuern vorsehen zu können.⁶⁵ Das BVerfG hat in seiner Entscheidung auch nur eine gewisse Akzessorietät der Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftssteuer festgestellt und dass sie im Aufkommen geringer sein muss und diese nicht aushöhlen darf.⁶⁶

Ob die Akzessorietät durch die der Einkommen- und Körperschaftssteuer fremde Erfassung der Produzentenrente unterbrochen wird, ist eine offene Wertungsfrage. Nach *Kube* dürfen die austarierten Gerechtigkeitsmaßstäbe der materiellen Steuern, an die die Ergänzungsabgabe anknüpft, nicht verfälscht werden.⁶⁷ *Wernsmann* befürchtet bei eigenständigen Gestaltungsentscheidungen des Bundes eine Umgehung der Zustimmungspflichtigkeit des Art. 106 Abs. 3 i.V.m. Art. 105 Abs. 3 GG.⁶⁸ Da Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 EStG aber eine föderale Kompetenzzuweisung ist, soll sie in erster Linie die Aufkommenskompetenzen von Bund und Ländern schützen. Auch die Zustimmungspflicht des Art. 105 Abs. 3 GG ist ausdrücklich auf die Mitaufkommensberechtigung der Länder bezogen, erscheint durch besondere Umverteilungssakzente in der Bundespolitik also nicht berührt. Zwar wird häufig auch eine individuelle Schutzfunktion der Finanzverfassung angenommen, dadurch würden die Kompetenznormen aber untypischerweise niemanden für zuständig erklären.⁶⁹ Das Ob der Regelung ist aber Gegenstand materieller Vorgaben der Verfassung. Daher bleibt es auch bei einer Ergänzungsabgabe bei einer eigenständigen Belastungsentscheidung, die insbesondere nicht einer Folgerichtigkeitskontrolle zum Einkommen- und Körperschaftssteuerergesetz unterliegt.⁷⁰

c. Sperrwirkung der Dogmatik zu den Vorteilsausgleichsabgaben?

Bei den erhöhten Produzentenrenten als Belastungsgrund gibt es eine Parallele zu den bereits erwähnten Vorteilsausgleichsabgaben, die einen rechtlichen Sondervorteil zur Voraussetzung haben. Diese Wertung lässt sich systematisch jedoch nicht auf Übergewinnsteuern übertragen. Das Erfordernis eines Sondervorteils dient gerade der Abgrenzung der Vorzugslast Vorteilsausgleichsabgabe vor der Gemeinlast Steuer. Unter dem grundgesetzlichen Steuerstaatsprinzip ist die Steuer der Grundsatz, Vorzugslasten wie Gebühren und Beiträge sowie Sonderabgaben die rechtfertigungsbedürftige Ausnahme.⁷¹ Die Dogmatik der Vorzugslasten wie Sonderabgaben hat daher gerade die Abgrenzung zu den Steuern zum Gegenstand und letztlich der Schutz der finanzverfassungsrechtlichen Steuerkompetenzen vor Aushöhlung durch auf die allgemeine Kompetenzordnung gestützte sonstige Abgaben. Ein rechtlicher Sondervorteil ist bei einer Steuer daher gerade nicht notwendig.

d. Folgerichtigkeitskontrolle im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftssteuer?

Eine Besteuerung von Rentengewinnen wäre nur dann Gegenstand strengerer Gleichheitsmaßstäbe, wenn sie als Ergänzungsabgabe entgegen der oben vertretenen Auffassung an die Belastungsentscheidung der Einkommen- und Körperschaftssteuer gebunden wäre oder von vorneherein als Teil der Einkommen- und Körperschaftssteuer ausgestaltet wäre. Die Belastungsentscheidung der Einkommensteuer bezieht sich auf das Markteinkommen, den am Markt erwirtschafteten Vermögenszuwachs. Das BVerfG sieht in der in § 2 EStG angelegten synthetischen Einkommenssteuer die gesetzgeberische Ausgangsentscheidung, dass alle Einkünfte die gleiche Leistungsfähigkeit repräsentieren.⁷² Auf die weiteren Umstände des Vermögenszuwachses, ob mühsam oder einfach, auf die Höhe der Rendite, kommt es dabei nicht an. Auch ethische Erwägungen über das Einkommen sind dem Steuerrecht grundsätzlich fremd, was § 40 AO freilich nur für die Anwendung von Steuertatbeständen vorschreibt.

Eine besondere Belastung einzelner Einkünfte im Sinne einer Schedulenbesteuerung⁷³ ist damit eine vor dem Folgerichtigkeitsmaßstab zu rechtfertigende Ausnahme und dies gälte auch für eine besondere Belastung von Einkünften mit hohen Produzentenrenten. Der reine Fiskalzweck, das reine Mehraufkommen, genügt nach ständiger Rechtsprechung nicht.⁷⁴ Lenkungszwecke kommen nicht in Betracht, da die Besteuerung der hohen Produzentenrenten diese abschöpfen sollen, die entsprechenden wirtschaftlichen Tätigkeiten aber gerade nicht vermindern sollen.⁷⁵ Auch die weiteren anerkannten Fallgruppen von Vereinfachungszwecken und Missbrauchsvermeidung sind nicht einschlägig.

Das BVerfG hat sich in seiner Entscheidung zur Tarifprivilegierung gewerblicher Einkünfte aber unter Rückgriff auf den gleichheitsrechtlichen Grundmaßstab für weitere Rechtfertigungsmöglichkeiten offen gezeigt. Das Gericht prüft in dieser Entscheidung, ob ein abstraktes unternehmerisches Risiko ein sachlicher Grund zur Rechtfertigung darstellt.⁷⁶ Das Gericht verneinte dies im Ergebnis, da das Risiko für alle Einkunftsarten gleichermaßen bestehen und für alle über die Nettobesteuerung und den Ausgleich und -wenn auch eingeschränkten- Vor- und Rücktrag von Verlusten berücksichtigt werde.⁷⁷

63 BVerfG v. 9.2.1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333, (339); *Meickmann*, Verfassungsblog v. 10.6.2022, DOI: 10.17176/20220611-032907-0.

64 *Tappe*, StuW 2022, 6 (7).

65 BT-Drucks. V/2861, 21 Rz. 63; dazu *Tappe*, StuW 2022, 6 (7).

66 BVerfG v. 9.2.1972, 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (339).

67 *Kube*, StuW 2022, 3 (5).

68 *Wernsmann*, NJW 2016, 916 (918).

69 *Tappe*, StuW 2022, 6 (7).

70 So aber *Meickmann*, Verfassungsblog v. 10.6.2022, DOI: 10.17176/20220611-032907-0.

71 *Marquardsen*, StuW 2022, 293 (294).

72 BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, FR 2022, 169 (171 Rz. 58).

73 BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, FR 2022, 169 (171 Rz. 58).

74 BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, FR 2022, 169 (171 Rz. 59).

75 *Meickmann*, Verfassungsblog v. 10.6.2022, DOI: 10.17176/20220611-032907-0.

76 BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, FR 2022, 169 (171 Rz. 70).

Die Tarifbegrenzung werde nur bei hohen Einkünften wirksam und daher gerade in Fällen, in denen sich keine Verluste realisierten.⁷⁸ Diese Argumentation öffnet die Möglichkeit, besondere konkrete Umstände wie die staatliche Mitverursachung durch Wirtschaftssanktionen als sachlichen Differenzierungsgrund anzusehen und so eine Gleichbehandlung mit eigenständigen Übergewinnsteuern herzustellen. Ebenso käme eine Mehrbelastung in besonderen Marktordnungen in Betracht.

Für weitergehende, abstrakte Sonderbelastungen von Renten ist jedoch kein sachlich einleuchtender Grund ersichtlich. Das Argument, dass diese Renten ohne Verzerrung der Ressourcenallokation abschöpfbar wären und deren Besteuerung daher wohlfahrtssteigernd wäre, ist ökonomisch wegen der Schwierigkeiten einer genauen Bemessung und den negativen Verhaltenseffekten nicht überzeugend. Die vorgenommene unionsrechtliche Harmonisierung zeigt, dass eine solche Besteuerung in der Praxis keineswegs als allokatonsneutral wahrgenommen wird.

II. Bemessung der Rentengewinne

Die Produzentenrente ist wie dargestellt aus der Differenz von Umsatzerlösen und sehr umfassend zu verstehenden Produktionskosten einschließlich angemessener Kapitalverzinsung und Unternehmerlohn zu berechnen.⁷⁹

Langenmayr hat in ihrem Beitrag die Ermittlung des Steuergegenstandes durch einen Gewinnvergleich mit dem Durchschnitt der fünf letzten Jahre nachvollziehbar kritisiert, da die Energiepreise stark schwanken und die Corona-Pandemie im Bemessungszeitraum die Nachfrage reduziert hat.⁸⁰ Eine Alternative zum Gewinnvergleich bietet die Kapitalrendite, wie sie im Rahmen der zweiten Phase des BEPS-Projektes für die Anwendung der Marktstaatenbesteuerung und der Mindestbesteuerung verwendet wurde, um die digitalen Geschäftsmodelle zu identifizieren, dort jedoch mit weiteren Modifikationen und aufgrund hoher Schwellenwerten für wenige Großunternehmen. Historische Vorbilder für Übergewinnsteuern aus den Weltkriegen knüpften ebenfalls an bestimmte Renditen an, sind jedoch als Ausdruck einer außerordentlichen Kriegswirtschaft zu würdigen.⁸¹ Die Bestimmung einer üblichen Kapitalrendite ist jedoch stark branchen- und marktabhängig⁸² und damit letztlich von vielen Wertungen abhängig. Insgesamt sind alle denkbaren Bemessungsmethoden stark typisierend.

Der Gesetzgeber hat jedoch auch eine Typisierungsbefugnis und kann eine Typisierung wählen, sofern sie im typischen Fall die Realität abbildet.⁸³ In dieser Hinsicht ist der gewählte Gewinnvergleich mit einem Referenzzeitraum von fünf Jahren eine nachvollziehbare Regelungstechnik. Der Zeitraum bildet den Vorkrisenzeitraum ab und deckt mit fünf Jahren eine gewisse Schwankungsbreite ab. Dass mit der Corona-Pandemie eine andere Krise in diesem Bereich liegt, ist unglücklich, wird in gewissem Maße aber durch die gewählte Durchschnittsbetrachtung ausgeglichen. Im Ergebnis sind die Grenzen der Typisierung noch nicht überschritten, insbesondere ist im Bereich des EU-Energiekrisenbeitrags keine wesentlich realitätsgerechtere Typisierung ersichtlich. Anders sieht es bei der Abschöpfung auf dem Strommarkt aus, die an einen Börsenpreis anknüpfen kann und es auch tut.

F. Rückwirkung

Die VO 2022/1854 wurde am 6.10.2022 beschlossen und sieht eine Besteuerung der Übergewinne für das Jahr 2022 und 2023 vor. In deutscher Begrifflichkeit liegt eine tatbestandliche Rückanknüpfung oder unechte Rückwirkung vor: die Regelung erging während des laufenden Tatbestandes, nicht nach dessen Abschluss. Der EuGH hat aus dem rechtsstaatlichen Grundsatz der Rechtssicherheit ein grundsätzliches Rückwirkungsverbot anerkannt, dass es verbiete, den Beginn der Geltungsdauer eines Rechtsakts der Gemeinschaft auf einen Zeitpunkt vor dessen Veröffentlichung zu legen.⁸⁴ Eine Rechtfertigung sei aber möglich, wenn das angestrebte Ziel es verlangt und das berechtigte Vertrauen der Betroffenen gebührend beachtet ist.⁸⁵ Ein gewisses Abwarten der Preisentwicklung um die Auswirkungen beurteilen zu können hat der EuGH akzeptiert.⁸⁶

Die neuere Rechtsprechung des BVerfG sieht bei unechter Rückwirkung eine Rechtfertigungsprüfung mit Verhältnismäßigkeitskontrolle vor. Die Rückwirkung muss zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich sein und eine Gesamtabwägung von Rückwirkungsinteresse und Vertrauensschutz erfolgen.⁸⁷

Im Fall des Solidaritätsbeitrags hat der Unionsgesetzgeber nur etwas mehr als sieben Monate nach Kriegsausbruch gehandelt und auch nur zwei Wochen nach dem Anschlag auf die Nord-Stream-Pipelines, der mehrere Unterbrechungen und Unklarheiten über die weiteren Lieferungen vorausgingen. Insofern ist die Regelung noch recht zeitnah erfolgt. Berechtigtes Vertrauen auf die konkrete Höhe der Renten konnten die Unternehmen der Erdgas-, Kohle- und Raffineriebranche nicht bilden und es sind auch keine besonderen schützenswerten Dispositionen ersichtlich, die angesichts der Krise getroffen wurden.

G. Fazit

Achillesverse des Solidaritätsbeitrags ist die außerordentliche Kompetenzgrundlage des Art. 122 AEUV: hier besteht die Hoffnung, dass der EuGH mit Blick auf das Europäische Parlament eine Grenze zieht. Grundrechtlich dürfte der EuGH keine durchgreifenden Einwände haben. Auch wenn die EU gem. Art. 3 AEUV auf eine wettbewerbsfähige soziale Marktwirtschaft zielt, hat sie über die gemeinsamen Marktordnungen eine Tradition von Preisinterventionen und entsprechenden

77 BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, FR 2022, 169 (172 Rz. 72).

78 BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, FR 2022, 169 (172 Rz. 73).

79 *Wiss. Beirat beim BMF*, Gutachten 3/2022, S. 8.

80 So auch *Wiss. Beirat beim BMF*, Gutachten 3/2022, S. 9 f.

81 *Wiss. Beirat beim BMF*, Gutachten 3/2022, S. 6.

82 *Wiss. Beirat beim BMF*, Gutachten 3/2022, S. 8.

83 BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (245 f.) = FR 2010, 1141.

84 EuGH v. 21.2.1991 – C-143/88, C-92/89, ECLI:EU:C:1991:65 Rz. 49 – Süderdithmarschen; EuGH v. 30.9.1982, Rs. 108/81, ECLI:EU:C:1982:322 Rz. 4 ff. – Amylum.

85 EuGH v. 21.2.1991 – C-143/88, C-92/89, ECLI:EU:C:1991:65 Rz. 49 – Süderdithmarschen.

86 EuGH v. 21.2.1991 – C-143/88, C-92/89, ECLI:EU:C:1991:65 Rz. 52 – Süderdithmarschen.

87 BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05, BVerfGE 127, 1 (17 f.).

Abgaben. Bisher besteht allerdings kaum Rechtsprechung zum Grundrechtsschutz bei den direkten Steuern.

Allgemein lässt sich festhalten, dass die Mehrbelastung von Übergewinnen im Sinne ökonomischer Renten eines sachlichen Grundes bedarf, sei es bei einer eigenständigen Übergewinnsteuer oder bei entsprechenden Modifikationen der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die theoretische Allokationsneutralität der Belastung alleine genügt dafür nicht, da sie praktisch nicht erreicht wird, wie es der Verordnungsgeber selbst als Begründung für den Harmonisierungsbedarf eingesteht. Als sachlicher Grund kommen Marktbeeinträchtigungen durch nicht hinreichend regulierte Monopole in Betracht. Ausreichend ist aber auch eine konkrete staatliche Mitverursachung

der Renten, im Fall des Energiekrisenbeitrags durch fehlende Diversifizierung und den Erlass von Wirtschaftssanktionen. Abstrakte Regulierungsdefizite, wie sie beim Vorschlag für eine globale Übergewinnsteuer vorgebracht werden, genügen aber wiederum nicht. Sollen rechtspolitisch multinationale Unternehmen allgemein stärker belastet werden, bietet sich der Ansatz von *Langenmayr* an, die Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer durch den Abzug fiktiver Eigenkapitalzinsen näher an ökonomische Renten heranzuführen. Im Gegenzug könnten die Steuersätze flankiert von der globalen Mindestbesteuerung erhöht werden.

Prof. Dr. Matthias Valta