

Tax Research GmbH

Assist.-Prof. MMag. Dr. **Peter Bräumann**
Univ.-Prof. DDr. **Georg Kofler**, LL.M.
Univ.-Prof. Dr. **Michael Tumpel**

**Verfassungsrechtliche Überlegungen
zur Besteuerung von Übergewinnen im Energiesektor**

Assist.-Prof. MMag. Dr. *Peter Bräumann*
Univ.-Prof. DDr. *Georg Kofler*, LL.M. (NYU)
Univ.-Prof. Dr. *Michael Tumpel*

Oktober 2022

Inhaltsverzeichnis

I. Ausgangslage, Überblick und unionsrechtlicher Rahmen	1
II. Verbleibender Raum und Ausgestaltung einer nationalen Übergewinnbesteuerung aus unionsrechtlicher Sicht	5
III. Verbleibender Raum und Ausgestaltung einer nationalen Übergewinnbesteuerung aus verfassungsrechtlicher Sicht	8
A. Fragestellungen aus Sicht und Bedeutung des österreichischen Verfassungsrechts	8
B. Verfassungsrechtliche Beurteilung der steuerlichen Sonderbelastung des Energiesektors (insbesondere im Lichte bisheriger Sonderabgaben für Kreditinstitute).....	10
C. Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes	17
D. Überlegungen zu rückwirkenden Effekten einer Übergewinnbesteuerung	21
IV. Zusammenfassung	26

I. Ausgangslage, Überblick und unionsrechtlicher Rahmen

Der teilweise nicht vorhersehbare sprunghafte Anstieg der Energiepreise in der EU, speziell auch aufgrund des beispiellosen Anstiegs der Gaspreise auf den Weltmärkten im Gefolge der militärischen Aggression Russlands gegen die Ukraine, hat zu einer Energiekrise geführt, die auf mehrere Faktoren zurückzuführen ist.¹ Dies erhöht nicht nur die – direkten und indirekten – Energiekosten für Haushalte, kleine und mittlere Unternehmen und die Industrie und trägt damit massiv zur Inflation bei,² sondern führt auch zu „Übergewinnen“ („übermäßigen Gewinnen“, „Zufallsgewinnen“) im Energiesektor, nicht zuletzt aufgrund der kurz- wie langfristig weitgehend unelastischen Nachfrage.³ Diese Übergewinne im Energiesektor haben im Wesentlichen zwei Ursachen:⁴

- Erstens wird im Stromsektor auf dem Day-Ahead-Markt im europäischen Strommarktdesign („Merit Order“) der einheitliche Marktpreis durch die variablen Kosten der marginalen Technologie bestimmt, dh der letzten und teuersten Anlage, die zur Deckung der Stromnachfrage zu einem bestimmten Zeitpunkt benötigt wird (Grenzpreisverfahren). Die margenbestimmende Technologie (Gas-, allenfalls auch Kohlekraftwerke) wird damit zum preisbestimmenden Signal auch für Erzeuger mit niedrigeren Grenzkosten („inframarginale Technologien“, zB erneuerbare Energien, Kernenergie und Braunkohle). Anders formuliert: Dieser markträumende Preisbildungsmechanismus führt dazu, dass alle Kraftwerke denselben Preis für ihre Einspeisung erhalten, auch wenn sie ihren Strom zu unterschiedlichen Preisen am Markt angeboten haben. Der stark angestiegene Gaspreis führt also über das Grenzpreisverfahren zu unerwarteten Gewinnen bei Erzeugern aus Quellen mit niedrigeren Grenzkosten, wie etwa Wind- und Solarenergie, Erdwärme, Wasserkraft, Biomasse, Kernenergie und Braunkohle.
- Zweitens bringen die derzeit sehr hohen Energiepreise nicht nur für Stromerzeuger mit niedrigeren Grenzkosten, „sondern auch für Unternehmen aus dem Öl-, Gas-, Kohle- und Raffineriebereich außerordentlich große finanzielle Gewinne mit sich. Diese Gewinne sind in erster Linie auf günstige externe Marktfaktoren zurückzuführen, die durch den russischen Krieg verursacht wurden.“⁵ So seien „[a]ufgrund der plötzlichen und unvorhersehbaren Umstände des Angriffskriegs Russlands gegen die Ukraine, des geringeren Energieangebots und der steigenden Nachfrage durch die Rekordtemperaturen“ die Gewinne der im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich tätigen Unternehmen „deutlich angestiegen, ohne dass diese ihre Kostenstruktur wesentlich verändert oder ihre Investitionen erhöht hätten“.⁶

¹ Der Anstieg der Energiepreise seit der zweiten Hälfte des Jahres 2021 war vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Erholung nach der COVID-19-Krise und der Lockerung der Reisebeschränkungen bis zu einem gewissen Grad erwartet worden. Allerdings hat sich der 2021 einsetzende Preisanstieg 2022 fortgesetzt und wurde durch die militärische Aggression Russlands gegen die Ukraine weiter verschärft. Dafür waren eine Reihe von Faktoren ausschlaggebend, etwa der beispiellose Anstieg der Gaspreise auf den Weltmärkten, extreme klimatische Bedingungen wie etwa die europaweiten Hitzewellen im Sommer (Energiebedarf für Kühlzwecke), die steigende Nachfrage nach Flüssigerdgas, der höhere Gasverbrauch in Asien aufgrund der wirtschaftlichen Erholung und der jüngste Engpass bei der Stromerzeugung aus Kernenergie und Wasserkraft, der teilweise mit den klimatischen Bedingungen im Zusammenhang steht. Siehe dazu die Darstellung des Europäischen Rates zu „Energiepreise und Versorgungssicherheit“ (3. 10. 2022).

² Dazu zuletzt für Österreich *Kratena*, Quantifizierung der Inflationseffekte der Energiekrise 2021-23 (Oktober 2022), wonach der Inflationseffekt durch Energie in den Jahren 2021 und 2023 etwa ein Drittel der Inflationsrate ausmacht und in 2022 mehr als zwei Drittel (5,7% von 8,3%).

³ Siehe zB *Labandeira/Labeaga/López-Otero*, A meta-analysis on the price elasticity of energy demand, 102 Energy Policy 2017, 549-568.

⁴ Siehe die Begründung zum Vorschlag der Kommission vom 14. 9. 2022 für eine Verordnung des Rates über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise, COM(2022)473 (14.9.2022).

⁵ Siehe die Begründung zum Vorschlag der Kommission vom 14. 9. 2022 für eine Verordnung des Rates über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise, COM(2022)473 (14.9.2022) 3.

⁶ Siehe Erwägungsgrund 50 der Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates vom 6. 10. 2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise, ABI L 2022/2611, 1 (7. 10. 2022), und für Österreich allgemein zur Bruttomargen-

Die europäische Energiekrise hat in den vergangenen Monaten unter anderem eine intensive – auch verfassungsrechtliche⁷ – Diskussion über eine (befristete) „Übergewinnbesteuerung“ im Energiesektor und begleitende Entlastungsmaßnahmen für Verbraucher ausgelöst.⁸ So hat die Europäische Kommission bereits im März 2022 im Rahmen des „REPowerEU“-Plans „Leitlinien für die Anwendung steuerlicher Maßnahmen auf übermäßige Gewinne“⁹ erlassen, die konzeptionelle Kriterien für die Besteuerung von Übergewinnen von Stromerzeugern enthalten, und zudem angeregt, dass die Einnahmen aus der Maßnahme „an die Haushalte oder im Rahmen nicht selektiver und transparenter Maßnahmen zur Unterstützung aller Endverbraucher (z. B. als ausdrücklicher Sonderrabatt auf die Stromrechnungen der Endkunden im Verhältnis zu ihrem durchschnittlichen täglichen oder wöchentlichen Verbrauch) weitergegeben werden“ sollten. Seither haben mehrere Mitgliedstaaten bereits Regelungen zur Besteuerung von Übergewinnen verabschiedet.¹⁰ In Österreich wurde ein konkreter Vorschlag vom Österreichischen Gewerkschaftsbund (ÖGB) und der Arbeiterkammer (AK) vorgelegt,¹¹ der – ähnlich dem italienischen Vorbild – Energieunternehmen im weiteren Sinn (Öl und Gas, Strom, Mineralölzeugnisse) erfassen und der Finanzierung von Anti-Teuerungsmaßnahmen dienen soll.

Im September 2022 zeichnete sich sodann ab, dass die Europäische Union legislativ tätig werden wird. So hat die Europäische Kommission – im Einklang mit den Schlussfolgerungen des Rates vom 25. März 2022,¹² der Entschließung des Parlaments vom 16. Mai 2022¹³ und der Rede von Präsidentin *von der Leyen* zur Lage der Union 2022¹⁴ – am 14. September 2022 einen Vorschlag für eine Verordnung des Rates über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise¹⁵ vorgelegt, als deren Rechtsgrundlage die Notfallkompetenz des Art 122 AEUV herangezogen wurde. Über diesen Vorschlag wurde – mit einigen Änderungen – am 30. September 2022 von den Energieministern politische Einigkeit erzielt.¹⁶ Die „Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates vom 6. Oktober 2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise“ wurde sodann am 7. Oktober 2022 im Amtsblatt¹⁷ veröffentlicht und ist nach ihrem Art 22 Abs 1 am Folgetag in Kraft getreten.

Diese Verordnung ist nicht nur darauf ausgerichtet, Maßnahmen zur Senkung des Stromverbrauchs zu ergreifen, sondern auch eine Obergrenze für Markterlöse inframarginaler Stromerzeuger sowie eine Solidaritätsabgabe für den Sektor der fossilen Brennstoffe einzuführen, um Haushalte und

steigerung der Mineralölkonzerne *Bundeswettbewerbsbehörde*, Branchenuntersuchung Kraftstoffmarkt Eine Analyse der Preise, Bruttomargen und Marktbedingungen von Tankstellen und Raffinerien (2022).

⁷ Dazu etwa *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag*, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell, WD 4 – 3000 – 076/22 (2022).

⁸ Siehe zB *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Übergewinnsteuer, Gutachten 03/2022 (2022); siehe zu einer ähnlichen Diskussion vor den Hintergrund der Corona-Pandemie mwN bereits *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag*, Übergewinnsteuer – historische Hintergründe, aktuelle Diskussion und rechtliche Fragen, WD 4 – 3000 – 023/21 (2021).

⁹ Anhang zur Mitteilung der Kommission „REPowerEU: gemeinsames Vorgehen für erschwinglichere, sichere und nachhaltige Energie“, COM(2022)108 (8. 3. 2022).

¹⁰ Dazu den Überblick der *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag*, Übergewinnsteuern in Europa, WD 4 – 3000 – 074/22 (2022).

¹¹ Siehe ÖGB/AK Wien, Übergewinne besteuern, Factsheet 27. 8. 2022.

¹² Siehe die Schlussfolgerungen des Rates, EUCO 1/22 (25. 3. 2022), Rn 16.a., wonach „temporary taxation of or regulatory interventions on windfall profits can be a useful source of national financing“.

¹³ Siehe die Entschließung des Parlaments zu „The social and economic consequences for the EU of the Russian war in Ukraine – reinforcing the EU’s capacity to act“, P9_TA(2022)0219 (16. 5. 2022), Rn 46, worin das Parlament hervorhebt, dass „temporary taxation of or regulatory interventions on windfall profits could be a source of national public financing“, und die Kommission und die Mitgliedstaaten aufruft „to coordinate the design of windfall profit taxation schemes or other regulatory measures in order to use them to mitigate the social and economic consequences for the EU of the war in Ukraine“.

¹⁴ Siehe die Rede von Präsidentin *von der Leyen* zur Lage der Union 2022, Strasbourg, 14. 9. 2022.

¹⁵ COM(2022)473.

¹⁶ Siehe die Pressemitteilung „Council agrees on emergency measures to reduce energy prices“ vom 30. 9. 2022 und den seinerzeitigen Stand des Verordnungstextes in Doc. 12999/22 (30. 9. 2022).

¹⁷ ABI L 2022/2611, 1 (7. 10. 2022).

Unternehmen finanziell zu unterstützen und die Auswirkungen der hohen Einzelhandelsstrompreise abzufangen. Diesbezüglich sieht die Verordnung zwei Maßnahmen vor:¹⁸

- Erstens regelt die Verordnung eine Begrenzung der Erlöse der Stromerzeuger („Obergrenze für Markterlöse auf Stromerzeuger“), wonach – von wenigen Ausnahmen abgesehen – die Markterlöse, die Erzeuger für die Stromerzeugung aus bestimmten, insbesondere erneuerbaren Quellen erzielen, auf höchstens € 180 je MWh erzeugter Elektrizität begrenzt werden (Art 6 Abs 1). Erfasst sind die Markterlöse aus dem Verkauf von Strom aus Windenergie, Solarenergie (Solarthermie und Fotovoltaik), Erdwärme, Wasserkraft ohne Speicher, Biomasse-Brennstoffen (festen oder gasförmigen Biomasse-Brennstoffen) außer Biomethan, Abfall, Kernenergie, Braunkohle, Erdöl-erzeugnissen sowie Torf (Art 7 Abs 1), also den „inframarginalen Technologien“; nicht erfasst ist hingegen die Stromerzeugung aus den von den Preissteigerungen unmittelbar betroffenen Energieträgern Gas und Steinkohle¹⁹ (und Ersatzstoffen wie Biomethan).²⁰ Die Vereinheitlichung der Obergrenze dient der Vermeidung von Verzerrungen zwischen den Energieerzeugern in der Union, die durch unterschiedliche Obergrenzen auf dem unionsweiten Energiemarkt entstehen würden.²¹ Die Verordnung sieht allerdings auch Möglichkeiten der Mitgliedstaaten vor, weitere Maßnahmen zu ergreifen, etwa die Markterlöse der erfassten Erzeuger weiter zu begrenzen und auch nach Technologien zu differenzieren (Art 8 Abs 1 lit a), eine Obergrenze auch für Energiehändler vorzusehen (Art 8 Abs 1 lit a letzter Satzteil) oder eine Obergrenze für nicht von der Verordnung erfasste Erzeuger (Art 8 Abs 1 lit c) oder nicht erfasste Wasserkraftanlagen (Art 8 Abs 1 lit e) zu schaffen, sofern dabei gewisse Bedingungen erfüllt werden (Verhältnismäßigkeit und Diskriminierungsfreiheit, keine Gefährdung von Investitionssignalen, Deckung der Investitions- und Betriebskosten, keine Verzerrung des Funktionierens der Stromgroßhandelsmärkte, Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht; Art 8 Abs 2). Die Obergrenze für Markterlöse findet befristet von 1. Dezember 2022 bis zum 30. Juni 2023 Anwendung (Art 22 Abs 2 lit c).
- Zweitens sieht die Verordnung einen „obligatorischen Solidaritätsbeitrag“ für Überschussgewinne aus Tätigkeiten im Rohöl-, Gas-, Kohle- und Raffineriebereich vor (Art 14 Abs 1). Erfasst ist davon jede wirtschaftliche Tätigkeit eines EU-Unternehmens oder einer -Betriebsstätte,²² das bzw die mindestens 75 % seines bzw ihres Umsatzes durch Extraktion, Bergbau, Erdölraffination oder die Herstellung von Kokereierzeugnissen erzielt (Art 2 Z 17). Die Bemessungsgrundlage für diesen Solidaritätsbeitrag wird auf Basis der nationalen Steuervorschriften ermittelt und ergibt sich aus dem

¹⁸ Die Begründung der Verordnung führt in Rn 45 zu dieser Zweiteilung der Maßnahmen Folgendes aus: „Die Geschäfts- und Handelspraktiken und der Rechtsrahmen im Stromsektor unterscheiden sich deutlich vom Sektor für fossile Brennstoffe. Da mit der Obergrenze für Markterlöse das Marktergebnis nachgebildet werden soll, das die Erzeuger hätten erwarten können, wenn die globalen Lieferketten seit Februar 2022 normal und ohne Störungen bei den Gaslieferungen funktionieren würden, muss die Maßnahme für Stromerzeuger auf die Erlöse aus der Stromerzeugung angewandt werden. Umgekehrt muss der befristete Solidaritätsbeitrag, da er auf die Rentabilität von im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich tätigen Unternehmen und Betriebsstätten der Union abzielt, die im Vergleich zu den Vorjahren erheblich zugenommen hat, auf deren Gewinne angewandt werden.“ Die Begründung zur Verordnung schweigt allerdings zu der Frage, ob im Bereich der Stromerzeuger auch ein Solidaritätsbeitrag bzw eine Übergewinnsteuer angebracht wäre.

¹⁹ Siehe aber Art 8 Abs 1 lit d, wonach die Mitgliedstaaten „für Markterlöse aus dem Verkauf von aus Steinkohle erzeugtem Strom eine gesonderte Obergrenze festlegen“ können.

²⁰ Siehe Erwägungsgründe 33 und 34 der Verordnung.

²¹ Siehe Erwägungsgrund 9 der Verordnung: „Um dem starken Anstieg der Strompreise und dessen Auswirkungen auf Haushalte und Industrie zu begegnen, bedarf es einer raschen und gut koordinierten unionsweiten Reaktion. Unkoordinierte nationale Maßnahmen könnten den Energiebinnenmarkt beeinträchtigen, die Versorgungssicherheit gefährden und einen weiteren Preisanstieg in den von der Krise am stärksten betroffenen Mitgliedstaaten mit sich bringen. Die Wahrung der Integrität des Strombinnenmarkts ist für die Erhaltung und Stärkung der erforderlichen Solidarität zwischen den Mitgliedstaaten daher von entscheidender Bedeutung.“

²² Siehe auch die an das (nationale) Steuerrecht anknüpfenden Definitionen eines EU-Unternehmens und einer -Betriebsstätte in Art 2 Z 15 und 16 der Verordnung.

Vergleich des Jahresgewinnes für das Haushaltsjahr 2022 und/oder 2023²³ mit dem um 20 % erhöhten durchschnittlichen Gewinn der vier am oder nach dem 1. Jänner 2018 beginnenden Haushaltsjahre (Art 15);²⁴ den Mitgliedstaaten steht es demnach frei, den Solidaritätsbeitrag nur für 2022, nur für 2023 oder für beide Jahre zu erheben. Der Satz des Solidaritätsbeitrags beträgt „mindestens 33 %“ dieser Bemessungsgrundlage (Art 16 Abs 1), kann also von den Mitgliedstaaten auch höher gewählt werden.²⁵ Der Solidaritätsbeitrag „wird zusätzlich zu den nach dem nationalen Recht eines Mitgliedstaats geltenden regelmäßigen Steuern und Abgaben erhoben“ (Art 16 Abs 2),²⁶ wobei die Mitgliedstaaten nähere Regelungen treffen können, etwa um „die rechtzeitige Erhebung des Solidaritätsbeitrags zu gewährleisten — auch auf der Grundlage von Nettoerlösen, mit denen der Solidaritätsbeitrag verrechnet werden kann —, um der Abzugsfähigkeit bzw. Nichtabzugsfähigkeit des Solidaritätsbeitrags Rechnung zu tragen oder der Behandlung von Verlusten in früheren Haushaltsjahren Rechnung zu tragen“ (zur einheitlichen Behandlung bei Neu- oder Umgründungen).²⁷ Zudem gestattet die Verordnung das Beibehalten von erlassenen gleichwertigen nationalen Maßnahmen, die zum 31. Dezember 2022 angenommen und veröffentlicht wurden und die zur Erschwinglichkeit von Energie beitragen (Art 2 Z 21 iVm Art 14 Abs 2). Der „obligatorische Solidaritätsbeitrag“ ist von den Mitgliedstaaten bis zum 31. Dezember 2022 im nationalen Recht vorzusehen (Art 14 Abs 3); er ist als temporäre Maßnahme ausgestaltet und findet nur auf die Übergewinne der Jahre 2022 und/oder 2023 Anwendung (Art 18). Zumal sowohl für den „obligatorischen Solidaritätsbeitrag“ als auch das Bestehen erlassener gleichwertiger nationaler Maßnahmen auf den 31. Dezember 2022 abgestellt wird, besteht im Ergebnis ein mitgliedstaatliches Wahlrecht, bis Jahresende 2022 entweder die Regelungen der Art 14 ff der Verordnung umzusetzen oder nach Art 14 Abs 2 iVm Art 2 Z 21 eine gleichwertige nationale Maßnahme zu erlassen.

Im Folgenden soll insbesondere der nationale gesetzgeberische Spielraum ausgelotet werden, ob und inwieweit eine von diesem „obligatorischen Solidaritätsbeitrag“ (nur für den fossilen Sektor) vorgezeichnete zeitlich befristete „Übergewinnbesteuerung“ für Zeiträume ab 2022 in Österreich vorgesehen werden könnte, die hinsichtlich ihrer Ausgestaltung (Höhe und/oder Anwendungsbereich) über das in der Verordnung bereits geregelte Ausmaß hinausgeht (zB durch Einbeziehung von Stromerzeugern oder -händlern). Ergänzende rechtliche und wirtschaftliche Fragestellungen, etwa die ökonomische Diskussion über die Wirkung einer Übergewinnbesteuerung auf Preis-, Markteintritt- und Investitionsentscheidungen,²⁸ die unionsrechtliche Kompetenzgrundlage des Art 122 AEUV,²⁹ einzelne

²³ Dieses wird in Art 2 Abs 12 der Verordnung normiert, wonach „Haushaltsjahr“ „ein Steuerjahr, ein Kalenderjahr oder einen anderen für Steuerzwecke geeigneten Zeitraum gemäß nationalem Recht“ bezeichnet.

²⁴ Ist das durchschnittliche Jahresergebnis aus dem Zeitraum, der die vier am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnenden Haushaltsjahre umfasst, negativ, so beträgt der durchschnittliche steuerpflichtige Gewinn bei der Berechnung des befristeten Solidaritätsbeitrags null.

²⁵ Siehe auch den Erwägungsgrund 54 der Verordnung.

²⁶ Siehe Erwägungsgrund 14 der Verordnung.

²⁷ Siehe Erwägungsgrund 55 der Verordnung.

²⁸ Siehe zB *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Übergewinnsteuer*, Gutachten 03/2022 (2022); *Fuest, Acht Gründe, warum eine Übergewinnsteuer keine gute Idee ist*, ifo Standpunkt Nr. 237 (2022).

²⁹ Die Ausübung der Kompetenz nach Art 122 AEUV setzt nach hA voraus, dass eine exzeptionelle Notsituation vorliegt, die zu einer schwierigen Situation in der Wirtschaft führt, welche mit normalen Unionsmaßnahmen nicht in den Griff zu bekommen ist. Die Maßnahmen müssen angemessen (im Verhältnis zur Schwere der Situation), temporär (keine dauerhafte Marktregulierung), wirtschaftlicher Art (folgt aus der systematischen Stellung des Art 122 AEUV im Kapitel zur Wirtschaftspolitik) und im Geiste der Solidarität sein. Nicht völlig geklärt ist das Verhältnis zu Art 194 AEUV, der für Maßnahmen im Energiebereich, „wenn sie überwiegend steuerlicher Art sind“, die Einstimmigkeit vorsieht. Die Union scheint hier der Ansicht zu sein, dass es sich bei der Obergrenze für Markterlöse auf Stromerzeuger ohnehin um eine regulatorische Regelung handelt und der Solidaritätsbeitrag nicht „überwiegend“ steuerlicher Natur sei, sondern sich auf die Nutzung der ungewöhnlich hohen und unüblichen Gewinne beziehe.

Aspekte der steuerpolitischen oder technischen Ausgestaltung³⁰ der abgaberechtlichen Behandlung des Energiesektors oder die Auswirkungen auf den österreichischen Finanzausgleich,³¹ sollen demgegenüber nicht im Vordergrund stehen.

Schon an dieser Stelle sei aber betont, dass das österreichische Finanzverfassungsrecht – anders als das diesbezüglich bereits zu Diskussionen führende in Deutschland³² – keine offensichtlichen Problemzonen aufwirft und in der Folge daher nicht näher aufgegriffen wird. Weder steht die grundsätzliche Kompetenz-Kompetenz des Bundes in Frage noch steht die Abgabentypisierung des § 6 F-VG der Schaffung einer Übergewinnsteuer entgegen; speziell § 6 Abs 2 F-VG macht deutlich, dass sogar das Nebeneinander von zwei gemeinschaftlichen Bundesabgaben sowie von gemeinschaftlicher und ausschließlicher Bundesabgabe von demselben Besteuerungsgegenstand zulässig sind,³³ also etwa der Körperschaftsteuer (als gemeinschaftlicher Bundesabgabe) und einer Übergewinnsteuer (als ausschließlicher oder gemeinschaftlicher Bundesabgabe). Überlegt werden könnte allenfalls, ob ein besonders hoher Steuersatz einer Übergewinnsteuer auch Fragen nach der konfiskatorischen Wirkung und damit nach der kompetenzrechtlichen Einordnung einer Übergewinnsteuer als Abgabe iSd § 5 F-VG aufwerfen könnte:³⁴ Dies könnte etwa dann der Fall sein, wenn durch eine „Abgabe“ Lenkungsziele derart verfolgt werden, dass „die Steuerbelastung überhaupt zum Versiegen der Steuerquelle führen soll und wird“ („Erdrosselungssteuer“),³⁵ oder wenn die Abgabenform „missbraucht“ wird, also die abgabenrechtliche Regelung so umfassend in eine fremde Materie in der Kompetenz einer anderen Gebietskörperschaft hineinwirkt, dass sie als Regelung der Materie selbst gewertet werden muss („Missbrauch der Abgabenform“).³⁶ Beides scheint bei einer – auch hohen – Übergewinnsteuer aber schon deshalb nicht der Fall zu sein, weil sie gerade keine Verhaltenslenkung des betroffenen Sektors erreichen will, sondern lediglich eine steuerliche Abschöpfung von Übergewinnen (im Sinne einer Nettogröße) bezweckt, die sich aus externen Faktoren (zB Strompreisbildung nach dem Grenzpreisverfahren) ergeben, und keineswegs die unternehmerische Betätigung innerhalb des Sektors ökonomisch sinnlos machte und damit letztlich zu unterbinden suchte.

II. Verbleibender Raum und Ausgestaltung einer nationalen Übergewinnbesteuerung aus unionsrechtlicher Sicht

Eine EU-Verordnung hat nach Art 288 Abs 2 AEUV „allgemeine Geltung“, „ist in allen ihren Teilen verbindlich“ und „gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat“. Dies schließt nicht aus, dass eine EU-Verordnung – wie für die gegenständliche Verordnung schon dargestellt – den Mitgliedstaaten Freiräume und

³⁰ Siehe auch die entsprechenden Leitlinien im Anhang zur Mitteilung der Kommission „REPowerEU: gemeinsames Vorgehen für erschwinglichere, sichere und nachhaltige Energie“, COM(2022)108 (8. 3. 2022), sowie die Überlegungen in *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Übergewinnsteuer*, Gutachten 03/2022 (2022).

³¹ So betonen *Wala/Baumüller*, „Windfall Profits“ – Wie sinnvoll ist eine Übergewinnsteuer? SWK 2022, 1018 (1018 ff), dass sich der Staat in einem nicht unerheblichen Ausmaß selbst besteuern würde, entfielen doch „rund 86 Prozent des Umsatzes der 15 größten Energieversorgungsunternehmen auf solche Unternehmen [...], bei denen Bund und Länder entweder die absolute Mehrheit oder zumindest eine dominierende Stellung innehaben“. Dies ist sicherlich richtig, doch spielt es in der österreichischen föderalen Struktur auch eine immense Rolle, welcher Gebietskörperschaft dieses Steueraufkommen zukäme. Abgesehen davon sind Gewinnausschüttungen gesellschaftsrechtliche Vorgänge, sodass allenfalls auch andere Umstände bestehen können, die eine Vollausschüttung von Energieunternehmen an die öffentliche Hand verhindern.

³² Dazu etwa *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell*, WD 4 – 3000 – 076/22 (2022) 11 ff.

³³ Siehe dazu deutlich VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (zum Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe nach dem StabilitätsabgabeG, BGBl I 111/2010, als ausschließlicher Bundesabgabe neben der Stabilitätsabgabe, die eine gemeinschaftliche Bundesabgabe ist); ausführlich dazu *Kofler in Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar zum Bundesverfassungsrecht²⁵ (2020) § 6 F-VG Rz 10 mwN.

³⁴ Ausführlich *Kofler in Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar zum Bundesverfassungsrecht²⁵ (2020) § 5 F-VG Rz 10 mwN.

³⁵ VfGH 1. 7. 1983, B 385/82, VfSlg 9750/1983.

³⁶ Grundlegend VfGH 12. 3. 1985, G 2/85, weiters zB VfGH 28. 6. 2007, B 1895/06, VfSlg 18.183/2007 mwN.

Wahlrechte zur Umsetzung belässt, die diese unionsrechtskonform ausfüllen können (zB die Anwendung des Solidaritätsbeitrags für 2022 und/oder 2023, die Festlegung eines höheren Solidaritätsbeitragsatzes etc; sogenannte unvollständige oder „hinkende“ Verordnung). Umgekehrt bleibt vorweg zu klären, ob außerhalb dieser ausdrücklich eingeräumten Spielräume schon das bloße Bestehen der Verordnung eine (ergänzende) nationale Regelung ausschließt, also in dem von der Verordnung angesprochenen Regelungsfeld ein sonstiges Tätigwerden der Mitgliedstaaten überhaupt verhindert. So ist es nämlich den Mitgliedstaaten nicht gestattet, „eigene Vorschriften zu erlassen, welche die Tragweite der Verordnung selbst berühren“.³⁷ Eine Verordnung führt allerdings – auch im Lichte des Art 2 Abs 2 AEUV und des Protokolls Nr. 25³⁸ – nicht automatisch zu einer „Sperrwirkung“ dergestalt, dass den Mitgliedstaaten auch ungeachtet eines materiellen Normenkonflikts jegliches Handeln im von der Verordnung abgedeckten Bereich untersagt wäre (sogenannte „field pre-emption“). Keine Ausschlusswirkung besteht beispielsweise in den Fällen, in denen die Verordnung entweder selbst Abweichungen gestattet, ausführende Regelungen den Mitgliedstaaten überlässt³⁹ oder die national normierten Situationen von den materiellen Regelungen einer Verordnung gar nicht erfasst sind.⁴⁰

Vor diesem Hintergrund ist zunächst zu untersuchen, ob eine nationale Übergewinnsteuer⁴¹ erstens für den Stromsektor deshalb unionsrechtlich gesperrt ist, weil nach der EU-Verordnung für diesen Sektor bereits eine Erlösobergrenze („Obergrenze für Markterlöse auf Stromerzeuger“) vorgesehen ist (für den Zeitraum von 1. Dezember 2022 bis zum 30. Juni 2023), und zweitens auf den fossilen Sektor begrenzt ist, weil hierfür schon eine – materiell zwar als Übergewinnsteuer konzipierte, aber als „Solidaritätsbeitrag“ bezeichnete – Belastung der „Zufallsgewinne“ (für 2022 und/oder 2023) eingeführt wird.

Gegen eine solche Sperrwirkung spricht allerdings eine Reihe von Argumenten:

- Die „Obergrenze für Markterlöse auf Stromerzeuger“ ist nach dem unionsrechtlichen Konzept eine regulatorische und jedenfalls keine steuerrechtliche Maßnahme. Die Festlegung eines Preises (typischerweise früher im Landwirtschaftssektor⁴²) schließt aber keineswegs aus, dass die Mitgliedstaaten den regulierten Sektor auch steuerlich erfassen. Insofern sind steuerliche Regelungen im Hinblick auf den Stromsektor schlechthin nicht von der Verordnung erfasst⁴³ und laufen auch ihrem Vereinheitlichungsziel⁴⁴ nicht zuwider, da eine unterschiedliche Ertragsbesteuerung im Allgemeinen nicht zu Verzerrungen auf unionsweit gekoppelten Märkten beiträgt.
- Zudem eröffnet die Verordnung selbst die Möglichkeit, dass Mitgliedstaaten – unter gewissen Bedingungen – weitere Maßnahmen ergreifen, etwa die Markterlöse der erfassten Erzeuger weiter zu begrenzen und auch nach Technologien zu differenzieren (Art 8 Abs 1 lit a), eine Obergrenze auch für Energiehändler vorzusehen (Art 8 Abs 1 lit a letzter Satzteil) oder eine Obergrenze für nicht von der Verordnung erfasste Erzeuger (Art 8 Abs 1 lit c) oder nicht erfasste Wasserkraftanlagen (Art 8 Abs 1 lit e) zu schaffen. Dies legt einen Größenschluss nahe: Wenn nämlich die Mitgliedstaaten über die Verordnung hinausgehende Regulierungen erlassen können, dann muss es ihnen

³⁷ Siehe zB EuGH 18. 2. 1970, 40/69, *Paul G. Bollmann*, EU:C:1970:12, Rn. 5.

³⁸ Siehe das Protokoll (Nr. 25) über die Ausübung der geteilten Zuständigkeit, *ABl C 115/307 (9. 5. 2008)*: „Ist die Union in einem bestimmten Bereich im Sinne des Artikels 2 Absatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union betreffend die geteilte Zuständigkeit tätig geworden, so erstreckt sich die Ausübung der Zuständigkeit nur auf die durch den entsprechenden Rechtsakt der Union geregelten Elemente und nicht auf den gesamten Bereich.“

³⁹ EuGH 30. 11. 1978, 31/78, *Bussonne*, EU:C:1978:217, Rn. 28-31.

⁴⁰ ZB EuGH 2. 2. 1977, 50/76, *Amsterdam Bulb BV*, EU:C:1977:13 (zur Zulässigkeit der nationalen Festsetzung von Mindestpreisen für die nicht durch eine Verordnung erfassten Blumenzwiebeln).

⁴¹ Wie oben in Kapitel I am Ende dargelegt wird in dieser Analyse darunter eine Steuer nach dem Vorbild des in der Verordnung geregelten Solidaritätsbeitrags verstanden, dh eine grundsätzlich an Bilanzwerten bzw Nettoergebnissen der Unternehmenstätigkeit ausgerichtete Abschöpfung, die nicht einzelne Transaktionen in den Blick nimmt.

⁴² Siehe zB EuGH 2. 2. 1977, 50/76, *Amsterdam Bulb BV*, EU:C:1977:13.

⁴³ Siehe allgemein zB EuGH 2. 2. 1977, 50/76, *Amsterdam Bulb BV*, EU:C:1977:13 (zur Zulässigkeit der nationalen Festsetzung von Mindestpreisen für die nicht durch eine Verordnung erfassten Blumenzwiebeln).

⁴⁴ Siehe Erwägungsgrund 11 der Verordnung.

umso mehr gestattet sein, nicht unmittelbar in deren Regelungsbereich fallende Steuermaßnahmen zu ergreifen.

- Auch der in der Verordnung geregelte „obligatorische Solidaritätsbeitrag“ für Überschussgewinne aus Tätigkeiten im Rohöl-, Gas-, Kohle- und Raffineriebereich verbietet es nicht, einen vergleichbaren Solidaritätsbeitrag oder eine eigenständig konzipierte Übergewinnsteuer auf andere Bereiche, gerade etwa auch den Stromsektor, vorzusehen. Diese Möglichkeit speziell für den – bereits von der Erlösobergrenze der Verordnung betroffenen – Stromsektor zeigt sich schon darin, dass die in der Verordnung vorgesehene Erlösobergrenze und der Solidaritätsbeitrag unterschiedliche und einander nicht ausschließende Regelungszwecke verfolgen sollen,⁴⁵ was insbesondere darin deutlich wird, dass nach dem Konzept der Verordnung sowohl die Energieerzeugung aus Erdöl-erzeugnissen von der Erlösobergrenze erfasst wird (Art 8 Abs 1 lit i) als auch die Tätigkeiten im Rohölbereich der Solidaritätsabgabe unterliegen (Art 14 Abs 1).
- Jedenfalls unproblematisch scheinen jene nationalen Übergewinnsteuern (sogar auf Tätigkeiten im von der Verordnung erfassten fossilen Bereich), die bis 31. Dezember 2022 verabschiedet und veröffentlicht wurden. Diese werden nämlich in Art 2 Z 21 als „erlassene gleichwertige nationale Maßnahme[n]“ definiert, wenn es sich um eine bis zum 31. Dezember 2022 erlassene und veröffentlichte Rechts- oder Verwaltungsmaßnahme handelt, die zur Erschwinglichkeit von Energie beiträgt, ohne dass für diese Einstufung weitere Kriterien aufgestellt würden (etwa eine Beschränkung auf den fossilen Sektor wie in der Verordnung selbst). In Art 14 Abs 2 wird die Beibehaltung nationaler Maßnahmen dann ausdrücklich „gestattet“, wenn sie drei Kriterien erfüllen: Sie müssen „ähnlichen Zielen dienen und vergleichbaren Vorschriften unterliegen wie der befristete Solidaritätsbeitrag im Rahmen dieser Verordnung“ und zudem müssen „mit ihnen mit den geschätzten Einnahmen aus dem Solidaritätsbeitrag vergleichbare oder höhere Einnahmen erzielt werden“. Dieses Regelungsgefüge zeigt wohl umgekehrt auch, dass den Mitgliedstaaten die Beibehaltung oder Einführung von Übergewinnsteuern auf – von der Solidaritätsabgabe der Verordnung nicht erfasste – Sektoren ohne weitere Einschränkungen überlassen sein müsste. Der in der Verordnung vorgesehene Solidaritätsbeitrag für den fossilen Bereich versteht sich in diesem Lichte wohl vielmehr als Minimalstandard, der aber gegenüber (inhaltlich eben nicht weiter eingegrenzten) gleichwertigen nationalen Maßnahmen zurücktritt, sofern diese die genannten Bedingungen erfüllen (siehe auch Art 14 Abs 1). Dafür streitet auch, dass in der Verordnung nur eine Mindesthöhe (Art 16 Abs 1 iVm Art 15), aber keine Obergrenze für diesen Solidaritätsbeitrag normiert wird.
- Schließlich sperrt die Verordnung wohl keinesfalls ein das Unionsrecht nicht untergrabendes Tätigwerden im Bereich nationaler Übergewinnsteuern außerhalb ihres zeitlichen Anwendungsberreichs. Dies wäre insbesondere für eine etwaige Sperrwirkung der Erlösobergrenze für Stromerzeuger relevant. Eine solche könnte – vorbehaltlich verfassungsrechtlicher Schranken – allenfalls für jene Zeiträume relevant sein, in denen die Erlösdeckelung für diesen Bereich tatsächlich greift, also nur für Zeiträume ab dem 1. Dezember 2022.

Abschließend sei auch darauf hingewiesen, dass der Union im Bereich der direkten Besteuerung prinzipiell keine umfassenden Regelungskompetenzen zukommen, sondern sie vielmehr auf Maßnahmen zur „Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten“ beschränkt ist, „die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken“ (Art 115 AEUV).⁴⁶ Dementsprechend ist auch der Grad der Harmonisierung des direkten Steuerrechts in der Union noch gering und den Mitgliedstaaten kommen weite Spielräume (im allgemeinen Rahmen der

⁴⁵ Dazu bereits oben Kapitel I (insbesondere FN 18).

⁴⁶ Dazu umfassend *Kofler*, EU Power to Tax: Competences in the Area of Direct Taxation, in: *Panayi/Haslechner/Traversa* (Hrsg), Research Handbook on European Union Taxation Law (2020) 11 (11 ff).

Grundfreiheiten und des Beihilferechts) zu. Dieses Kompetenzgefüge setzt offenbar auch die gegenständliche Verordnung unverändert voraus, wenn sie zwar einen obligatorischen Solidaritätsbeitrag vorsieht, die Ermittlung der mit dem Solidaritätsbeitrag belasteten steuerlichen Gewinne aber ohne nähere Vorgaben „den nationalen Steuervorschriften“ überlässt (Art 15). Da eine nationale Übergewinnsteuer systematisch durchaus als situative Ergänzung der direkten Unternehmenssteuern für bestimmte Sektoren betrachtet werden kann, schiene eine von der Verordnung intendierte unionsrechtliche „Sperrung“ gegen derartige Maßnahmen zumindest begründungsbedürftig. Auch das allgemeine Kompetenzgefüge der Union spricht deshalb dafür, dass diskriminierungsfreie mitgliedstaatliche Maßnahmen, welche die Mindestziele der Verordnung nicht unterlaufen (sondern vielmehr erweitern) und auch im Übrigen dem Primärrecht entsprechen, vom Unionsrecht nicht verhindert werden.

III. Verbleibender Raum und Ausgestaltung einer nationalen Übergewinnbesteuerung aus verfassungsrechtlicher Sicht

A. Fragestellungen aus Sicht und Bedeutung des österreichischen Verfassungsrechts

Im Bereich jener Fragen, welche sich für eine Übergewinnbesteuerung aus Sicht des österreichischen Verfassungsrechts ergeben können, ist zunächst danach zu unterscheiden, ob sich entsprechende nationale Regelungen innerhalb des vom Unionsrecht zwingend vorgegebenen Rahmens oder dessen Spielräumen bewegen oder aber sogar darüber hinausgehen. Soweit die Obergrenze für Markterlöse auf Stromerzeuger oder der obligatorische Solidaritätsbeitrag für den fossilen Sektor durch die unionsrechtliche Verordnung zwingend vorgegeben sind, greifen nämlich schon die Grundsätze der unmittelbaren Anwendbarkeit⁴⁷ und des Anwendungsvorranges⁴⁸ des Unionsrechts (auch vor nationalem Verfassungsrecht⁴⁹). Im Mehrebenensystem zwischen Union und Mitgliedstaaten scheidet im Bereich der Anwendung oder Umsetzung zwingender Verordnungsvorgaben eine Prüfung des nationalen Umsetzungsrechts anhand der nationalen Grundrechte prinzipiell aus (Vorrang- vor Günstigkeitsprinzip);⁵⁰ hier ergibt sich der Grundrechtsschutz ausschließlich aus der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (GRC).⁵¹

In unionsrechtlich nicht völlig determinierten Rechtsbereichen bzw in den dem nationalen Gesetzgeber verbleibenden Spielräumen war hingegen früher umstritten, ob entweder nur der nationale Grundrechtsschutz eingreift⁵² oder nur die Unionsgrundrechte anwendbar sind.⁵³ Hier wiesen zuletzt die

⁴⁷ EuGH 5. 2. 1963, C-26/62, *van Gend en Loos*, EU:C:1963:1.

⁴⁸ EuGH 15. 7. 1964, 6/64, *Costa/E.N.E.L.*, EU:C:1964:66; weiters im Kontext des Grundrechtsschutzes zB EuGH 26. 2. 2013, C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107, Rn 59 mwN.

⁴⁹ Siehe z.B. EuGH 17. 12. 1970, 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114, Rn 3 f; EuGH 8. 9. 2010, C-409/06, *Winner Wetten*, EU:C:2010:503, Rn. 61; EuGH 26. 2. 2013, C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107, Rn 59.

⁵⁰ Siehe z.B. VfGH 28. 11. 2012, G 47/12 ua, VfSlg 19.702/2012; BVerfG 7. 6. 2000, 2 BvL 1/97, BVerfG 102, 157 („Bananenmarktordnung“); BVerfG 11. 3. 2008, 1 BvR 256/08, BVerfGE 121, 1 („Vorratsdatenspeicherung“); siehe mwN. auch Metzler, Kerntesen zum Grundrechtsschutz nach dem Vertrag von Lissabon, ZfV 2014/808, 495 (499).

⁵¹ AbI C 2007/303, 1 (14. 12. 2007), sowie nachfolgend auch gleichlautend AbI C 2010/83, 389 (30. 3. 2010) und AbI C 2012/326, 391 (26. 10. 2012). Die Erläuterungen zur Charta finden sich in AbI C 2007/303, 17 (14. 12. 2007). Dem entspricht im Grunde auch die Rechtsprechung nicht nur des österreichischen VfGH (VfGH 27. 6. 2014, G 47/2012, VfSlg 19.892/2014), sondern auch des deutschen BVerfG, das nicht nur das unmittelbar zu vollziehende Unionsrecht, sondern auch innerstaatliche Rechtsvorschriften, die zwingende Vorgaben einer Richtlinie umsetzen, unter dem „Solange“-Vorbehalt nicht an nationalen Grundrechten prüft (zB BVerfG 13. 3. 2007, 1 BvF 1/05, BVerfGE 118, 79, Rn 66 ff; BVerfG 2. 3. 2010, 1 BvR 256/08 ua, BVerfGE 125, 260, Rn 181).

⁵² BVerfG 18. 7. 2005, 2 BvR 2236/04, BVerfG 113, 273 („Europäischer Haftbefehl“); BVerfG 11. 3. 2008, 1 BvR 256/08, BVerfGE 121, 1 („Vorratsdatenspeicherung“).

⁵³ VwGH 21. 12. 2012, 2012/03/0038, und OGH 4. 3. 2013, 8 Ob 7/13g, jeweils uHa EuGH 15. 11. 2011, C-256/11, *Dereci*, EU:C:2011:734.

EuGH-Urteile in den Rechtssachen *Åkerberg Fransson*⁵⁴ und *Melloni*⁵⁵ deutlich in die Richtung eines „kumulativen Grundrechtsschutzes“ bzw – aus der Perspektive des Mitgliedstaates – einer „doppelten Bindung“: Das betrifft Situationen, in denen zwar das Unionsrecht iSv Art 51 Abs 1 GRC durchgeführt wird, „in der das Handeln eines Mitgliedstaats“ aber „nicht vollständig durch das Unionsrecht bestimmt wird“. Hier „steht es [...] den nationalen Behörden und Gerichten weiterhin frei, nationale Schutzstandards für die Grundrechte anzuwenden, sofern durch diese Anwendung weder das Schutzniveau der Charta, wie sie vom Gerichtshof ausgelegt wird, noch der Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt werden“.⁵⁶ Es spricht daher Vieles dafür, außerhalb der durch die Verordnung zwingend vorgegebenen Regelungen eine Bindung des einfachen Gesetzgebers (auch) an die nationalen verfassungsrechtlichen und insbesondere grundrechtlichen Vorgaben anzunehmen. Dies betrifft zunächst die Wahlmöglichkeit, die Solidaritätsabgabe nur für 2022, nur für 2023 oder aber für beide Haushaltsjahre zu erheben (Art 15), also die Frage nach allfälligen rückwirkenden Effekten.⁵⁷ Umgekehrt ist in dem durch die Verordnung nicht determinierten (und auch nicht gesperrten⁵⁸) Bereich einer Übergewinnbesteuerung weiterer Branchen, insbesondere des Stromsektors, selbstverständlich die Übereinstimmung mit dem nationalen Verfassungsrecht zu beachten.

Zumal die Obergrenze für Markterlöse auf Stromerzeuger und der obligatorische Solidaritätsbeitrag für den fossilen Sektor durch eine unionsrechtliche Verordnung ohnehin zwingend vorgegeben sind, bleiben bei dieser Perspektive aus einer national-verfassungsrechtlichen Sicht folgende grundlegende Fragen zu klären:

- Ist aus verfassungsrechtlicher Sicht eine Sonderbelastung eines bestimmten Sektors (hier etwa der Stromerzeugung insbesondere mit erneuerbaren und nuklearen Quellen, allenfalls des gesamten Energiesektors einschließlich Imports und Handels) zulässig und wie ist dieser Sektor zu definieren?
- Welcher Spielraum besteht aus verfassungsrechtlicher Sicht bei der Ausgestaltung einer solchen Sonderbelastung, sowohl im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage als auch den Steuersatz?
- Kann aus verfassungsrechtlicher Sicht eine solche Sonderbelastung auch für den laufenden Veranlagungszeitraum (sowohl bei der Umsetzung des unionsrechtlichen Solidaritätsbeitrag für den fossilen Sektor wie auch bei einer nationalen Übergewinnsteuer für andere Unternehmen) vorgesehen werden oder steht dem ein Rückwirkungsverbot oder der Vertrauensschutz entgegen?

Wie zu zeigen sein wird, bietet vor allem die Judikatur des VfGH zur Sonderbelastung des Bankensektors wertvolle Hinweise für die Beantwortung der ersten beiden Fragen.⁵⁹ Zur Zulässigkeit von „echten“ und „unechten“ Rückwirkung besteht gleichermaßen umfassende Rechtsprechung des VfGH, wobei im konkreten Fall einer kriseninduzierten Übergewinnbesteuerung ein besonderer Fokus auf die Rechtfertigung rückwirkender Maßnahmen zu legen sein wird. Diese Überlegungen sind auch für die verwandte Frage relevant, wie der österreichische Gesetzgeber den Spielraum der Verordnung im Hinblick auf die Solidaritätsabgabe im fossilen Bereich ausschöpfen soll, wonach eine solche Solidaritätsabgabe nur für 2022, nur für 2023 oder aber für beide Jahre erhoben werden kann bzw muss (Art 15).

⁵⁴ EuGH 26. 2. 2013, C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105

⁵⁵ EuGH 26. 2. 2013, C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107, Rn 60.

⁵⁶ EuGH 26. 2. 2013, C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105, Rn 29.

⁵⁷ Dazu unten Kapitel III.D.

⁵⁸ Dazu oben Kapitel II.

⁵⁹ Siehe VfGH 15. 3. 1984, G 79/83 ua, VfSlg 10.001/1984 (Bankensonderabgabe), und VfGH 13. 12. 2011, B 886/11, VfSlg 19.598/2011 (Stabilitätsabgabe); weiters zB VfGH 28. 9. 2002, B 171/02, VfSlg 16.635/2002 (Werbeabgabe); VfGH 18. 6. 2015, G 28/2015 ua, VfSlg 19.976/2015 (Schaumweinsteuer).

B. Verfassungsrechtliche Beurteilung der steuerlichen Sonderbelastung des Energiesektors (insbesondere im Lichte bisheriger Sonderabgaben für Kreditinstitute)

Aus der – rein nationalen – verfassungsrechtlichen Perspektive kann die Belastung eines bestimmten Sektors – hier konkret von Interesse: des Stromsektors – mit einer Sonderabgabe nach der Rechtsprechung des VfGH (ursprünglich zur Bankensonderabgabe) „vor dem Gleichheitsgrundsatz nur dann Bestand haben, wenn sich eine sachliche Rechtfertigung dafür finden läßt, daß gerade Kreditunternehmen mit einer derartigen Abgabe belegt werden“.⁶⁰ Entscheidend ist also weniger eine Vergleichspaarbildung mit nicht von der Abgabe erfassten Fällen, sondern dass für den „konkret gewählten Belastungsgrund für sich betrachtet ein sachlicher Grund besteht“.⁶¹ Insofern liegt also – in den Worten des VfGH – die „Auswahl des Abgabenobjektes selbst im rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers“,⁶² dessen Ausübung letztlich nur durch die sachliche Begründbarkeit Grenzen gesetzt sind. Diese Perspektive findet sich deutlich auch in der steuerrechtlichen Rechtsprechung des deutschen Bundesverfassungsgerichts (BVerfG):

„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 Grundgesetz 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 [...]“⁶³

Integraler Bestandteil dieses weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraums ist auch die Bestimmung des Steuersatzes. So betont etwa das deutsche BVerfG in ständiger Rechtsprechung, dass der Gleichheitssatz „dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes“ belässt.⁶⁴ Insofern bestehen bei der Wahl des Steuersatzes auch nur äußere verfassungsrechtliche Grenzen, die in einem erdrosselnden Steuerzugriff liegen können; ein solcher liegt beispielsweise nach deutscher Rechtsprechung dann vor, wenn die unternehmerische Betätigung durch eine Totalbesteuerung ökonomisch sinnlos wird und diese daher auf ein faktisches Verbot hinausläuft oder zur Aufgabe des Eigentums an einem konkreten Vermögensgegenstand zwingt.⁶⁵

Lenkt man zuerst den Fokus auf die Auswahl des Steuergegenstandes, lassen sich konkretere Anhaltspunkte für die Weite des rechtspolitischen Gestaltungsspielraums wohl insbesondere aus den oben erwähnten verschiedenen historischen Sonderbelastungen des Bankensektors gewinnen.⁶⁶ Ursprünglich wurde beispielsweise aus der besonderen rechtlichen (regulatorischen) Sonderstellung eines bestimmten Sektors abgeleitet, dass auch eine unterschiedliche steuerliche Behandlung gerechtfertigt

⁶⁰ Siehe insbesondere VfGH 15. 3. 1984, G 79/83 ua, VfSlg 10.001/1984 (Bankensonderabgabe), VfGH 13. 12. 2011, B 886/11, VfSlg 19.598/2011 (Stabilitätsabgabe), und VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe).

⁶¹ Dazu etwa *Denk/Staringer*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Stabilitätsabgabe, ÖZW 2012, 70 (75). Siehe beispielsweise zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Schaumweinbesteuerung bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung anderer alkoholischer Produkte (zB Prosecco) auch VfGH 18. 6. 2015, G 28/2015 ua, VfSlg 19.976/2015.

⁶² Siehe zB VfGH 28. 9. 2002, B 171/02, VfSlg 16.635/2002 (Werbeabgabe).

⁶³ BVerfG 15. 2. 2016, 1 BvL 8/12 mwN.

⁶⁴ Siehe zB BVerfG 10. 4. 2018, 1 BvR 1236/11.

⁶⁵ Dazu *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag*, Übergewinnsteuern in Europa, WD 4 – 3000 – 074/22 (2022) 19.

⁶⁶ Siehe insbesondere VfGH 15. 3. 1984, G 79/83 ua, VfSlg 10.001/1984 (Bankensonderabgabe), VfGH 13. 12. 2011, B 886/11, VfSlg 19.598/2011 (Stabilitätsabgabe), und VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe); weiters zB VfGH 18. 6. 2015, G 28/2015 ua, VfSlg 19.976/2015 (Schaumweinsteuer).

ist.⁶⁷ Dies war eben beispielsweise für die frühere Bankensonderabgabe⁶⁸ der Fall, wobei der VfGH hier in VfSlg 10.001/1984⁶⁹ auf die Aspekte „der extrem restriktiven wirtschaftsverwaltungsrechtlichen Regelung des Zugangs zum Markt, in der wettbewerbsmäßigen Stellung, die den Kreditunternehmungen durch das Kartellrecht und das Kreditwesenrecht eingeräumt ist, und in der von der Bundesregierung ins Treffen geführten indirekten Förderung der Kreditwirtschaft durch die Sparförderung und die Konstruktion der Subventionsverwaltung“ verwies.⁷⁰ Während eine solche Sonderstellung für den – im Bereich von Erzeugung und Vertrieb deregulierten und im Bereich des Stromnetzes regulierten, letztlich aber durch staatliche Maßnahmen gelenkten – Energiesektor womöglich gleichermaßen bestehen könnte, hat es der VfGH nachfolgend aber ausdrücklich offen gelassen, ob eine rechtliche und wirtschaftliche Sonderstellung für sich alleine die besondere Besteuerung eines bestimmten Sektors rechtfertigen würde.⁷¹ In diesem Sinne hat der VfGH in VfSlg 19.598/2011⁷² die vor dem Hintergrund der Finanzkrise durch das StabAbgG⁷³ eingeführte Stabilitätsabgabe bei Banken (ursprünglich 0,055 % bzw 0,085 % auf die um bestimmte Positionen gekürzte Bilanzsumme von Kreditinstituten) aus einer breiteren Perspektive für zulässig erachtet, sich auf eine Grobprüfung unter Betonung des weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers beschränkt und dies nachfolgend in VfSlg 19.984/2015⁷⁴ (zum Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe⁷⁵) bestätigt:

„Die Materialien zum StabAbgG begründen die Stabilitätsabgabe nämlich nicht mit der rechtlichen und wirtschaftlichen Sonderstellung des Bankensektors, sondern weisen auf die besondere Rolle hin, die speziell die Banken in der Finanzkrise des Jahres 2008 gespielt haben. Zur Bewältigung dieser Krise habe die Republik Österreich umfangreiche, den Staatshaushalt erheblich belastende Bankenhilfspakete, Konjunkturpakete und andere Maßnahmen ergreifen müssen, die in besonderem Maße den Banken zugute gekommen seien. Wenn der Gesetzgeber im Hinblick darauf die Banken durch eine spezielle Abgabe an der Finanzierung der zur Bewältigung der Krise eingeleiteten bzw. durchgeführten Maßnahmen beteiligen will, kann der Verfassungsgerichtshof das nicht als unsachlich erkennen. Ebenso wenig stößt es auf Bedenken, wenn der Gesetzgeber mit einer solchen Steuer (auch) das Ziel verfolgt, die Finanzmarktstabilität zu verbessern bzw. die finanziellen Mittel für entsprechende künftige Staatsleistungen zu gewinnen. Ob eine Ausweitung der persönlichen Steuerpflicht auf andere Bereiche des Finanzsektors verfassungsrechtlich in Betracht käme, braucht der Verfassungsgerichtshof dabei nicht zu untersuchen. Verfassungsrechtlich geboten ist eine solche Ausweitung angesichts des dargelegten Hintergrundes nicht.

Auf der anderen Seite ist es verfassungsrechtlich auch nicht geboten – und auch mit vernünftigem Aufwand gar nicht möglich –, innerhalb des Bankensektors zwischen ‚guten‘ und ‚bösen‘ Kreditunternehmungen zu unterscheiden. Die Stabilitätsabgabe ist keine Strafe für eine riskante Geschäftsgebarung; sie ist auch kein Äquivalent für die ‚Systemrelevanz‘ eines Kreditinstituts. Ihre Aufgabe ist es, einen Sektor der Volkswirtschaft zu belasten, von dem nach den jüngsten Erfahrungen qualifizierte Risiken ausgehen (können) und für den bereits der Staat durch Intervention und den Einsatz öffentlicher Mittel eintreten musste, um auf diesem Wege finanzielle Mittel für

⁶⁷ VfGH 15. 3. 1984, G 79/83 ua, VfSlg 10.001/1984 (Bankensonderabgabe).

⁶⁸ Eingeführt mit BGBl 1980/553.

⁶⁹ VfGH 15. 3. 1984, G 79/83 ua, VfSlg 10.001/1984 (Bankensonderabgabe).

⁷⁰ VfGH 15. 3. 1984, G 79/83 ua, VfSlg 10.001/1984 (Bankensonderabgabe). Zur Frage, ob diese Argumentation auch nach der Liberalisierung des Finanzmarktes seit dem österreichischen Beitritt zur Europäischen Union noch tragfähig ist, siehe kritisch *Hofko*, Das Stabilitätsabgabegesetz – Verfassungsrechtliche Grenzen der österreichischen „Bankensteuer“, ZfV 2011/1508, 936 (938).

⁷¹ Siehe VfGH 13. 12. 2011, B 886/11, VfSlg 19.598/2011 (Stabilitätsabgabe); siehe auch *Stöger*, Stabilitätsabgabe für Banken ist verfassungskonform, ÖBA 2012/31, 259 (262).

⁷² VfGH 13. 12. 2011, B 886/11, VfSlg 19.598/2011 (Stabilitätsabgabe). Dazu überwiegend kritisch *Loser/Urtz*, Kritische Analyse des VfGH-Erkenntnisses zur „Bankensteuer“, ZfR 2012/34, 69 (69 ff); *Stöger*, Stabilitätsabgabe für Banken ist verfassungskonform, ÖBA 2012/31, 259 (259 ff); zu den verfassungsrechtlichen Kritikpunkten im Vorfeld bereits *Hofko*, Das Stabilitätsabgabegesetz – Verfassungsrechtliche Grenzen der österreichischen „Bankensteuer“, ZfV 2011/1508, 936 (936 ff).

⁷³ BGBl I 2010/111.

⁷⁴ VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe). Dazu etwa *Stöger*, VfGH bestätigt erneut die Verfassungskonformität der (geänderten) Stabilitätsabgabe, ÖBA 2015/43, 856 (856 ff).

⁷⁵ Eingeführt mit BGBl I 2012/22.

den Staatshaushalt zu gewinnen, die einerseits der Abdeckung der Kosten bereits in die Wege geleiteter Maßnahmen und andererseits der Vorsorge für künftige Krisenfälle dienen sollen. Dass die Stabilitätsabgabe dafür untauglich wäre und dies nicht leisten kann, wird auch von der beschwerdeführenden Gesellschaft nicht behauptet.⁷⁶

Diese Argumentation des VfGH identifiziert damit jene Kriterien, nach denen für den konkret gewählten Belastungsgrund der Stabilitätsabgabe für sich betrachtet ein sachlicher Grund besteht: Es genügte offenbar, dass der Gesetzgeber auf die besondere Rolle Bezug nimmt, die speziell die Banken in der Finanzkrise des Jahres 2008 gespielt haben, und diese an der „Finanzierung der zur Bewältigung der Krise eingeleiteten bzw. durchgeführten Maßnahmen beteiligen will“ und damit auch das „das Ziel verfolgt, die Finanzmarktstabilität zu verbessern bzw. die finanziellen Mittel für entsprechende künftige Staatsleistungen zu gewinnen“.⁷⁷ Es gilt damit offenbar der Grundsatz: „Wer Kosten verursacht, soll dafür auch zahlen!“⁷⁸

Auch im Hinblick auf den Anwendungsbereich und die Details der Ausgestaltung der Stabilitätsabgabe und des Sonderbeitrags bestätigte der VfGH den weiten rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers in unterschiedlichen Detailfragen:

- So war es für den VfGH nicht erheblich, dass andere Akteure des Finanzsektors (zB Versicherungen und Wertpapierdienstleister) von der Stabilitätsabgabe nicht erfasst waren, obwohl auch Versicherungsunternehmen auf staatliche Unterstützungs- und Rekapitalisierungsmaßnahmen (nach dem Finanzmarktstabilisierungsgesetz⁷⁹) zurückgreifen konnten.⁸⁰ „Ob eine Ausweitung der persönlichen Steuerpflicht auf andere Bereiche des Finanzsektors verfassungsrechtlich in Betracht käme“, so der VfGH in VfSlg 19.598/2011, brauche er nicht zu untersuchen, verfassungsrechtlich geboten war sie „angesichts des dargelegten Hintergrundes nicht“. In VfSlg 19.984/2015 verdeutlichte der VfGH zudem, dass es für die Belastung mit der Stabilitätsabgabe aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht darauf ankomme, ob und in welchem Umfang konkret von staatlichen Unterstützungs- und Rekapitalisierungsmaßnahmen Gebrauch gemacht wurde oder werden konnte.⁸¹ In vergleichbarer Weise hat der VfGH zur (nur auf bestimmte Weinerzeugnisse anwendbaren) Schaumweinsteuer⁸² ausgeführt, dass dem Gesetzgeber vor dem Hintergrund einer schon historisch (und unionsrechtlich) differenzierenden steuerlichen Behandlung durchaus freisteht, ein Verbrauchsgut zu besteuern und ein möglicherweise dazu in einem Substitutionsverhältnis stehendes anderes Verbrauchsgut nicht zu besteuern. Wenn die Auswahl des Belastungsgegenstandes also nicht willkürlich erfolgt und etwa auf bestehenden rechtlichen Unterscheidungen aufbaut, ist der Gesetzgeber nicht angehalten, den Kreis der Belasteten aus Gleichheitsgesichtspunkten bis ins Detail zu ziselieren oder möglichst umfassend zu ziehen.
- Die Nichtaufschlüsselung der Bemessungsgrundlage nach Risikogesichtspunkten, das Heranziehen der unkonsolidierten Bilanzsumme (zur Erfassung des einzelnen Kreditinstituts) und die progressive Ausgestaltung des Steuertarifs (aufgrund des geringeren systemischen Risikos bei „Kleinbanken“) sah der VfGH in VfSlg 19.598/2011 zudem als „rechtspolitische, nicht aber

⁷⁶ Siehe VfGH 13. 12. 2011, B 886/11, VfSlg 19.598/2011 (Stabilitätsabgabe), und dies wiederholend VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe).

⁷⁷ Siehe VfGH 13. 12. 2011, B 886/11, VfSlg 19.598/2011 (Stabilitätsabgabe), und dies wiederholend VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe).

⁷⁸ *Stöger*, Stabilitätsabgabe für Banken ist verfassungskonform, *ÖBA* 2012/31, 259 (262); siehe auch *Denk/Staringer*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Stabilitätsabgabe, *ÖZW* 2012, 70 (76) („Kosten(verursachungs)äquivalenz“).

⁷⁹ BGBI I 2008/136 idgF.

⁸⁰ Zur diesbezüglichen Kritik im Vorfeld bereits *Hofko*, Das Stabilitätsabgabegesetz – Verfassungsrechtliche Grenzen der österreichischen „Bankensteuer“, *ZfV* 2011/1508, 936 (937); dazu auch *Denk/Staringer*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Stabilitätsabgabe, *ÖZW* 2012, 70 (75).

⁸¹ Zu dieser Überlegung *Denk/Staringer*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Stabilitätsabgabe, *ÖZW* 2012, 70 (76).

⁸² VfGH 18. 6. 2015, G 28/2015 ua, VfSlg 19.976/2015 (Schaumweinsteuer).

verfassungsrechtliche Fragen“ aufwerfende Aspekte der Stabilitätsabgabe; er bekräftigte dies nachfolgend deutlich in VfSlg 19.984/2015. Ähnlich dem zuvor angesprochenen persönlichen Anwendungsbereich einer Abgabe ist der Gesetzgeber dementsprechend verfassungsrechtlich nicht zwingend dazu angehalten, den zulässigen Belastungsgrund bis hin zu Feinabstimmungen in der Steuerhöhe fortzuführen.

- Der VfGH hielt schließlich – wie schon in VfSlg 10.001/1984 – im Übrigen auch das Anknüpfen an die (modifizierte) Bilanzsumme für zulässig. Nicht angesprochen wurde dabei im Erkenntnis VfSlg 19.598/2011 der Umstand, dass die Solidaritätsabgabe für die ersten drei Jahre ihrer Anwendung (2011, 2012 und 2013) statisch an die Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres anknüpfte, das im Jahr 2010 endete („Einfrieren“ der Bemessungsgrundlage). Dieses Abstellen auf einen vergangenen Zeitraum, so der VfGH nachfolgend in VfSlg 19.984/2015, sei aber weder eine (echte) Rückwirkung noch ein verfassungsrechtlich problematischer Eingriff in ein geschütztes Vertrauen.⁸³ Einerseits verneinte der VfGH das Vorliegen einer „echten“ Rückwirkung, zumal „der maßgebliche Besteuerungstatbestand [...] mit Blick auf die Inkrafttretensbestimmung des § 9 StabAbgG vielmehr im Betrieb von Kreditinstituten für Zeiträume ab dem 1. Jänner 2011 und somit – aus der zeitlichen Perspektive der Erlassung des Gesetzes – für künftige und nicht für bereits vergangene Zeiträume“ bestehe. Andererseits liege auch keine bestimmte, auf Grund einer besonderen Konstellation schutzwürdige Position vor, die der Einführung einer solchen Abgabe entgegengehalten werden könnte; insbesondere habe vor Einführung der Stabilitätsabgabe keine Rechtslage bestanden, „bei der der Gesetzgeber bestimmte Verhaltensweisen geradezu angeregt oder gefördert und damit Kreditinstitute zu Geschäftsmodellen veranlasst hätte, die durch die Einführung der Stabilitätsabgabe entwertet wären“. Der VfGH äußerte sich auch nicht zu den Bedenken, dass mit größerem zeitlichem Abstand zum Basisjahr (2010) der Rechtfertigungsdruck des Gesetzgebers wegen der sich zunehmend ändernden Umstände steigen müsste.⁸⁴ Der VfGH betonte vielmehr, dass angesichts „der mit der Abgabe verfolgten Zielsetzung [...] dem Gesetzgeber auch nicht entgegengetreten werden [kann], wenn er zwecks Vermeidung von Umgehungen [...] für die ab dem Jahr 2011 bestehende Abgabepflicht bis zum Jahr 2013 an die Bilanzsumme des Jahres 2010 anknüpft, zumal er in § 5 StabAbgG in der (Stamm)Fassung [...] auf wesentliche Änderungen, die in diesen Jahren eintreten können, Bedacht nimmt und eine Anpassung der Bemessungsgrundlage in diesen Fällen vorsieht.“⁸⁵

Nicht zu befassen hatte sich der VfGH mit der Frage des Verhältnisses der Stabilitätsabgabe zur Körperschaftsteuer. Hier normierte § 10 Abs 1 StabAbgG in seiner Stammfassung⁸⁶ zunächst, dass die Stabilitätsabgabe „eine Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400)“ war, wohingegen mit dem AbgÄG 2016⁸⁷ ausdrücklich (und wohl konstitutiv⁸⁸) angeordnet wurde, dass sie „eine nicht abzugsfähige Betriebsausgabe dar[stellt] (§ 12 Abs. 1 Z 6 Körperschaftsteuergesetz 1988)“. Diese Änderung wurde in den Materialien damit begründet, dass die Stabilitätsabgabe „starke Elemente einer Personensteuer [trägt], weil sie von den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen abhängt“ und die (wohl deklarative) Nichtabzugsfähigkeit der Stabilitätsabgabe daher „ausdrücklich im

⁸³ Dazu VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe).

⁸⁴ Zu dieser Überlegung Hofko, Das Stabilitätsabgabengesetz – Verfassungsrechtliche Grenzen der österreichischen „Bankensteuer“, ZfV 2011/1508, 936 (939).

⁸⁵ Dazu VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe).

⁸⁶ BGBl I 2010/111.

⁸⁷ BGBl I 2016/117.

⁸⁸ So Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG³¹ (2018) § 12 Abs 1 Rz 99.

Gesetz verankert werden“ sollte.⁸⁹ Verfassungsrechtliche Bedenken gegen dieses Ergebnis wurden – soweit ersichtlich – bislang nicht vorgebracht.

Deutlich ließ sich der VfGH in seiner Entscheidung zur Solidaritätsabgabe auch vom „Neuland“ der Besteuerung und der internationalen Diskussion leiten und betonte:

„Grundsätzlich ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber im Hinblick auf den konkreten Anlass für die Einführung und Ausgestaltung der Stabilitätsabgabe Neuland betreten musste. Die getroffene Regelung hält sich dabei offenbar im Rahmen dessen, was auf internationaler Ebene diskutiert wird bzw. bereits in anderen Ländern realisiert ist. Bei einer solchen Situation ist der rechtspolitische Spielraum des Gesetzgebers wenigstens im gegenwärtigen Zeitraum ein größerer als bei einer Abgabe, deren rechtliche Konturen schon fest umrissen sind und deren Wirkungen und Konsequenzen sich bereits ohne Schwierigkeiten ermitteln lassen. Dass die vom Gesetzgeber getroffene Regelung überhaupt untauglich wäre oder zu sachfremden, willkürlichen Ergebnissen führen würde, kann der Verfassungsgerichtshof nicht erkennen.“⁹⁰

Damit scheint aber der rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers besonders groß, wenn er bei der Schaffung einer Abgabe „Neuland betreten musste“.⁹¹ Eine unter diesen Umständen getroffene Regelung ist nach der Rechtsprechung nur dann verfassungswidrig, wenn die „vom Gesetzgeber getroffene Regelung überhaupt untauglich wäre oder zu sachfremden, willkürlichen Ergebnissen führen würde“.⁹² Zudem scheint es für den VfGH auch aus verfassungsrechtlicher Sicht für die Weite des rechtspolitischen Gestaltungsspielraums relevant zu sein, dass sich die „getroffene Regelung [...] offenbar im Rahmen dessen [hält], was auf internationaler Ebene diskutiert wird bzw. bereits in anderen Ländern realisiert ist“,⁹³ ungeachtet dessen, ob tatsächlich ein international einheitliches Regelungsumfeld besteht.⁹⁴

Vor diesem – im Schrifttum durchaus kritisch betrachteten⁹⁵ – Hintergrund der verfassungsrechtlichen Judikatur zum weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers bei der Auswahl der Besteuerungsgegenstände und des Steuersatzes scheinen an der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer Übergewinnbesteuerung etwa des Stromsektors kaum Zweifel zu bestehen (im Unterschied zur strengeren Grundrechtsbindung der Ausgestaltung der Binnenstruktur einer Abgabe). Im Lichte der Rechtsprechung sprechen insbesondere folgende Argumente dafür, dass für eine – dem Solidaritätsbeitrag für den fossilen Sektor nach der EU-Verordnung nachgebildeten – Übergewinnsteuer auf den Stromsektor als gewähltem Belastungsgegenstand für sich betrachtet ein sachlicher Grund besteht:

- Auch hier würde der Gesetzgeber „Neuland“ betreten und sich an der Diskussion auf internationaler Ebene orientieren. Dies wird schon darin deutlich, dass schon die Europäische Kommission im Rahmen des „REPowerEU“-Plans „Leitlinien für die Anwendung steuerlicher Maßnahmen auf übermäßige Gewinne“⁹⁶ erlassen hat und mehrere Mitgliedstaaten Regelungen zur Besteuerung

⁸⁹ ErlRV 1352 BlgNR XXV. GP, 29 (zum AbgÄG 2016). Demgegenüber waren der mit dem 1. StabG 2012 (BGBl I 2012/22) eingeführte Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe nach § 7a StabG bzw die durch das AbgÄG 2016 (BGBl I 2016/117) eingeführte Sonderzahlung nach § 5 StabAbgG nach § 10 Abs 2 ausdrücklich „als Betriebsausgabe abzugsfähig“.

⁹⁰ Siehe VfGH 13. 12. 2011, B 886/11, VfSlg 19.598/2011 (Stabilitätsabgabe).

⁹¹ Siehe auch *Stöger*, Stabilitätsabgabe für Banken ist verfassungskonform, ÖBA 2012/31, 259 (261); *Denk/Staringer*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Stabilitätsabgabe, ÖZW 2012, 70 (77).

⁹² Siehe VfGH 13. 12. 2011, B 886/11, VfSlg 19.598/2011 (Stabilitätsabgabe); kritisch *Denk/Staringer*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Stabilitätsabgabe, ÖZW 2012, 70 (77 f).

⁹³ Siehe VfGH 13. 12. 2011, B 886/11, VfSlg 19.598/2011 (Stabilitätsabgabe).

⁹⁴ Dazu kritisch *Denk/Staringer*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Stabilitätsabgabe, ÖZW 2012, 70 (77).

⁹⁵ Siehe zuletzt zusammenfassend zur Diskussion *Ehrke-Rabel/Anderwald*, Rechtfertigung von Abgaben, ÖStZ 2022/330, 329 (329 ff) (Teil 1) und ÖStZ 2022/517, 515 (515 ff) (Teil 2); speziell zur Stabilitätsabgabe *Hofko*, Das Stabilitätsabgabengesetz – Verfassungsrechtliche Grenzen der österreichischen „Bankensteuer“, ZfV 2011/1508, 936 (936 ff), und *Denk/Staringer*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Stabilitätsabgabe, ÖZW 2012, 70 (70 ff).

⁹⁶ Anhang zur Mitteilung der Kommission „REPowerEU: gemeinsames Vorgehen für erschwinglichere, sichere und nachhaltige Energie“, COM(2022)108 (8. 3. 2022).

von Übergewinnen (auch und gerade im Stromsektor) verabschiedet haben.⁹⁷ Auch in der Ausgestaltung könnte eine nationale Übergewinnsteuer auf die – auch verfassungsrechtlich relevante⁹⁸ – unionsrechtliche Abgrenzung des von den hohen Energiepreisen profitierenden Sektors in der Verordnung zur Erlösobergrenze zurückgreifen (Art 7 Abs 1) und auch für die Besteuerung auf Übergewinne aus dem Verkauf von Strom aus Windenergie, Solarenergie (Solarthermie und Fotovoltaik), Erdwärme, Wasserkraft ohne Speicher, festen oder gasförmigen Biomasse-Brennstoffen außer Biomethan, Abfall, Kernenergie, Braunkohle, Erdölerzeugnissen sowie Torf (Art 7 Abs 1) abstellen, also auf die „inframarginalen Technologien“. Dem Gesetzgeber kann es dabei nach der Judikatur des VfGH offenbar nicht entgegengehalten werden, dass andere Technologien nicht erfasst sind.⁹⁹ Zwei bereits genannte Beispiele aus der Judikatur mögen dies abermals verdeutlichen: So hat der Gerichtshof es insbesondere bei der Sonderbelastung des Bankensektors nicht als erheblich angesehen, dass andere Akteure des Finanzsektors (zB Versicherungen und Wertpapierdienstleister) von der Stabilitätsabgabe nicht erfasst waren, obwohl auch Versicherungsunternehmen auf staatliche Unterstützungs- und Rekapitalisierungsmaßnahmen (nach dem Finanzmarktstabilisierungsgesetz¹⁰⁰) zurückgreifen konnten.¹⁰¹ Auch bei der Verbrauchsbesteuerung steht es dem Gesetzgeber vor dem Hintergrund einer schon historisch differenzierenden steuerlichen Behandlung durchaus frei, ein Verbrauchsgut zu besteuern und ein möglicherweise dazu in einem Substitutionsverhältnis stehendes anderes Verbrauchsgut nicht zu besteuern.¹⁰² Entscheidend ist dabei letztlich nur, ob relevante Unterschiede zwischen erfassten und nicht erfassten Vorgängen vor dem Hintergrund des maßgebenden Regelungsgegenstandes bestehen.¹⁰³

- Weiters könnten zur Typisierung aus der EU-Verordnung auch Leitlinien für eine sachliche Abgrenzung insofern herangezogen werden, als nach dieser eine Übergewinnbesteuerung für Energiehändler vorgesehen (Art 8 Abs 1 lit a letzter Satzteil) oder für nicht von der Verordnung erfasste Erzeuger (Art 8 Abs 1 lit c) oder nicht erfasste Wasserkraftanlagen (Art 8 Abs 1 lit e) geschaffen werden können. Das Bestehen von Übergewinnen, die korrespondierende Auswahl des Steuergegenstands und der Zusammenhang mit der erfassten Gruppe der Steuerpflichtigen auf nationaler Ebene ist in allen diesen Fällen nicht „willkürlich“, sondern folgt differenzierenden Regelungen, wie sie schon auf Unionsebene vorgezeichnet sind.¹⁰⁴ Schließlich besteht auch kein allenfalls höherer „Rechtfertigungsdruck“ einer Übergewinnsteuer aufgrund der sachlichen „Nähe“ etwa zur Körperschaftsteuer. Dies ergibt sich nicht nur aus der soeben dargelegten Judikatur zur Sonderbelastung des Bankensektors, sondern deutlich auch aus der verfassungsgerichtlichen Akzeptanz der (früheren) Doppelbelastung von inländischen Gewerbebetrieben mit der Einkommen- oder Körperschaftbesteuerung einerseits und Gewerbesteuer andererseits.¹⁰⁵

⁹⁷ Dazu den Überblick der *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag*, Übergewinnsteuern in Europa, WD 4 – 3000 – 074/22 (2022).

⁹⁸ So wurde Unionsrecht auch in VfGH 18. 6. 2015, G 28/2015 ua, VfSlg 19.976/2015 (Schaumweinsteuer) argumentativ zur Abgrenzung zwischen verschiedenen alkoholischen Getränken herangezogen.

⁹⁹ VfGH 13. 12. 2011, B 886/11, VfSlg 19.598/2011 (Stabilitätsabgabe).

¹⁰⁰ BGBI I 2008/136.

¹⁰¹ Zur diesbezüglichen Kritik im Vorfeld bereits *Hofko*, Das Stabilitätsabgabengesetz – Verfassungsrechtliche Grenzen der österreichischen „Bankensteuer“, ZfV 2011/1508, 936 (937); dazu auch *Denk/Staringer*, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Stabilitätsabgabe, ÖZW 2012, 70 (75).

¹⁰² VfGH 18. 6. 2015, G 28/2015 ua, VfSlg 19.976/2015 (Schaumweinsteuer).

¹⁰³ Siehe VfGH 28. 9. 2002, B 171/02, VfSlg 16.635/2002 (Werbeabgabe).

¹⁰⁴ Vgl wiederum VfGH 18. 6. 2015, G 28/2015 ua, VfSlg 19.976/2015 (Schaumweinsteuer).

¹⁰⁵ Siehe nur VfGH 28. 11. 1980, B 318/77, VfSlg 8958/1980, und VfGH 26. 2. 1982, B 527/80, VfSlg 9324/1982.

- Aus verfassungsrechtlicher Sicht scheint es – im Lichte der Judikatur zur Sonderbelastung des Bankensektors¹⁰⁶ – zudem schon an der Wurzel sachlichkeitsbegründend, wenn durch eine Übergewinnsteuer eine Beteiligung des Energiesektors bzw der Stromerzeuger an den budgetären Krisenkosten der öffentlichen Hand erfolgt, die gerade auf die Unterstützung der Bevölkerung und Unternehmen im Lichte hoher Energiekosten und dadurch getriebener Inflation zurückzuführen sind. Bei der Stabilitätsabgabe ging es zwar vorderhand um eine implizite Verknüpfung zwischen Abgabe und staatlichen Unterstützungsmaßnahmen für den Bankensektor selbst, doch hat der VfGH seinerzeit im Lichte der Finanzkrise den viel weiteren Konnex mit dem allgemeinen Staatshaushalt dadurch hergestellt, dass er auf „Konjunkturpakete“ verwiesen und hervorgehoben hat, dass es sachlich sei, „im Hinblick darauf die Banken durch eine spezielle Abgabe an der Finanzierung der zur Bewältigung der Krise eingeleiteten bzw. durchgeführten Maßnahmen“ zu beteiligen.¹⁰⁷ Analoge Überlegungen greifen im Lichte der derzeitigen Energiekrise etwa auch für den Stromsektor: Der stark angestiegene Gaspreis führt über das Grenzpreisverfahren einerseits zu stark erhöhten – und durch staatliche Unterstützungsleistungen abzufedernden – Strompreisen für die Bevölkerung und die Unternehmen, andererseits aber zu unerwartet hohen Gewinnen bei Erzeugern mit niedrigeren Grenzkosten, wie etwa aus Wind- und Solarenergie, Erdwärme, Wasserkraft, Biomasse, Kernenergie und Braunkohle. Eine temporäre Sonderbelastung des inframarginalen Stromsektors erscheint schon unter diesem Gesichtspunkt gerechtfertigt.¹⁰⁸
- Die Übergewinnbesteuerung des Energiesektors im weiteren Sinne lässt sich dabei aber auch unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten begründen: Die nicht auf eine besondere unternehmerische Leistung, sondern auf die besonderen Marktlage (Gaspreis und Grenzpreisverfahren) zurückgehenden Gewinne („Übergewinne“, „windfall profits“ bzw „unverdiente Gewinne“) begründen eine besonders steuerwürdige Steigerung der Leistungsfähigkeit.¹⁰⁹ Die Definition der „Übergewinne“ durch einen modifizierten Gewinnvergleich entsprechend Art 14 ff der EU-Verordnung zeichnet dabei eine sachgerechte Ermittlung dieser zusätzlichen, besonderen Leistungsfähigkeit vor, die sich zugleich (im Wesentlichen) auf die „unverdienten Gewinne“ (welche im Übrigen in der unternehmerischen Planung der Erzeuger in dieser Form auch nicht antizipiert werden konnten) beschränkt.¹¹⁰

Zusammenfassend zeigt sich, dass nach verfassungsgerichtlicher Rechtsprechung der Gesetzgeber bei der Schaffung einer „neuen“ Abgabe einen besonders weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum genießt, speziell wenn er durch die Regelung „Neuland“ betritt und sich zudem an der internationalen Diskussion und den Maßnahmen in anderen Staaten orientiert. Gerade im Lichte der politischen Erwägungsgründe zur Begrenzung der Erlöse der Stromerzeuger („Obergrenze für Markterlöse auf Stromerzeuger“) auf EU-Ebene besteht auch für eine Übergewinnsteuer auf diesen Sektor für sich betrachtet ein sachlicher Grund: Insbesondere der stark angestiegene Gaspreis führt über das Grenzpreisverfahren einerseits zu stark erhöhten – und durch staatliche Unterstützungsleistungen abzufedernden – Strompreisen für die Bevölkerung und die Unternehmen, andererseits aber zu unerwartet hohen

¹⁰⁶ Siehe insbesondere VfGH 15. 3. 1984, G 79/83 ua, VfSlg 10.001/1984 (Bankensonderabgabe), VfGH 13. 12. 2011, B 886/11, VfSlg 19.598/2011 (Stabilitätsabgabe), und VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe); weiters zB VfGH 18. 6. 2015, G 28/2015 ua, VfSlg 19.976/2015 (Schaumweinsteuer).

¹⁰⁷ VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe). Dazu etwa *Stöger*, VfGH bestätigt erneut die Verfassungskonformität der (geänderten) Stabilitätsabgabe, ÖBA 2015/43, 856 (856 ff).

¹⁰⁸ Der Vollständigkeit halber zu betonen ist, dass nach Ansicht des VfGH beispielsweise die Stabilitätsabgabe auch nach Abflauen der Finanzmarktkrise nicht automatisch verfassungswidrig geworden ist. Siehe VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe), und dazu *Stöger*, VfGH bestätigt erneut die Verfassungskonformität der (geänderten) Stabilitätsabgabe, ÖBA 2015/43, 856 (858).

¹⁰⁹ Ebenso aus der Perspektive der deutschen Verfassungsrechtslage *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell*, WD 4 – 3000 – 076/22 (2022) 25.

¹¹⁰ Siehe aus analytischer Sicht auch *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell*, WD 4 – 3000 – 076/22 (2022) 25 ff.

Gewinnen bei Erzeugern mit niedrigeren Grenzkosten, wie etwa aus Wind- und Solarenergie, Erdwärme, Wasserkraft, Biomasse, Kernenergie und Braunkohle. Schon auf dieser Grundlage kommt diesem Sektor wohl derzeit eine hinreichend deutliche faktische und rechtliche Sonderstellung zu, welche die Belastung mit einer eigenen besonderen Abgabe sachlich in mehrfacher Hinsicht rechtfertigen kann.

C. Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes

Während der Gesetzgeber – wie gezeigt – bei der Auswahl des Steuergegenstandes und auch des Steuersatzes einen weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum hat, besteht womöglich bei der der Ausgestaltung der Binnenstruktur einer Abgabe eine strengere Gleichheitsbindung. In der deutschen Diskussion wird dies unter dem Schlagwort der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands diskutiert.¹¹¹ Eine vergleichbare „Folgerichtigkeitsanforderung“ besteht im österreichischen Verfassungsrecht nicht; gefordert wird lediglich eine sachliche Begründung bzw Rechtfertigung. So betonte der VfGH in ständiger Rechtsprechung, dass es der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber nur verbiete „sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen“, es darüber hinaus „dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt [ist], seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen“, und es zudem nicht der gleichheitsrechtlichen Prüfung unterliege, „[o]b eine Regelung zweckmäßig ist und das Ergebnis in allen Fällen als befriedigend empfunden wird“.¹¹² Auch wenn die Auswahl des Abgabenobjektes selbst im rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers liegt, ist dieser doch verhalten, bei der Umschreibung und konkreten Ausgestaltung des Abgabentatbestandes (lediglich) „die allgemeinen Schranken des Gleichheitssatzes zu beachten“. Dieser verbietet es einerseits, „wesentlich Ungleiches ohne sachliche Rechtfertigung gleich zu behandeln, andererseits aber auch, wesentlich Gleiches ohne sachliche Rechtfertigung ungleich zu behandeln“.¹¹³

Vom weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum sind nach der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung aber durchaus auch die inhärenten Elemente des Steuergegenstandes erfasst: So hat der VfGH etwa bei der Stabilitätsabgabe des Bankensektors die Nichtaufschlüsselung der Bemessungsgrundlage nach Risikogesichtspunkten, das Heranziehen der unkonsolidierten Bilanzsumme (zur Erfassung des einzelnen Kreditinstituts) und die progressive Ausgestaltung des Steuertarifs (aufgrund des geringeren systemischen Risikos bei „Kleinbanken“) als „rechtspolitische, nicht aber verfassungsrechtliche Fragen“ aufwerfende Aspekte bezeichnet¹¹⁴ und diese damit offenbar von vornherein (noch) der Bestimmung des Steuergegenstandes zugeordnet und damit im Ergebnis zur Gänze in den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überstellt. Aber auch bei den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Binnenstruktur einer Abgabe ist die Rechtsprechung überaus zurückhaltend: Zwar können rein budgetäre Erwägungen noch keine sachliche Rechtfertigung für eine Ungleichbehandlung darstellen,¹¹⁵ doch genügt es umgekehrt zur Erreichung eines Lenkungszieles in der Binnenstruktur einer Abgabe bereits, dass die konkret getroffenen Regelungen nicht „von vornherein ungeeignet sind, dieses Ziel zu erreichen“.¹¹⁶ Wenn der Belastungsgrund sachlich gerechtfertigt erscheint (etwa bei der Belastung der

¹¹¹ Dazu mwN *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell*, WD 4 – 3000 – 076/22 (2022) 20 f.

¹¹² Siehe aus der jüngeren Rechtsprechung etwa VfGH 2. 3. 2021, E 1722/2020.

¹¹³ VfGH 28. 9. 2002, B 171/02, VfSlg 16.635/2002 (Werbeabgabe).

¹¹⁴ Siehe VfGH 13. 12. 2011, B 886/11, VfSlg 19.598/2011 (Stabilitätsabgabe), und VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe)

¹¹⁵ Zum Nichtausreichen von rein budgetären Erwägungen als sachliche Rechtfertigung siehe etwa VfGH 9. 12. 1997, G 403/97, VfSlg 15.040/1997; ebenso für Deutschland mwN BVerfG 21. 6. 2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164.

¹¹⁶ VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014.

Einkommensverwendung für ein nicht existenzielles Verbrauchsgut), liegt es jedoch auch im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, mit der Abgabe alleine fiskalische Zwecke zu verfolgen.¹¹⁷

Soweit sich eine nationale Übergewinnsteuer am unionsrechtlichen Modell orientiert, scheint deren Ausgestaltung im Lichte dieser Prinzipien auch dort, wo sie über den Anwendungsbereich der Verordnung hinausgeht, keine spezifischen verfassungsrechtlichen Probleme aufzuwerfen. Die für die Bemessungsgrundlage ausschlaggebende Größe ist immerhin im Wesentlichen der steuerliche Gewinn, wie ihn auch die bestehenden Normen zur Ertragsbesteuerung verwenden, ohne dass dies jemals dem Grunde nach verfassungsrechtlich in Frage gestellt worden wäre. Vielmehr hat der VfGH etwa bereits die generelle Verfassungskonformität der steuerlichen Gewinnermittlung aus Sicht des Legalitätsprinzips bestätigt, wenngleich diese auf vielfach auslegungsbedürftigen unternehmensrechtlichen Begrifflichkeiten beruht.¹¹⁸ Im Gewinn wird der Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausgedrückt, was in Umsetzung des „objektiven Nettoprinzips“ zwar kein zwingender und unumstößlicher verfassungsrechtlicher Grundsatz ist, aber doch als sachliche, dem Ertragsteuerrecht zugrunde liegende Konzeption anerkannt ist.¹¹⁹ Eine Übergewinnsteuer, welche an Teile des Gewinns anknüpft, wird daher in diesem Punkt keine grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Zweifel aufwerfen.

Auch die Festlegung der „Über“-Komponente innerhalb des Gewinns nach dem Vorbild der Verordnung scheint an sich verfassungsrechtlich unbedenklich. Ein Anknüpfen an insofern bereits statische gewordene Werte aus vergangenen Bilanzen (wenn der Durchschnitt der vier am oder nach dem 1. Jänner 2018 beginnenden Geschäftsjahre als Vergleichswert herangezogen werden soll) hatte der VfGH schon im Bereich des bereits mehrfach erwähnten Sonderbeitrags zur Stabilitätsabgabe für zulässig erachtet.¹²⁰ Mit der Durchschnittsbildung über vier Jahre sollte auch eine Glättung eintreten, welche die generelle Gewinnsituation eines Unternehmens in sachlich begründbarer Weise abzubilden vermag, selbst wenn im fraglichen Zeitraum vereinzelt besondere Situationen mit Auswirkungen auf die Gewinn- oder Verlustsituation eingetreten sein sollten. Derart wirken die Vergangenheitsbetrachtung und der mehrjährige Bezugszeitraum auch etwaigen Verfälschungen entgegen (Unternehmen, deren Geschäftsjahr 2021/2022 wegen eines abweichenden Bilanzstichtags etwa schon weit in das Jahr 2022 hineinragt, profitieren dadurch auch nur partiell von der insofern bereits erhöhten Gewinnsituation, welche ihren Durchschnittsgewinn erhöht). Art 15 der Verordnung sieht einen Aufschlag von 20 % auf diese Durchschnittsgewinne vor; nur der übersteigende Betrag des Gewinns in den besteuerten Zeiträumen soll von der Steuer erfasst werden. Eine solche Vorgangsweise scheint durchaus begründbar, um „durch gutes Wirtschaften erzielte“ von „unverdienten Übergewinnen“ in typisierender Betrachtungsweise zu unterscheiden. Derartige Typisierungen sind dem Gesetzgeber grundsätzlich erlaubt; auch wenn dabei vereinzelt Härtefälle entstehen können, macht dies eine Regelung noch nicht verfassungswidrig.¹²¹

Soweit sich eine nationale Übergewinnsteuer daher in diesem von der Verordnung vorgezeichneten Konzept der Bemessungsgrundlage bewegt, scheinen keine besonderen verfassungsrechtlichen Probleme aufzutreten. Fraglich ist, inwieweit nationale Abweichungen in diesem Bereich zulässig wären, beispielsweise Sonderabzüge für bestimmte Investitionen von den ermittelten Übergewinnen (zB für – auch nach dem „REPowerEU“-Plan erwünschte – Investitionen in erneuerbare Energien, etwa durch „Sofortabschreibung“). Die Verordnung legt in Art 16 Abs 1 fest, dass die Mitgliedstaaten beim Solidarbeitrag einen Satz von mindestens 33 % der vorgesehenen Bemessungsgrundlage einheben müssen.

¹¹⁷ VfGH 18. 6. 2015, G 28/2015 ua, VfSlg 19.976/2015 (Schaumweinsteuer).

¹¹⁸ VfGH 20. 6. 1994, B 473/92, VfSlg 13.785/1994.

¹¹⁹ Siehe zB VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014, VfSlg 19.333/2014.

¹²⁰ Dazu VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe).

¹²¹ ZB VfGH 15. 6. 2004, G 8/04 ua, VfSlg 17.218/2004.

Im Anwendungsbereich der Verordnung wird dieses rechnerische Aufkommen die absolute Untergrenze dessen markieren, was die Mitgliedstaaten von den betroffenen Unternehmen im fossilen Sektor erheben müssen. Schließlich setzt Art 14 Abs 2 der Verordnung voraus, dass sogar die – grundsätzlich als Alternativen zum Solidaritätsbeitrag anerkannten – gleichwertigen nationalen Maßnahmen (die zudem nach Art 2 Z 21 bis 31. Dezember 2022 erlassen und veröffentlicht sein müssen) „vergleichbare oder höhere Einnahmen“ als derselbe erzielen müssen. Ein Unterschreiten dieser „Mindesthöhe“ ist also nicht zulässig. Überlegt werden könnte allenfalls, ob bei Schaffung einer gleichwertigen nationalen Maßnahme iSd Art 14 Abs 2 der Verordnung Abzüge von der Bemessungsgrundlage dann zulässig wären, wenn kompensierend ein höherer Steuersatz gewählt würde (sodass nur Unternehmen mit begünstigten Abzügen dieses Minimum erreichen können und Unternehmen ohne begünstigte Abzüge generell einen höheren Solidaritätsbeitrag zahlen).¹²² Sollten besondere Abzüge in der Bemessungsgrundlage politisch gewünscht sein, wäre dies daher wohl nur unter folgenden – hier grob umrissenen – Rahmenbedingungen möglich:

- Im Bereich des Solidaritätsbeitrags nach der Verordnung müsste Österreich wohl eine eigene Regelung vor 31. Dezember 2022 schaffen, die als gleichwertige nationale Maßnahme nach Art 14 Abs 2 und Art 2 Z 21 der Verordnung zu qualifizieren ist. Diese unterläge aber wiederum der genannten Mindesthöhe (von 33 % der Bemessungsgrundlage des Solidaritätsbeitrags nach der Verordnung). Die Begünstigung einzelner Unternehmen dürfte also nicht dazu führen, dass dieses Mindestaufkommen insgesamt unterschritten wird. Dies könnte daher nur relativ gegenüber allen nichtbegünstigten Unternehmen umgesetzt werden, deren Abgabenhöhe demgegenüber erhöht werden müsste. Rechtstechnisch scheint dies aber schon deshalb problematisch, weil die Abzüge von der Bemessungsgrundlage bei den begünstigten Unternehmen dann idealtypisch derart limitiert werden müssten, dass die – wohl sektor- und nicht unternehmensbezogene – Mindestbelastung nicht unterschritten wird.
- Weil die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätsbeitrag nach den nationalen Steuervorschriften zu ermitteln ist (Art 15 der Verordnung), könnte auch überlegt werden, entsprechende Abzüge in der allgemeinen Gewinnermittlung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer für die betroffenen Jahre zu verankern, wodurch die Ausgangsgröße für den Solidaritätsbeitrag gleichermaßen sinken würde. Das scheint aber wiederum insofern rechtlich problematisch, als dadurch in das allgemeine Ertragsteuerregime eingegriffen wird. Eine Regelung in diesem müsste sich aber am verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz und dem unionsrechtlichen Beihilfenrecht nach dem grundsätzlichen Vergleichsmaßstab aller besteuerten Unternehmen messen lassen. Entsprechende Abzüge von der Steuerbemessungsgrundlage müssten daher womöglich allen Unternehmen zugestanden werden (zB für die Investition in Fotovoltaikanlagen) und könnten nicht auf die von der Übergewinnsteuer betroffenen Sektoren begrenzt werden.
- Einzig bei einer nur nationalen Übergewinnsteuer jenseits der Bereiche des Solidaritätsbeitrags der Verordnung scheint der Gesetzgeber größere Spielräume für entsprechende Detailregelungen bezüglich der Bemessungsgrundlage zu genießen. Auf nationaler Ebene und ausschließlich im Anwendungsbereich der Übergewinnsteuer sollte sich eine derartige Variante mit Lenkungszielen rechtfertigen lassen. Freilich müsste auch hier darauf geachtet werden, den Kreis der begünstigten Abzugspositionen sachlich zu ziehen (im Hinblick auf Lenkungsziele etwa noch Zeiträume für begünstigte Investitionen auch in der Zukunft offen zu lassen). Die insofern eintretende Schlechterstellung der von der Verordnung unmittelbar erfassten fossilen Sektoren würde wohl durch den

¹²² Außerhalb des Art 14 Abs 2 würde die Verordnung diesen Spielraum *per se* nicht einräumen: Während Art 16 Abs 1 den Mitgliedstaaten nämlich die Wahl eines Steuersatzes von mindestens 33 % freistellt, enthält Art 15 zur Bemessungsgrundlage keine derartigen Spielräume, sodass entsprechende Regelungen in direktem Konflikt zum Unionsrecht geraten würden.

Anwendungsvorrang des Unionsrechts (und die darin ausgedrückten Wertungen) der nationalen verfassungsrechtlichen Problematik entzogen sein.

Im Anschluss an die Bemessungsgrundlage stellt sich die Frage nach dem Steuersatz. Diese ist verfassungsrechtlich in zweifacher Hinsicht bedeutend: Erstens legt die Verordnung (Art 16 Abs 1) nur den erwähnten Mindestsatz von 33 % fest, sodass ein nationaler Spielraum zur Höherbesteuerung besteht;¹²³ zweitens erfordert auch eine nationale Übergewinnsteuer einen entsprechenden Steuersatz. In beiden Aspekten ist fraglich, ob eine und gegebenenfalls welche „Obergrenze“ verfassungsrechtlich für die Wahl des Steuersatzes besteht. Die verfassungsrechtliche Judikatur ist diesbezüglich bislang äußerst zurückhaltend. Der VfGH hat etwa bereits abgelehnt, sich mit dem Argument einer der Höhe nach zu exzessiven und daher „konfiskatorischen“ Steuer zu befassen; der historische Enteignungsbegriff sei schon dem Grunde nach nicht für Steuern und Abgaben zu verstehen.¹²⁴ Der EGMR hielt im Fall einer ungarischen Beamtin offenbar auch einen 98%-igen Grenzsteuersatz nicht für *per se* eigentumswidrig; nur unter den Gesichtspunkten der Gleichheit (übermäßige Belastung einzelner Personen) und des Vertrauensschutzes wurde der Klägerin recht gegeben.¹²⁵ Der staatliche Spielraum scheint in diesem Bereich daher durchaus weit zu sein. Auch aus Wertungsgesichtspunkten wird die Höhe des Steuersatzes umso weniger problematisch erscheinen, als die Bemessungsgrundlage enger auf „Über“gewinne eingeschränkt wird (wodurch der Durchschnittssteuersatz auch bei hoher Grenzsteuerbelastung nicht konfiskatorisch wirkt).

Abschließend sei kurz darauf hingewiesen, dass es letztlich im gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum steht, wie die Übergewinnsteuer im Rahmen der normalen Körperschaftsbesteuerung behandelt wird. Auch für den unionsrechtlichen Solidaritätsbeitrag im fossilen Sektor ist ausdrücklich vorgesehen, dass dieser „zusätzlich zu den nach dem nationalen Recht eines Mitgliedstaats geltenden regelmäßigen Steuern und Abgaben erhoben“ wird (Art 16 Abs 2),¹²⁶ wobei die Mitgliedstaaten nähere Regelungen treffen können, „um der Abzugsfähigkeit bzw. Nichtabzugsfähigkeit des Solidaritätsbeitrags Rechnung zu tragen“.¹²⁷ Die EU-Verordnung macht also insofern keine Vorgaben zur Frage, ob der Solidaritätsbeitrag im Rahmen der normalen Körperschaftsbesteuerung als Betriebsausgabe abzugsfähig ist oder nicht. Als verfassungsrechtliche Leitlinie kann dabei wieder auf die Sonderbelastung des Bankensektors zurückgegriffen werden: Hier normierte – wie erwähnt – § 10 Abs 1 StabAbgG in seiner Stamfassung¹²⁸ zunächst, dass die Stabilitätsabgabe „eine Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400)“ war, wohingegen mit dem AbgÄG 2016¹²⁹ ausdrücklich (und wohl konstitutiv¹³⁰) angeordnet wurde, dass sie „eine nicht abzugsfähige Betriebsausgabe dar[stellt] (§ 12 Abs. 1 Z 6 Körperschaftsteuergesetz 1988)“. Diese Änderung wurde in den Materialien damit begründet, dass die Stabilitätsabgabe „starke Elemente einer Personensteuer [trägt], weil sie von den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen abhängt“ und die (wohl deklarative) Nichtabzugsfähigkeit der Stabilitätsabgabe daher „ausdrücklich im Gesetz verankert werden“ sollte.¹³¹ Verfassungsrechtliche Bedenken gegen dieses Ergebnis wurden im Hinblick auf die Stabilitätsabgabe – soweit ersichtlich – bislang nicht vorgebracht. Sowohl für den unionsrechtlich vorgegebenen Solidaritätsbeitrag für den fossilen Sektor als auch für eine nationale Übergewinnsteuer auf weitere Sektoren im Energiebereich scheint

¹²³ Siehe auch den Erwägungsgrund 54 der Verordnung.

¹²⁴ VfGH 10. 10. 1996, [B 1088/33](#), VfSlg 14.644/1996.

¹²⁵ EGMR 14. 5. 2013, [Beschwerde-Nr 66529/11](#), *N.K.M. gegen Ungarn*.

¹²⁶ Siehe Erwägungsgrund 14 der Verordnung.

¹²⁷ Siehe Erwägungsgrund 55 der Verordnung.

¹²⁸ BGBl I 2010/111.

¹²⁹ BGBl I 2016/117.

¹³⁰ So *Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG³¹ (2018) § 12 Abs 1 Rz 99.

¹³¹ ErlRV 1352 BlgNR XXV. GP, 29 (zum AbgÄG 2016). Demgegenüber waren der mit dem 1. StabG 2012 (BGBl I 2012/22) eingeführte Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe nach § 7a StabG bzw die durch das AbgÄG 2016 (BGBl I 2016/117) eingeführte Sonderzahlung nach § 5 StabAbgG nach § 10 Abs 2 ausdrücklich „als Betriebsausgabe abzugsfähig“.

es dem Gesetzgeber frei zu stehen, diese aufgrund ihrer Personensteuernähe dem Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 6 KStG zu unterwerfen, diese umgekehrt ausdrücklich von diesem Abzugsverbot auszunehmen und damit zum Abzug zuzulassen oder aber auch eine Zwischenlösung zu wählen.

D. Überlegungen zu rückwirkenden Effekten einer Übergewinnbesteuerung

Regelungen einer EU-Verordnung sind regelmäßig unmittelbar anwendbar¹³² und genießen auch sogenannten Anwendungsvorrang¹³³ (auch vor nationalem Verfassungsrecht¹³⁴). Insofern ist auch eine Prüfung am Maßstab des nationalen Verfassungsrechts ausgeschlossen. Aus einer zeitlichen Perspektive enthält die EU-Verordnung für den hier interessierenden Bereich aber entweder ein Wahlrecht (Solidaritätsbeitrag des fossilen Sektors) oder keine Regelung (Übergewinnbesteuerung anderer Sektoren): Im Stromsektor ist zwar eine auf den Zeitraum von 1. Dezember 2022 bis zum 30. Juni 2023 befristete „Obergrenze für Markterlöse auf Stromerzeuger“ vorgesehen, aber keine Besteuerung der Übergewinne, die außerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs (zB bis 30. November 2022 oder ab dem 1. Juli 2023) oder trotz der Obergrenze (zwischen 1. Dezember 2022 bis zum 30. Juni 2023) erwirtschaftet werden; im fossilen Sektor ist durch die EU-Verordnung die obligatorische Solidaritätsabgabe nur für 2022, nur für 2023 oder aber für beide Haushaltsjahre zu erheben (Art 15). Im Fokus soll im Folgenden die Frage stehen, ob in beiden Fällen – bei der Umsetzung des unionsrechtlichen Solidaritätsbeitrag für den fossilen Sektor und bei der Einführung einer nationalen Übergewinnbesteuerung anderer Sektoren – aus der Perspektive des Jahresendes 2022 aus verfassungsrechtlicher Sicht eine (rückwirkende) Erfassung der gesamten Übergewinne des Jahres 2022 (noch) möglich ist. Bereits eingangs ist hier Folgendes zu erwähnen: Nach Art 14 Abs 3 „erlassen und veröffentlichen“ die Mitgliedstaaten „bis zum 31. Dezember 2022 Maßnahmen zur Umsetzung des [...] befristeten obligatorischen Solidaritätsbeitrags“ (und erstatten nach Art 19 Abs 4 lit a der Kommission darüber Bericht). Gleichmaßen wird im Folgenden davon ausgegangen, dass auch eine nationale Übergewinnsteuer auf den Stromsektor bis zu diesem Datum erlassen und veröffentlicht ist. Die Problematik eines den gesamten Übergewinn des Jahres 2022 (rückwirkend) erfassenden Steuerzugriffs sollte daher lediglich für Übergewinne des Jahres 2022 bestehen, wohingegen für die Übergewinne des Jahres 2023 die veränderte Rechtslage schon zu Jahresbeginn bestehen würde und sich die Rückwirkungsproblematik nicht mehr stellte.

Sollen also Übergewinne im Stromsektor und/oder im fossilen Sektor des Jahres 2022 erfasst werden, bleibt die Frage zu klären, ob und welche verfassungsrechtlichen Schranken dem Gesetzgeber aus zeitlichen Gesichtspunkten auferlegt sind. Hier betont die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung die Grenzen, die der allgemeine Gleichheitssatz und der darauf basierende Vertrauensschutz der Rückwirkung von Normen setzen. Am Ausgangspunkt steht, dass das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage als solches zwar keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt¹³⁵ und es dem Gesetzgeber unbenommen bleibt, die Rechtslage auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern.¹³⁶ Eine Grenze dieser Freiheit besteht aber dann, wenn in geschütztes Vertrauen eingegriffen wird: Hier wird veranschaulichend zwischen verfassungsrechtlich suspekten („echten“, retroaktiven) Rückwirkungen von Steuergesetzen einerseits und dem Schutz vor Eingriffen bei steuergesetzlich angeregten Dispositionen sowie dem Schutz rechtlicher Anwartschaften durch

¹³² EuGH 5. 2. 1963, C-26/62, *van Gend en Loos*, EU:C:1963:1.

¹³³ EuGH 15. 7. 1964, 6/64, *Costa/E.N.E.L.*, EU:C:1964:66; weiters im Kontext des Grundrechtsschutzes zB EuGH 26. 2. 2013, C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107, Rn 59 mwN.

¹³⁴ Siehe zB EuGH 17. 12. 1970, 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114, Rn 3 f; EuGH 8. 9. 2010, C-409/06, *Winner Wetten*, EU:C:2010:503, Rn 61; EuGH 26. 2. 2013, C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107, Rn 59.

¹³⁵ ZB VfGH 17. 12. 1993, B 828/92, VfSlg 13.657/1993; VfGH 10. 10. 2002, B 913/02, VfSlg 16.687/2002; VfGH 13. 6. 2012, B 748/11, VfSlg 19.637/2012; VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, VfSlg 19.933/2014; VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe); VfGH 9. 10. 2017, E 2536/2016, VfSlg 20.204/2017.

¹³⁶ ZB VfGH 24. 6. 2006, G 28/06, VfSlg 17.892/2006; VfGH 13. 6. 2012, B 748/11, VfSlg 19.637/2012.

Rechtsänderungen *pro futuro* andererseits unterschieden.¹³⁷ Die beiden letzten Fallgruppen werden oft als „unechte“ (retrospektive) Rückwirkungen bezeichnet¹³⁸ und sind nur in Ausnahmefällen aus Vertrauensschutzgesichtspunkten problematisch. Die nachfolgend aufzuzeigenden Grundsätze gelten wohl ungeachtet dessen, ob eine Übergewinnsteuer in die bestehende Körperschaftsteuer integriert oder aber als eigenständige Abgabe konzipiert wird.¹³⁹

Bei verfassungsrechtlich suspekten „echten“ Rückwirkungen geht es darum, dass gesetzliche Vorschriften nachträglich unmittelbar an schon früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition des Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern.¹⁴⁰ Die Qualifikation einer gesetzlichen Maßnahme als „echt“ oder bloß „unecht“ rückwirkend bedarf vor allem bei Zeitabschnittssteuern einer Klärung, bei denen periodisch in bestimmten Zeitabschnitten verwirklichte Steuertatbestände kumuliert erfasst werden (zB Einkommensteuer, Körperschaftsteuer). Hier entsteht die Steuerschuld erst mit Ablauf der Besteuerungsperiode, in der Regel also am Ende des Kalenderjahres (§ 4 BAO) und sowohl Betrag als auch Höhe der Steuerschuld hängen von der Kumulation einer Vielzahl an Einzelsachverhalten ab, die während dieser Besteuerungsperiode verwirklicht werden. Insofern wirken die einzelnen entlastenden und belastenden Sachverhalte des Steuerpflichtigen steuerlich erst im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld, also punktuell in der letzten Sekunde des relevanten Zeitabschnitts. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage oder des Steuersatzes durch den Gesetzgeber mit unterjährigem Inkrafttreten wirkt sich somit steuerschuldrechtlich auch dann aus, wenn sie zwischen der Verwirklichung eines Sachverhaltes (im laufenden Jahr) und der Entstehung des Abgabensanspruches (mit Ablauf des Jahres) erfolgt.¹⁴¹ Fraglich ist, ob eine solche unterjährige Änderung der Bemessungsgrundlage oder des Steuersatzes eine „echte“ oder eine „unechte“ Rückwirkung darstellt. Da die Gesetzesänderung vor dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld vorgenommen wurde, liegt jedenfalls nach deutscher Rechtsprechung keine Rückwirkung von Rechtsfolgen vor, sondern lediglich eine Neubestimmung einer bislang noch nicht eingetretenen Rechtsfolge, weshalb es sich um eine bloß „unechte“ Rückwirkung handle.¹⁴² Die österreichische Rechtsprechung stellt demgegenüber aber wohl auf den Zeitpunkt der steuerauslösenden Handlung (zB Veräußerung einer Beteiligung) und nicht auf den formalen Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung ab.¹⁴³ Eine verbösernde Veränderung der Rechtslage zwischen dem Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung und dem Jahresende ist unter diesem Gesichtspunkt daher wohl im österreichischen Recht als verfassungsrechtlich suspekter „echter“ Rückwirkung zu sehen.¹⁴⁴

¹³⁷ Dazu etwa VfGH 12. 3. 2015, G 205/2014 ua, VfSlg 19.972/2015.

¹³⁸ Siehe zB *Ruppe*, Rückwirkung von Abgabengesetzen – Gedanken zur Judikatur des VfGH, in *Klecatsky/Loebenstein/Mantl/Ringhofer* (Hrsg), Staatsrecht und Staatswissenschaften in Zeiten des Wandels, FS Adamovich (1992) 567 (577 ff); *Ruppe*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und rückwirkende Abgabengesetze, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (205 ff); *Kofler*, AbgÄG 1996 – Verfassungskonforme Einschränkung des Zinsenabzugsverbots, GES 2012, 406 (408 ff); *Kofler*, Rückwirkung und Vertrauensschutz im Abgabenrecht, GES 2014, 182 (182 ff); *Rust/Blum*, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, 20. ÖJT IV/1 (2018) 29 ff.

¹³⁹ Siehe BVerfG 9. 3. 1971, 2 BvR 326/69, BVerfGE 30, 250 (269).

¹⁴⁰ Siehe zB VfGH 5. 10. 1989, G 228/89, VfSlg 12.186/1989.

¹⁴¹ *Kofler*, Rückwirkung und Vertrauensschutz im Abgabenrecht, GES 2014, 182 (185).

¹⁴² Siehe zB BVerfG 10. 4. 2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731, Rn 137 mwN; dazu auch *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag*, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell, WD 4 – 3000 – 076/22 (2022) 16 ff.

¹⁴³ Deutlich etwa VfGH 13. 3. 2003, G 334/02, VfSlg 16.850/2003; VfGH 13. 6. 2012, B 748/11, VfSlg 19.637/2012; siehe weiters etwa *Ruppe*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und rückwirkende Abgabengesetze, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (212); *Kofler*, Rückwirkung und Vertrauensschutz im Abgabenrecht, GES 2014, 182 (185 f); *Rust/Blum*, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, 20. ÖJT IV/1 (2018) 34.

¹⁴⁴ Siehe etwa VfGH 14. 12. 1989, B 1560/88 ua, VfSlg 12.241/1989, VfGH 14. 3. 1990, G 283/89 ua, VfSlg 12.322/1990, und VfGH 2. 10. 1990, G 13/90 ua, VfSlg 12.479/1990 (zur rückwirkenden Änderung der Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer durch authentische Interpretation); VfGH 11. 12. 1997, G 441/97 ua, VfSlg 15.060/1997 (unterjährig angeordnete, rückwirkende Verdreifachung bzw Verfünfachung des Mindestkörperschaftsteuersatzes); VfGH 24. 6. 2006, G 28/06, VfSlg 17.892/2006 (rückwirkende Einführung einer Beitragspflicht); VfGH 13. 6. 2012, B 748/11, VfSlg 19.637/2012 (rückwirkende Versagung des Abzugs von Fremdkapitalzinsen). *Ruppe*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und rückwirkende

Wenngleich die verfassungsrechtliche Judikatur in Österreich sich demnach bisher eher ablehnend zu unterjährigen verschlechternden Änderungen im Bereich der Ertragsteuern geäußert hat, weist eine „rückwirkend“ für das gesamte Jahr 2022 vorgesehene Übergewinnsteuer Besonderheiten auf, welche sich von den bereits entschiedenen Fällen unterscheiden. So beträfe eine solche Steuer nicht einzelne Vorschriften aus der Gewinnermittlung (welche unterschiedliche Steuerpflichtige auch unterschiedlich treffen können), sondern den Gewinn als Nettoergebnis als Ganzes (vereinfacht gesagt also die unterschiedslose Kumulation sämtlicher im Jahr verwirklichten Sachverhalte). Dementsprechend sind alle Steuerpflichtigen an sich gleichmäßig betroffen und werden auch nicht in spezifischen Bereichen ihrer Geschäftstätigkeit, welche sie gegebenenfalls anders hätten planen können, getroffen. Einzig die Verschiebung von Gewinnen in frühere oder spätere Perioden im Rahmen zulässiger bilanzieller Bewertungsspielräume wäre eine denkbare Handlungsalternative bei „rechtzeitiger“ Kenntnis der steuerlichen Verschlechterung gewesen; eine solche Möglichkeit würde jedoch gerade den Zweck des Gesetzes, kriseninduzierte Übergewinne gleichmäßig abzuschöpfen, aushöhlen.

Selbst wenn es sich aber bei der Anwendung einer als Abschnittssteuer ausgestalteten Übergewinnsteuer auf Zeiträume, die vor ihrem Inkrafttreten liegen, um eine „echte“ Rückwirkung handelt, bedeutet dies außerdem noch nicht automatisch deren verfassungsrechtliche Unzulässigkeit. In der Tat können nämlich „im Einzelfall auch rückwirkende Verschlechterungen der Rechtslage im Steuerrecht ihrer Zielsetzung und dem Ausmaß und der Art ihrer Auswirkungen nach verfassungsrechtlich zulässig sein“.¹⁴⁵ Auch „echt“ rückwirkende Maßnahmen verstoßen nur dann gegen den Gleichheitssatz, wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht werden und nicht besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen.¹⁴⁶

Gerade für die zeitlich rückwirkende Anwendung sowohl des unionsrechtlich vorgezeichneten Solidaritätsbeitrags auf den fossilen Sektor als auch einer nationalen Übergewinnbesteuerung des Stromsektors scheinen durchaus „besondere Umstände“ in diesem Sinne zu streiten. Schon aus der Vogelperspektive wird deutlich, dass es dem Gesetzgeber nicht verwehrt sein kann, auch unterjährig auf Umstände zu reagieren, die sich jeder Planbarkeit entziehen: Der Angriffskrieg Russlands auf die Ukraine, die Nutzung von Energielieferungen als politisches Instrument, die europäische Entscheidung, von russischer Energie unabhängig zu werden etc waren vor Beginn des Jahres 2022 nicht – oder zumindest nicht in dieser Tragweite – absehbar. Es dem Steuergesetzgeber zu verwehren, auf solche besonderen Umstände auch rückwirkend Bedacht zu nehmen, würde den Vertrauensschutz jedenfalls überstrapazieren (und käme einer Art einjährigen „Sperr“ für gesetzgeberische Reaktionen im Bereich des Ertragsteuerrechts gleich): Denn wenn die besonderen Umstände nicht ersichtlich waren, konnte auch niemand auf den Weiterbestand der Rechtslage unter diesen Umständen vertrauen. Insofern scheint das Argument nahezuliegen, dass bei Über- bzw Zufallsgewinnen – sofern sie in Art, Ausmaß und Berechnung tatsächlich auch die besonderen Umstände reflektieren – schon deshalb kein oder nur ein stark reduzierter Vertrauensschutz bestehen kann, weil sich die Entwicklung etwa des Gaspreises gänzlich der Disposition (und Vorausplanung) der betroffenen Unternehmen entzogen hat. Zudem bleibt zu Bedenken, dass – im Unterschied zur bisherigen verfassungsgerichtlichen Judikatur – eine Übergewinnbesteuerung eben nur die unerwarteten, auf externe Faktoren zurückzuführenden „Zufallsgewinne“ betrifft. Insofern mag eine rückwirkende Besteuerung zwar unerwartet sein, sie betrifft aber eben auch nur unerwartete Gewinne. Dies legt jedenfalls einen „verdünnten“ Schutzbereich nahe. Zu bemerken ist an dieser Stelle zudem, dass gegen eine rückwirkende Einführung einer Übergewinnbesteuerung im Kalenderjahr seiner erstmaligen Anwendung (hier: 2022) auch keine fundamentalen rechtsstaatlichen Bedenken bestehen dürften: So baut schon die ganz allgemeine Rückwirkungsrechtsprechung des

Abgabengesetze, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (212); *Kofler*, Rückwirkung und Vertrauensschutz im Abgabenrecht, GES 2014, 182 (186).

¹⁴⁵ VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe).

¹⁴⁶ Siehe zu diesen Kriterien aus jüngerer Zeit zB VfGH 30. 6. 2017, G 55/2017, VfSlg 20.187/2017, aus ausführlich *Kofler*, Rückwirkung und Vertrauensschutz im Abgabenrecht, GES 2014, 182 (189 ff).

deutschen BVerfG – im Unterschied zur österreichischen Rechtsprechung – nicht auf gleichheitsrechtlichen, sondern auf rechtsstaatlichen Überlegungen auf. Nach deutscher Rechtsprechung werden aber „unterjährige Verböserungen“ gerade als bloß „unechte“ Rückwirkung eingestuft,¹⁴⁷ die – von besonderen, vertrauensschutzbegründenden Umständen abgesehen – zulässig sind und nicht dem Rechtsstaatsgebot selbst widersprechen.

Das Bestehen „besonderer Umstände“, die eine „echte“ Rückwirkung zu rechtfertigen vermögen, und die durch die Energiekrise ausgelöste Dringlichkeit wird auch dadurch deutlich, dass sich die EU-Verordnung auf die Notfallkompetenz des Art 122 AEUV stützt und die Kommission in ihrem Vorschlag ausdrücklich und ausschließlich eine (rückwirkende) Anwendung des Solidaritätsbeitrags auf den fossilen Sektor für die „am oder nach dem 1. Januar 2022“ beginnenden Haushaltsjahre vorgesehen hatte.¹⁴⁸ Dies folgt auch der budgetären Logik: Schon im Jahr 2022 hatten die Staaten „Unterstützungspakete“ zu schnüren und zu finanzieren, die der Entlastung von Haushalten und Unternehmen angesichts der gestiegenen Energiekosten dienten; diesen gestiegenen Kosten stehen wiederum korrespondierend Übergewinne gegenüber, deren Abschöpfung und Umverteilung durch eine Übergewinnsteuer erfolgen soll. Dies erklärt auch das in der verabschiedeten Verordnung für den unionsrechtlichen Solidaritätsbeitrag des fossilen Sektors bestehende ausdrückliche Wahlrecht der Mitgliedstaaten, die Solidaritätsabgabe bereits für 2022 zu erheben (Art 15).

Aber auch aus einer gleichheitsrechtlichen Perspektive scheinen vertrauensschutzbezogene Einwände gegen eine rückwirkende gleichmäßige Besteuerung eines gesamten Sektors weniger zu verfangen: So darf nicht übersehen werden, dass der VfGH im Fall „echter“ Rückwirkung ein gleichheitsrechtliches Problem vor allem darin erblickt, dass Personen, die in einem bestimmten Zeitabschnitt oder Zeitpunkt ihre Lebensumstände auf eine bestimmte, damals gültige Steuerbelastung ausgerichtet haben, nachträglich belastend jenen gleichgestellt werden, die sich bereits auf die höhere Steuerbelastung einrichten konnten und mussten; damit würden wesentlich ungleiche Sachverhalte unzulässigerweise gleich behandelt.¹⁴⁹ Diese gleichheitsrechtlichen Bedenken bestehen aber dann nicht in dieser Intensität, wenn umfassend alle Unternehmen eines Sektors gleichermaßen einer rückwirkenden Belastung unterworfen werden, da dann innerhalb der vergleichbaren Gruppe keine Ungleichbehandlung erfolgt: Sämtliche Unternehmen im Sektor werden – rückwirkend – im Hinblick auf den Gewinn aus ihrer gesamten Geschäftstätigkeit belastet, ohne dass einzelne Betroffene sich erwartungsgemäß besser auf diese Veränderung einstellen könnten als andere (zumal die „übermäßigen“ Gewinne eben gerade auf externe Faktoren zurückgehen und auch von den Unternehmen nicht antizipiert werden konnten).

Insofern geht die sachliche Begründung für die – verfassungsrechtlich zulässige – Auswahl der Übergewinne des Energiesektors als Besteuerungsgegenstand¹⁵⁰ Hand in Hand mit der zeitlichen Anwendung. Dass dabei zur Vergleichsrechnung als Basis die körperschaftsteuerlichen Gewinne der Vergangenheit herangezogen werden, ist unproblematisch: Dies ergibt sich für den unionsrechtlichen Solidaritätsbeitrag im fossilen Sektor schon aus Art 15 der EU-Verordnung, wonach auf die „vier am oder nach dem 1. Jänner 2018 beginnenden Haushaltsjahre“ abzustellen ist,¹⁵¹ und lässt sich wohl unmittelbar für eine auch rein nationale Übergewinnbesteuerung etwa im Stromsektor aus den Überlegungen des VfGH zur Sonderbelastung des Bankensektors begründen. Dort sah der VfGH in dem Umstand, dass die

¹⁴⁷ Siehe zB BVerfG 10. 4. 2018, 1 BvR 1236/11, DStR 2018, 731, Rn 137 mwN; dazu auch *Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag*, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell, WD 4 – 3000 – 076/22 (2022) 16 ff.

¹⁴⁸ Begründungserwägung 46 zum Vorschlag der Kommission vom 14. 9. 2022 für eine Verordnung des Rates über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise, COM(2022)473 (14.9.2022).

¹⁴⁹ Dazu etwa *Ruppe*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und rückwirkende Abgabengesetze, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (212); *Kofler*, Rückwirkung und Vertrauensschutz im Abgabenrecht, GES 2014, 182 (187 f); *Rust/Blum*, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, 20. ÖJT IV/1 (2018) 30 f.

¹⁵⁰ Dazu oben Kapitel III.B.

¹⁵¹ Ist das durchschnittliche Jahresergebnis aus dem Zeitraum, der die vier am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnenden Haushaltjahre umfasst, negativ, so beträgt der durchschnittliche steuerpflichtige Gewinn bei der Berechnung des befristeten Solidaritätsbeitrags null.

Solidaritätsabgabe für die ersten drei Jahre ihrer Anwendung (2011, 2012 und 2013) statisch an die Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres anknüpfte, das im Jahr 2010 endete („Einfrieren“ der Bemessungsgrundlage), weder eine (echte) Rückwirkung noch einen verfassungsrechtlich problematischen Eingriff in ein geschütztes Vertrauen.¹⁵² Diese Überlegungen gelten noch verstärkt bei der Übergewinnbesteuerung, geht es doch bei dieser um die – umgehungssichere¹⁵³ – Ermittlung von Übergewinnen, die auf Basis eines Periodenvergleichs errechnet werden.

Diese Analyse übersieht nicht, dass auch einer solchen Rechtfertigung womöglich Grenzen gesetzt sind, speziell wenn etwa im Falle eines abweichenden Geschäftsjahres über wirtschaftlich dem Kalenderjahr 2022 zugehörige Gewinne bereits durch Ausschüttung disponiert wurde. Insofern läge es – trotz der damit verbundenen Unschärfe der Erfassung – nahe, entsprechend dem ursprünglichen Kommissionsvorschlag auf Gewinne abzustellen, die „für das am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnende Haushaltsjahr ermittelt wurden“.¹⁵⁴ Dem entspricht für das Jahr 2022 auch die leicht abweichende Formulierung des Art 15 der EU-Verordnung: Dort stellt Art 15 für die Berechnung auf jene steuerpflichtigen Gewinne ab, „die nach den nationalen Steuervorschriften im Haushaltsjahr 2022 und/oder im Haushaltsjahr 2023 und während der gesamten Dauer des betreffenden Haushaltsjahrs ermittelt wurden“. Das „Haushaltsjahr“ bezeichnet dabei nach Art 2 Abs 12 „ein Steuerjahr, ein Kalenderjahr oder einen anderen für Steuerzwecke geeigneten Zeitraum gemäß nationalem Recht“. Dass dabei aber letztlich nur „Haushaltsjahre“ gemeint sein können, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen, ergibt sich implizit auch aus Art 15 selbst, wo als Vergleichsgröße jene Gewinne herangezogen werden, „die gemäß den nationalen Steuervorschriften in den vier am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnenden Haushaltsjahren ermittelt wurden“, die Vergleichszeiträume also nahtlos aneinander anknüpfen (zB bei einem dem Kalenderjahr entsprechendem Steuerjahr der Basiszeitraum 1. 1. 2018 bis 31. 12. 2021 und der Übergewinnzeitraum 1. 1. 2022 bis 31. 12. 2022 oder 31. 12. 2023). Durch dieses – auch unionsrechtliche – Abstellen auf „Haushaltsjahre“, die nach dem 1. Jänner 2022 beginnen (zB am 1. Oktober 2022), bleiben zwar Teile der auf 2022 entfallenden Übergewinne nur mit der regulären Körperschaftsteuer (und nicht zusätzlich dem unionsrechtlichen Solidaritätsbeitrag oder einer nationalen Übergewinnsteuer) belastet. Dies scheint aber schon aus Rechtssicherheitsüberlegungen (zB Disposition durch Ausschüttung) gerechtfertigt. Eine Anwendung auf abgeschlossene Geschäftsjahre, deren Gewinn womöglich bereits festgestellt und ausgeschüttet wurde, wird nicht mehr in Frage kommen.

Der letzte Punkt mag aber umgekehrt einen weiteren „besonderen Umstand“ darstellen, der eine rückwirkende Anwendung zumindest für das Jahr 2022 bzw für bei Einführung der Steuer noch nicht abgeschlossene Geschäftsjahre rechtfertigen könnte. Nach Ende des Geschäftsjahres wird eine Körperschaft auf den entstandenen Gewinn nach Steuern vertrauen dürfen und über diesen bereits disponieren können, sodass eine Übergewinnsteuer eine uneingeschränkt „echte“ Rückwirkung entfalten würde und eine vergangene Planung oder gar Ausschüttung nachträglich belasten könnte. Dem werden Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes wie zuvor erwähnt im Wege stehen. Demnach ist für den Gesetzgeber aber umso dringender, das laufende Jahr 2022 noch in die Steuer miteinzubeziehen, sollten die – zweifelsohne auf spätestens mit Frühjahr 2022 beginnende Umstände zurückzuführenden – Übergewinne überhaupt noch erfasst werden können und einer steuerrechtlichen Disposition nicht endgültig entzogen sein.

Abschließend bleibt zu erwähnen, dass der Erfassung von zukünftigen Übergewinnen (zB jenen des Jahres 2023) wohl keinesfalls verfassungsrechtliche Bedenken entgegenstehen. Verschlechterungen der Rechtslage mit Wirkungen für die Zukunft – auch für Dauersachverhalte (zB durch Fristverlängerungen etc) – sind grundsätzlich zulässig und nur unter bestimmten Voraussetzungen

¹⁵² Dazu VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe).

¹⁵³ Zur Umgehungsvermeidung als beachtenswertes Kriterium siehe gleichfalls VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe).

¹⁵⁴ Siehe Art 14 des Vorschlags der Kommission vom 14. 9. 2022 für eine Verordnung des Rates über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise, COM(2022)473 (14.9.2022).

verfassungswidrig.¹⁵⁵ Das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage genießt als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz.¹⁵⁶ Es bleibt vielmehr dem Gesetzgeber unbenommen, die Rechtslage auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern.¹⁵⁷ Grenzen dieses Gestaltungsspielraums bestehen nach der Judikatur nur dort, wo dem Betroffenen zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse die Gelegenheit gegeben werden muss, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen.¹⁵⁸ Die einen verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz aktivierenden Umstände können etwa darin liegen, dass in wohlerworbene Recht eingegriffen wird („qualifizierte Rechtsposition“, zB bei Pensionsleistungen)¹⁵⁹ oder dass der Normunterworfenen zu Dispositionen veranlasst wurde und eine spätere Maßnahme diese im Vertrauen auf die Rechtslage vorgenommenen Dispositionen frustriert bzw ihrer Wirkung beraubt.¹⁶⁰ Nicht entscheidend scheint es hingegen, ob es den von einer Abgabe betroffenen Unternehmen aufgrund von bestehenden Verträgen gelingt, die neue oder erhöhte Abgabe abzuwälzen.¹⁶¹ Unseres Erachtens liegt hier keiner dieser vertrauensschutzbegründenden Umstände vor. Im Gegenteil: Die Übergewinne der inframarginalen Stromerzeuger waren und sind der – aus Sicht der unternehmerischen Disposition: externen – Gaspreisentwicklung geschuldet und konnten schon aufgrund ihrer Unvorhersehbarkeit keinen Vertrauensschutz begründen.

IV. Zusammenfassung

Die Entwicklungen des Jahres 2022, insbesondere der russische Angriffskrieg gegen die Ukraine, und die Mechanismen der Energiemärkte haben zu einem starken Anstieg der Energiepreise geführt. Dieser ist für Haushalte und Unternehmen belastend (und legt staatliche Unterstützung nahe), bereitet umgekehrt aber einzelnen Energieanbietern – insbesondere solche, deren Quellen als „inframarginale Technologien“ nicht derartig von Kostensteigerungen betroffen sind – hohe unerwartete Gewinne. Die Europäische Union hat darauf unter anderem mit der in den Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbaren „Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates vom 6. Oktober 2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise“¹⁶² reagiert, welche zwei zentrale Maßnahmen vorsieht: erstens eine Begrenzung der Erlöse der Stromerzeuger („Obergrenze für Markterlöse auf Stromerzeuger“), zweitens einen „obligatorischen Solidaritätsbeitrag“ für Überschussgewinne aus Tätigkeiten im Bereich fossiler Energien (Rohöl-, Gas-, Kohle- und Raffineriebereich), der im Lichte von in einigen Mitgliedstaaten bereits national eingeführten „Übergewinnsteuern“ für bestimmte Energiesektoren zu verstehen ist. Es stellt sich die Frage, ob Österreich aus Gesichtspunkten des Unionsrechts und des nationalen Verfassungsrechts eine über diese Verordnung hinausgehende Übergewinnsteuer (zB für den in der Verordnung nur von der Erlösobergrenze betroffenen Stromsektor) einführen könnte bzw ob nationale verfassungsrechtliche Schranken bei der Ausübung von verbleibenden Spielräumen der Verordnung bestehen

¹⁵⁵ Siehe zB *Kofler*, Rückwirkung und Vertrauensschutz im Abgabenrecht, GES 2014, 182 (184 ff); *Rust/Blum*, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, 20. ÖJT IV/1 (2018) 30.

¹⁵⁶ ZB VfGH 17. 12. 1993, B 828/92, VfSlg 13.657/1993; VfGH 10. 10. 2002, B 913/02, VfSlg 16.687/2002; VfGH 13. 6. 2012, B 748/11, VfSlg 19.637/2012; VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014 ua, VfSlg 19.933/2014; VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe); VfGH 9. 10. 2017, E 2536/2016, VfSlg 20.204/2017.

¹⁵⁷ ZB VfGH 24. 6. 2006, G 28/06, VfSlg 17.892/2006; VfGH 13. 6. 2012, B 748/11, VfSlg 19.637/2012.

¹⁵⁸ Siehe zB VfGH 17. 12. 1993, B 828/92, VfSlg 13.657/1993; VfGH 19. 6. 1997, B 226/97, VfSlg 14.868/1997; zuletzt VfGH 25. 9. 2015, G 111/2015, VfSlg 20.004/2015.

¹⁵⁹ ZB VfGH 10. 3. 1987, G 19/86 ua, VfSlg 11.288/1987; VfGH 11. 12. 2002, G 186/02 ua, VfSlg 16.764/2002; VfGH 28. 6. 2004, G 60/03, VfSlg 17.254/2004.

¹⁶⁰ ZB VfGH 12. 12. 1991, V 210/91 ua, VfSlg 12.944/1991 (zur Einbeziehung lärmarmen Lastkraftwagen in das Nachtfahrverbot); VfGH 16. 12. 1993, G 114/93, VfSlg 13.655/1993 (zur Beseitigung der steuerlichen Begünstigung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen hinsichtlich der Verwendbarkeit von nach dem EnergieförderungsG 1979 gebildeten Rücklagen); VfGH 28. 2. 2002, B 781/00, VfSlg 16.452/2002 (zur Anzeigepflicht hinsichtlich freistehender Antennentragsanlagen); dazu zuletzt allgemein auch VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (zum Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe)

¹⁶¹ Siehe VfGH 19. 6. 1997, B 226/97, VfSlg 14.868/1997 (zur Erhöhung des Sicherheitsbeitrags an eine Flughafen-Betriebsgesellschaft).

¹⁶² ABI L 2022/2611, 1 (7. 10. 2022).

(diese erlaubt den Mitgliedstaaten in Art 15 etwa, den Solidaritätsbeitrag im fossilen Sektor nur für 2022, nur für 2023 oder aber für beide Haushaltsjahre zu erheben):

- Aus Sicht des Unionsrechts scheint einer nationalen Übergewinnsteuer, welche über den Anwendungsbereich des in der Verordnung vorgesehenen Solidaritätsbeitrags hinausgeht, nichts entgegenzustehen. Die Verordnung entfaltet insbesondere keine „Sperrwirkung“ gegen diskriminierungsfreie mitgliedstaatliche Maßnahmen, welche die Mindestziele der Verordnung nicht unterlaufen (sondern vielmehr erweitern) und auch im Übrigen dem Primärrecht entsprechen.¹⁶³
- Die von der Verordnung abschließend getroffenen Regelungen entziehen sich wegen des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts dem nationalen Verfassungsrecht (und sind grundrechtlich allenfalls nach der europäischen GRC zu beurteilen). Die nationale Ausübung von Spielräumen der Verordnung wie auch eine Erweiterung im Rahmen einer nationalen Übergewinnsteuer (zB durch Ausdehnung auf den Stromsektor) muss sich aber am nationalen Verfassungsrecht, insbesondere dem Gleichheitssatz nach der Dogmatik des VfGH, messen lassen.¹⁶⁴
- Die (nationale) Sonderbelastung bestimmter Sektoren (etwa der Stromerzeugung und des Stromhandels) ist im Lichte der VfGH-Rechtsprechung zu Sonderabgaben im Bankensektor wohl verfassungsrechtlich unproblematisch, wenn für diese Sonderbelastung (nicht gänzlich untaugliche) sachliche Anknüpfungspunkte bestehen. Die angesprochenen Entwicklungen der Energiemärkte im Gefolge der Kriegssituation sollten – gerade auch im Hinblick auf die verabschiedeten Maßnahmen auf Unionsebene – eine ausreichende derartige Grundlage bilden, sodass dies verfassungsrechtlich zulässig ist (zumal dem Gesetzgeber bei Auswahl von Besteuerungsgegenständen erheblicher rechtspolitischer Gestaltungsspielraum zukommt).¹⁶⁵
- Auch bei der inneren Ausgestaltung einer solchen Steuer im Detail kommen dem Gesetzgeber erhebliche Gestaltungsspielräume zu, insbesondere wenn dem unionsrechtlichen Konzept mit einer Beschränkung auf „Übergewinne“ (als Gewinne über dem bereits um 20 % erhöhten Durchschnitt von vier Geschäftsjahren) gefolgt wird. Der steuerliche Gewinn wird im Allgemeinen als tauglicher Leistungsfähigkeitsindikator betrachtet, an welchen eine Belastung anknüpfen kann; die bisherige Judikatur hat einer solchen Belastung auch keine definitive Obergrenze hinsichtlich des Steuersatzes gesetzt, zumal durch eine Beschränkung der Steuer auf „Über“gewinne im Durchschnitt kein exzessiver Gewinnsteuersatz entstehen wird. Auch Art 16 Abs 1 der Verordnung ordnet für deren Anwendungsbereich im Übrigen nur einen nach oben offenen Steuersatz von „mindestens 33 %“ der vorgesehenen Bemessungsgrundlage an. Eine nationale Regelung, welche im Anwendungsbereich des Solidaritätsbeitrags zu einem niedrigeren Steueraufkommen führt (zB durch Sonderabzüge für bestimmte Investitionen in erneuerbare Energien) wird demgegenüber aber nicht zulässig sein.¹⁶⁶
- Verfassungsrechtlich problematisch scheint allenfalls die Frage einer Rückwirkung des Solidaritätsbeitrags nach der Verordnung (welcher wahlweise auch erst 2023 angewandt werden kann) und einer nationalen Übergewinnsteuer. Wenn Geschäftsjahre, die ab 1. Jänner 2022 begonnen haben, der Steuer unterworfen werden sollen, betrifft diese nämlich – obwohl die Gewinnsteuern erst mit Ablauf des Kalenderjahres formal entstehen – auch bereits abgeschlossene Sachverhalte, was vom österreichischen VfGH bisher als kritisch zu würdigende „echte“ Rückwirkung behandelt wurde. Eine solche ist aber nicht völlig ausgeschlossen, da „im Einzelfall auch rückwirkende Verschlechterungen der Rechtslage im Steuerrecht ihrer Zielsetzung und dem Ausmaß und der Art

¹⁶³ Dazu im Detail oben Kapitel II.

¹⁶⁴ Dazu im Detail oben Kapitel III.A.

¹⁶⁵ Dazu im Detail oben Kapitel III.B.

¹⁶⁶ Dazu im Detail oben Kapitel III.C.

ihrer Auswirkungen nach verfassungsrechtlich zulässig sein“ können.¹⁶⁷ Unseres Erachtens sprechen gute Gründe dafür, dass eine Übergewinnsteuer (bzw der Solidaritätsbeitrag) und deren Anwendung schon auf Gewinne des Jahres 2022 diese Anforderungen erfüllen, unter anderem da die gegenwärtige Situation weder für den Gesetzgeber vorhersehbar war noch die Unternehmen berechtigterweise solche „Übergewinne“ antizipieren konnten und sie außerdem alle gleichermaßen von dieser Belastung betroffen wären, ohne dass sich einzelne erkennbar „besser“ auf die Steuer einstellen könnten als andere. Zudem ist dies vielleicht die einzige Möglichkeit für den Gesetzgeber, diese Gewinne abzuschöpfen; nach Abschluss eines Geschäftsjahres können Unternehmen über den erzielten Gewinn nämlich rechtlich disponieren (zB durch Ausschüttung) und wird ein nachträglicher Steuerzugriff tatsächlich verfassungsrechtlich unzulässig sein. Jedenfalls unproblematisch ist aber ein Steuerzugriff, der erst auf Geschäftsjahre Anwendung findet, die nach Veröffentlichung des entsprechenden Gesetzes beginnen (zB ab 1. Jänner 2023).¹⁶⁸

¹⁶⁷ VfGH 19. 6. 2015, E 1218/2014 ua, VfSlg 19.984/2015 (Sonderbeitrag zur Stabilitätsabgabe).

¹⁶⁸ Dazu im Detail oben Kapitel III.D.