

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache *****Bf1***, ***Bf1-Adr*****, vertreten durch Zacherl Schallaböck Proksch Manak Kraft Rechtsanwälte GmbH, Teinfaltstraße 8-8A Tür 5.01, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 8. Februar 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 18. Jänner 2024 betreffend Festsetzung des Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) für den Zeitraum 01.12.2022 bis 30.06.2023, Steuernummer *****BF1StNr1*****, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO

Mit Schreiben vom 25.10.2023 stellte die beschwerdeführende GmbH gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO den Antrag, den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) nach dem Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG), BGBl. I Nr. 220/2022, für den Zeitraum 01/12/22 bis 30/06/23 mit Null festzusetzen und den für diesen Zeitraum selbst bemessenen, am 29.09.2023 entrichteten EKB-S in Höhe von 612.421,27 € zurückzuzahlen.

Dazu führte sie Folgendes aus:

Am 29.12.2022 sei mit BGBl. I Nr. 220/2022 das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG) kundgemacht worden. Nach dem EKBSG müssen betroffene Unternehmen auf „Überschusserlöse“ aus der Veräußerung von Strom „Beiträge“ nach dem EKBSG bezahlen.

Die Beschwerdeführerin sei im Bereich der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien, insbesondere der Windenergie, tätig. Aufgrund dieser Geschäftstätigkeit sei die Gesellschaft nach dem EKBSG verpflichtet gewesen, den EKB-S für den Zeitraum 01/12/22 - 30/06/23 selbst zu bemessen und bis zum 30.09.2023 an das Finanzamt Österreich zu entrichten.

Die Entrichtung des selbst bemessenen EKB-S in Höhe von 612.421,27 € für den Zeitraum 01/12/22 - 30/06/23 sei am 29.09.2023 erfolgt. Zusätzlich dazu habe die Beschwerdeführerin die erforderliche Aufstellung gemäß § 8 Abs. 2 EKBSG an das zuständige Finanzamt übermittelt, aus der sich die konkrete Berechnung des ermittelten Betrags ergebe.

Die von der Beschwerdeführerin zitierte Regelung verstoße aus im Anschluss dargelegten Gründen dem Gleichheitsgrundsatz und sei daher verfassungswidrig:

a) Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip

Vor dem Hintergrund des vom Verfassungsgerichtshof in VfSlg 18.783/2009 als Ausfluss des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes formulierten objektiven Nettoprinzips erscheine die Ausgestaltung des EKBSG in zwei Aspekten als verfassungswidrig:

Im Gegensatz zum Energiekostenbeitrag für fossile Energieträger (EKBSFG) werde nicht der Gewinn der vergangenen Jahre als Bemessungsgrundlage, sondern die realisierten Erträge herangezogen, die ein Beitragsschuldner für den Verkauf und die Lieferung von Strom in der Union erhalte. Es gebe im Gesetz keine verfassungsrechtlich notwendige, sachliche Rechtfertigung, wieso hier auf die Erlöse und nicht auf die Gewinne, also das tatsächliche Einkommen im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips abgestellt werde.

Da die Produktionskosten bei den verschiedenen Energieerzeugungsunternehmen unterschiedlich hoch seien, widerspreche ein einheitliches Anknüpfen an den Erlös anstatt an den Gewinn dem Gleichheitsgrundsatz, da hier unterschiedliche Sachverhalte gleich behandelt würden. Gerade Wind- und Solarenergieproduzenten seien aufgrund der hohen Fixkosten potentiell besonders betroffen.

Überdies erscheine auch die Obergrenze willkürlich gewählt. Die in Art 6 Abs 1 EU-Notfallsmaßnahmen-VO vorgegebene Obergrenze, auf der das EKBSG ursprünglich beruhe, betrage 180 €/MWh Strom. Zwar erlaube die EU-Notfallsmaßnahmen-VO in Art 8 die Festlegung einer niedrigeren Obergrenze, dennoch liege keine Rechtfertigung für die von Österreich gewählte Obergrenze vor. Dies zeige sich auch daran, dass die zunächst bei 140 €/MWh Strom liegende Obergrenze für das zweite Halbjahr 2023 mittels Novelle auf 120 €/MWh Strom gesenkt worden sei. Die aus den parlamentarischen Materialien hervorgehende Begründung, dass die österreichische Obergrenze innerhalb der durch die EU vorgegebenen Obergrenze liege, könne keinesfalls als sachliche Rechtfertigung genügen.

Die willkürlich gewählte Bemessungsgrundlage, die auf Erlöse abstelle, und die willkürlich festgesetzte Obergrenze würden daher gegen das objektive Nettoprinzip verstoßen und seien damit gleichheits- und somit verfassungswidrig.

b) Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und fossilen Energieträgern

Im Gegensatz zum EKBSG, das auf den erzielten Erlös abstelle, stelle das gleichzeitig erlassene EKBFG auf die tatsächlich erzielten Übergewinne ab.

Hier liege eine eindeutige Ungleichbehandlung von vergleichbaren Tatbeständen vor. Regelungsgegenstand beider Gesetze sei die Besteuerung von „Zufallsgewinnen“ im Energiesektor. Sowohl Stromerzeuger als auch fossile Energieträger würden von den gestiegenen Preisen profitieren. Durch das Merit-Order-System seien sie sogar in der Preisbildung aneinandergebunden. Es seien also eindeutig vergleichbare Tatbestände, was sich auch daraus ergebe, dass beide Gesetze auf derselben EU-Verordnung beruhten und als gemeinsames Paket beschlossen worden seien.

Doch während bei Stromproduzenten, ohne dies, wie oben ausgeführt, sachlich zu begründen, der Umsatz als Bemessungsgrundlage herangezogen werde, stelle das EKBFG auf den Gewinn ab.

Für diese Ungleichbehandlung gebe es keine sachliche Rechtfertigung, auch nicht die Berufung auf die (ohnehin ausgelaufene) EU-Verordnung, die diese Differenzierung vornehme.

c) Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und von Fernwärmeversorgern

Obwohl es am Fernwärmemarkt zu extremen Preissteigerungen und den damit einhergehenden Übergewinnen gekommen sei, gebe es für den Fernwärmesektor keine Übergewinnsteuer.

d) Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Stromhändlern

Betroffen vom EKBSG seien lediglich Stromproduzenten, Stromhändler müssten keine Steuer auf die von ihnen erzielten „Zufallsgewinne“ leisten. Tatsächlich würden Stromhändler aber ebenso von den gestiegenen Strompreisen profitieren; es seien gerade die Händler, die den Strom an Endverbraucher, denen der EKB-S den Materialien zufolge zugutekommen solle, verkaufen würden.

e) Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot

Die Regelung des EKBSG sei sachlich nicht zur Zielerreichung, die Strompreise und die Kosten für Strom für Endkunden zu senken, geeignet, weil die Maßnahmen zur

Einnahmebeschränkung bei den Stromerzeugern in Bezug auf die Endverbraucherpreise, die von den Stromhändlern, die die Strompreise festlegen würden, aber von dieser Abgabe nicht betroffen seien, praktisch wirkungslos seien.

2. Angefochtener Bescheid

Die belangte Behörde wies den Antrag mit dem angefochtenen Bescheid vom 18.01.2024 ab. Der Antrag sei zwar fristgerecht eingebracht worden, § 201 BAO setze aber stets voraus, dass der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Daraus folge, dass keine Festsetzung der Abgabe erfolgen dürfe, wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung - wie im gegenständlichen Fall - als richtig erweise. In einem solchen Fall sei der Antrag auf Festsetzung abzuweisen.

3. Beschwerde

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde führte die Beschwerdeführerin neben den bereits im Antrag vom 25.10.2023 vorgebrachten Argumenten im Wesentlichen Folgendes aus:

a) Rechtlicher Zusammenhang

Im Zuge der gestiegenen Energiepreise nach der russischen Invasion der Ukraine habe die Europäische Union im Oktober 2022 die EU-Notfallmaßnahmen-VO (EU-VO 2022/1854) beschlossen. Diese habe einerseits durch Maßnahmen zur Nachfragesenkung und einer Obergrenze für Markterlöse für sinkende Strompreise sorgen und andererseits einen „Solidaritätsbeitrag“ für den fossilen Sektor einführen sollen. Daraufhin habe Österreich im Dezember 2022 das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger (EKBBFG), StF: BGBl. I Nr. 220/2022, sowie das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG), StF: BGBl. I Nr. 220/2022, idGF BGBl. I Nr. 64/2023, verabschiedet. Zwei österreichische Verordnungen hätten das EKBSG konkretisiert, die EKB-S-Umsetzungsverordnung (StF: BGBl. II Nr. 195/2023) und die EKB-Investitions-Verordnung (StF: BGBl. II Nr. 194/2023).

Mit dem EKBSG sei ein „Energiekrisenbeitrag-Strom“ (EKB-S) eingeführt worden, eine Abgabe auf Überschusserlöse. Der EKB-S sei eine Bundesabgabe und betreffe den Verkauf von im Inland erzeugtem Strom aus Windenergie, Solarenergie (Solarthermie und Fotovoltaik), Erdwärme, Wasserkraft, Abfall, Braunkohle, Steinkohle, Erdölerzeugnissen, Torf und Biomasse-Brennstoffen, ausgenommen Biomethan, durch den Stromerzeuger.

Der EKB-S basiere auf den monatlichen Überschusserlösen aus dem Stromverkauf, die zwischen dem 1.12.2022 und dem 31.12.2023 erzielt wurden (§ 3 EKBSG). Im Gegensatz dazu stelle der „Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger“ (EKB-F) auf den Gewinn fossiler Energieproduzenten ab. Markterlöse im Sinne des Gesetzes seien die realisierten Erträge, die ein Beitragsschuldner für den Verkauf und die Lieferung von Strom in der Union erhalte.

Ein Überschusserlös iSd EKBSG sei eine positive Differenz zwischen den Markterlösen des Beitragsschuldners je MWh Strom und der jeweiligen Obergrenze für Markterlöse.

Während die EU-Notfallmaßnahmen-VO vorgesehen habe, dass die Markterlöse, die Erzeuger für die Stromerzeugung aus den genannten Quellen erzielen, auf höchstens 180 €/MWh erzeugter Elektrizität begrenzt werden, habe die von der österreichischen Regierung gewählte Obergrenze 140 €/MWh Strom für Erlöse, die zwischen dem 01.12.2022 und dem 31.05.2023 erzielt wurden, betragen. Der EKB-S betrage 90% der Überschusserlöse.

Im Mai 2023 sei durch eine Novelle (EKBSG idF BGBl. I Nr. 64/2023) die Obergrenze in Österreich abermals willkürlich und ohne Änderung des europäischen Rahmens auf 120 €/MWh Strom für Erlöse, die nach dem 31.05.2023 erzielt wurden, reduziert worden. Auch aus den Materialien gehe lediglich hervor, dass die Obergrenze von 120 €/MWh Strom unter der Obergrenze der EU liege und die Großhandelspreise gesunken seien. Dies könne keinesfalls eine solch extreme Maßnahme, wie die Reduktion um fast 15% sachlich begründen.

Der Bundesregierung sei es mit ihrer willkürlichen Reduktion offenbar so eilig gewesen, dass sie für das Inkrafttreten nicht einmal das Auslaufen der EU-Notfallmaßnahmen-VO und das damit einhergehende Ende des ersten Abrechnungszeitraum abgewartet habe. Stattdessen sei die Novelle ab 01.06.2023 in Kraft getreten. Dies führe zum nachgerade absurd anmutenden Zustand, dass der gegenständliche Abrechnungszeitraum mit einem Monat beginne, in dem die Abführung von „Überschusserlösen“ über 140 €/MWh Strom rückwirkend verordnet worden sei (Dezember 2022), dann gelte die Obergrenze von 140 €/MWh Strom für fünf Monate, bevor für den letzten Monat des gegenständlichen Abrechnungszeitraum eine Obergrenze von 120 €/MWh Strom gelte. Für das zweite Halbjahr 2023, in dem die EU-Notfallmaßnahmen-VO ausgelaufen sei, gelte (nach derzeitigem Stand) eine Obergrenze von 120 €/MWh Strom. Trotz dieser Flut an Versuchen, die Erlösabschöpfung, „richtig hinzubekommen“, sei ihr normiertes Ziel (siehe Art 10 Abs. 1 EU-Notfallmaßnahmen-VO), die Reduktion von Preisen beim Endverbraucher, niemals erreicht worden. Stattdessen sei die Regelung unsachlich, willkürlich, klima- und investitionsfeindlich und in den Augen der Beschwerdeführerin verfassungswidrig, wie im Folgenden gezeigt werde.

b) Rechtswidrigkeit des Bescheides

In Österreich gelte das Gebot der verfassungskonformen Interpretation. Nach diesem Grundsatz sei bei der Auslegung von „unterverfassungsrechtlichen“ Normen jene Bedeutung zu

wählen, welche diese Normen im Zweifel als nicht verfassungswidrig erscheinen lasse. Wie ausführlich im Antrag ausgeführt, erweise sich der im gegenständlichen Fall selbstberechnete, bekannt gegebene und abgeführte Betrag als zwar der derzeitigen gesetzlichen Lage entsprechend. Da allerdings die der Berechnung zugrundeliegenden Bestimmungen des EKBSG in den Augen der Beschwerdeführerin verfassungswidrig seien und der „Beitrag“ daher in verfassungskonformer Betrachtung nicht hätte bezahlt werden müssen und somit der selbst berechnete „Beitrag“ falsch sei, wäre dem Antrag auf Bescheiderlassung nach § 201 Abs. 3 BAO stattzugeben, der EKB-S in weiterer Folge mit 0,00 € festzusetzen und der entrichtete EKB-S iHv 47.005,41€ zuzüglich Verzinsung zurückzuzahlen gewesen.

Die belangte Behörde wäre verpflichtet gewesen darzulegen, warum die von der Beschwerdeführerin selbst ausdrücklich als unrichtig bezeichnete Selbstberechnung richtig sei, und weshalb die verfassungsrechtlichen Argumente der Beschwerdeführerin ins Leere gehen würden. Soweit ersichtlich, habe die Behörde auch kein Ermittlungsverfahren durchgeführt.

Es läge ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz gemäß Artikel 7 B-VG bzw. gegen das Recht auf Nichtdiskriminierung nach Art 17 GRC vor.

Die ersten beiden Sätze des Art 7 Abs. 1 B-VG konstituierten nach allgemeiner Auffassung den „allgemeinen Gleichheitsgrundsatz“. Dieser verbürge die Gleichbehandlung aller Rechtssubjekte. Umfasst vom Gleichheitsgrundsatz seien außer dem expliziten Privilegierungsverbot weitere Bedeutungsschichten.

Nach dem allgemeinen Diskriminierungsverbot seien Diskriminierungen aus unsachlichen Gründen verfassungsrechtlich unzulässig. Weiters gelte ein Differenzierungsverbot, das unsachliche Differenzierungen oder aber auch unsachliche Gleichbehandlungen von ungleichen Tatbeständen verbiete, sowie ein Sachlichkeitsgebot, das bei einer unterschiedlichen Behandlung einen rechtfertigenden Grund notwendig mache. Daraus habe der Verfassungsgerichtshof (VfGH) ein allgemeines und umfassendes verfassungsrechtliches Sachlichkeitsgebot abgeleitet, dem jedes Staatshandeln entsprechen müsse. Außerdem habe er aus Art 7 B-VG ein Verbot sachlich nicht gerechtfertigter Differenzierungen abgeleitet.

Nach Art. 52 Abs. 3 GRC hätten die in der Charta gewährleisteten Freiheitsrechte, darunter Art. 21 Abs. 1 und Art. 17 GRC, die gleiche Bedeutung und Tragweite wie die ihnen entsprechenden Rechte nach der EMRK, die in Österreich im Verfassungsrang stehe.

Der Verfassungsgerichtshof hege keinen Zweifel daran, dass es sich bei Art. 21 Abs. 1 GRC – vgl. auch Art. 7 Abs. 1 B-VG und Art. 14 EMRK - um eine Garantie der GRC handle, die in ihrer Formulierung und Bestimmtheit verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten der österreichischen Bundesverfassung gleiche, mithin keine völlig unterschiedliche normative Struktur als diese aufweise. Im Lichte dieser Bedeutungsschichten sei der EKB-S aus Sicht der Beschwerdeführerin gleich aus mehreren Gründen (die zum Teil bereits im Antrag vom

25.10.2023 dargelegt und in der Beschwerde neuerlich wiedergegeben wurden, und daher insoweit nicht neuerlich zitiert werden) gleichheits- und damit verfassungswidrig.

Für die Annahme der Verfassungswidrigkeit des EKBSG wurden neben den bereits im Antrag vom 25.10.2023 dargelegten Gründen noch folgende herangezogen:

b.a. Rückwirkende Anwendung des EKB-S

Grundsätzlich entfalte ein Gesetz mit dem auf die Publizierung im Bundesgesetzblatt folgenden Tag seine Wirkung. Freilich könne der Gesetzgeber im Gesetz auch eine davon abweichende Regelung treffen. Das EKBSG sei am 29.12.2022 im Bundesgesetzblatt publiziert worden. Allerdings sei es gemäß § 11 Abs. 1 EKBSG bereits mit 01.12.2022 in Kraft getreten, die Bemessungsgrundlage beginne mit dem 1.12.2022. Somit entfalte das Gesetz rückwirkende Wirkung.

Zwar erlaube Art 49 B-VG grundsätzlich eine Rückwirkung von Gesetzen zu verfügen, belastenden rückwirkenden Gesetzen, wie dem EKBSG, seien allerdings enge verfassungsrechtliche Grenzen gesetzt. Neben dem sich aus Art. 7 EMRK ergebenden absoluten Rückwirkungsverbot im Strafrecht sei dies primär das aus dem Gleichheitsgrundsatz abgeleitete Prinzip des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes. Demnach sei eine rückwirkende und für den Einzelnen nachteilige Änderung einer gesetzlichen Bestimmung dann verfassungswidrig, wenn „die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurden und nicht etwa besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen.“

Im Abgabenrecht werde zwischen verfassungsrechtlich verpönten „echten“ Rückwirkungen von Steuergesetzen einerseits und dem Schutz vor Eingriffen bei steuergesetzlich angeregten Dispositionen sowie dem Schutz rechtlicher Anwartschaften durch Rechtsänderungen pro futuro andererseits unterschieden. Bei verfassungsrechtlich suspekten „echten“ Rückwirkungen gehe 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 würden.

Die österreichische Rechtsprechung stelle zur Beurteilung, ob eine „echte“ Rückwirkung bestehe, auf den Zeitpunkt der steuerauslösenden Handlung (also wann der zu besteuerte Erlös entstehe) und nicht, wie beispielsweise Deutschland, auf den formalen Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung ab (mit Ablauf der Besteuerungsperiode).

Die steuerauslösende Handlung sei eindeutig, und sogar im EKBSG normiert: Die Veräußerung von Strom, die Überschusserlöse generiere. Insofern liege eine verschlechternde Veränderung der Rechtslage zwischen dem Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung (steuerauslösende

Handlung) und dem Jahresende (Steuerschuldentstehung) vor. Die Rückwirkung des EKBSG sei also als eine verfassungsrechtlich verpönte „echte“ Rückwirkung zu sehen. Diese „echte“ Rückwirkung verstoße gegen den Vertrauensschutz, wenn sie, wie ausgeführt, einen Eingriff von erheblichem Gewicht darstelle, der die Normunterworfenen in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht habe.

Geschützt sei dabei das Vertrauen des Bürgers auf der Grundlage der geltenden, kundgemachten Rechtslage. Wie der Rechtsprechung des VfGH zu entnehmen sei, müsse er sich dabei nicht an Planungen, politischen Vorhaben oder literarischen Diskussionen orientieren. Insofern könne die allgemeine Kenntnis des Kriegs in der Ukraine und der Preisexplosion am Strommarkt jedenfalls nicht den Vertrauensschutz untergraben. Auch der bereits im Oktober 2022 erfolgte Beschluss der EU- Notfallmaßnahmen-VO untergrabe das Vertrauen nicht, da sie den einzelnen Staaten Ausgestaltungsspielraum einräume, von dem Österreich auch, wie zuvor mehrfach ausgeführt, extensiv Gebrauch gemacht habe.

Bestehe, wie im vorliegenden Fall, ein Vertrauenstatbestand, sei ein rückwirkendes belastendes Gesetz in der Regel verfassungswidrig, außer es gebe besondere rechtfertigende Gründe für eine Rückwirkung. Unter diesen Umständen könne auch eine Rückwirkung von nur wenigen Wochen verfassungswidrig sein. Es sei jedenfalls anzunehmen, dass der EKB-S aufgrund seiner punitiven Höhe jedenfalls einen Eingriff von erheblichem Gewicht darstelle. So seien im Bereich der Windkraft ca. 15% der Erlöse des Jahres 2022 abgeschöpft worden. Insofern verstoße die Rückwirkung des EKBSG gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz und sei damit gleichheits- und somit verfassungswidrig.

Aus all diesen Gründen verstoße das EKBSG bzw. der darauf beruhende Bescheid gegen den Gleichheitssatz gemäß Artikel 7 B-VG bzw. das Recht auf Nichtdiskriminierung nach Art 17 GRC.

Der bekämpfte Bescheid sei somit auch als materiell rechtswidrig zu qualifizieren.

Der angefochtene Bescheid sei schon deshalb aufzuheben, weil es die Behörde unterlassen habe, eine verfassungskonforme Auslegung des EKBSG vorzunehmen. Sofern einer solchen die Grenzen des Wortlauts des Gesetzes entgegenzuhalten wären, umfasse die dann anzunehmende Verfassungswidrigkeit der Bestimmung auch den angefochtenen Bescheid

b.b. Verstoß gegen die Eigentumsfreiheit

Art. 5 StGG konstituiere - gemeinsam mit Art 1 des 1. ZPEMRK - die verfassungsrechtliche Eigentumsordnung. Sie enthalte eine verfassungsgesetzliche Gewährleistung eines subjektiven Rechts auf Unverletzlichkeit des Eigentums und sei gleichzeitig als verfassungsrechtliche Garantie des Eigentums als - durch den Gesetzgeber zu gestaltendes - Institut der Privatrechtsordnung zu verstehen. Art 17 GRC entspreche dabei in Bedeutung und Tragweite der österreichischen Eigentumsfreiheit.

Gegenstand des verfassungsrechtlichen Eigentumsschutzes seien nach der Rechtsprechung des VfGH alle vermögenswerten Privatrechte. Auch die Vorschreibung von Geldleistungen greife in das Eigentumsrecht ein, was sowohl für die Vorschreibung von Geldstrafen als auch für die Vorschreibung von Gebühren und Abgaben oder Kammerumlagen und vice versa auch für die Verweigerung einer steuerlichen Begünstigung gelte.

Da also Abgabengesetze in den Schutzbereich des Grundrechts des Art 5 StGG eingriffen, ergebe sich zwingend, dass auch sie nur zulässig seien, wenn sie in Übereinstimmung mit dem Allgemeininteresse stünden und nicht unverhältnismäßig seien. Als Fälle der Unverhältnismäßigkeit kämen hier insbesondere Steuern mit „konfiskatorischen Effekten“, also solche in Betracht, die den Steuerpflichtigen exzessiv belasten und dadurch seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen würden. Dem habe sich auch der VfGH insoweit angeschlossen, als er in einzelnen Fällen geprüft habe, ob die Erhebung der konkreten Abgabe im öffentlichen Interesse gelegen sei.

Wie bereits ausgeführt, sei der EKB-S weder sachlich rechtfertigbar noch im öffentlichen Interesse gelegen. Aufgrund ihrer, nahezu unvergleichbaren, enormen Höhe von 90% sei der EKB-S eine Steuer mit konfiskatorischen Effekten, die die Vermögensverhältnisse der Normunterworfenen grundlegend, also in ihrem Stamm, beeinträchtigen würde.

All das führe insgesamt zu einer massiven Benachteiligung der Beschwerdeführerin, und verletze sie der Bescheid auch in ihrer verfassungsgesetzlich gewährleisteten Eigentumsfreiheit.

c) Kein Anwendungsvorrang der EU-Notfallmaßnahmen-VO

c.a. Allgemeines

Am 8.10.2022 sei die Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates vom 6. Oktober 2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise („EU-Notfallmaßnahmen-VO“) im Amtsblatt in Kraft getreten (Art. 22 Abs. 1 EU-NotfallmaßnahmenVO).

Auf Grundlage der EU-Notfallmaßnahmen-VO sei in Österreich das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom („EKBSG“) und das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger („EKBFG“), erlassen worden.

Die EU-Notfallmaßnahmen-VO sehe zum einen Maßnahmen in Bezug auf den Strommarkt (Maßnahmen zur Nachfragesenkung, Obergrenze für Markterlöse und Verteilung der Überschusserlöse und der Engpasserlösüberschüsse an die Stromendkunden) und zum anderen Maßnahmen in Bezug auf den Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich („fossiler Sektor“ = Einführung eines Solidaritätsbeitrages) vor.

Nach der Rechtsprechung des EuGHs habe das gesamte Recht der EU Vorrang vor dem nationalen Recht der EU-Mitgliedstaaten. Es handle sich dabei um einen Anwendungs- und keinen Geltungsvorrang. Das heiße, wenn nationales Recht dem Unionsrecht widerspreche - also auch nicht unionsrechtskonform ausgelegt werden könne -, dürfe es nicht angewendet werden.

Damit sterreichisches Verfassungsrecht verdrängt werde, sei es allerdings Voraussetzung, dass es sich einerseits beim EKBSG um eine passende Umsetzung der EU-Notfallmaßnahmen-VO handle oder andererseits, dass die Verordnung unmittelbar anwendbar wäre. Beides sei gegenständlich nicht der Fall, wie im Folgenden gezeigt werde.

Darüber hinaus verstoße der EKB-S auch gegen die EU-Grundrechtecharta, die hierbei auch für sterreichische Gerichte Prüfungsmaßstab sei, wie sogleich gezeigt werde.

Hinzu komme, dass die Verordnung mittlerweile ausgelaufen sei. Die Notfallmanahmenverordnung habe bis zum 30.06.2023 (Art. 22 Abs. 2 lit. c der VO) gegolten. Eine allfällige unionsrechtliche Deckung für das EKBSG sei sohin spätestens seit 01.07.2023 entfallen. Da der zeitliche Geltungsbereich des EKBSG über den zeitlichen Geltungsbereich der VO 2022/1854 hinausreiche, sei der EKB-S, unabhängig von der Frage nach einer korrekten Umsetzung und unmittelbarer Anwendbarkeit, nunmehr sowohl am Maßstab des sterreichischen Verfassungsrechts als auch am Maßstab des sonstigen Unionsrechts zu messen.

c.b. Keine Deckung des EKBSG durch die EU-Notfallmaßnahmen-VO

Mit der EU-Notfallmaßnahmen-VO sollte unter anderem eine verbindliche Obergrenze für „berschusserlse“ eingezogen werden, um den Strompreis für Endnutzer zu reduzieren.

In Art 6 Abs. 1 EU-Notfallmaßnahmen-VO werde geregelt, dass die Markterlöse, die Erzeuger für die Stromerzeugung aus den in Art 7 Abs. 1 der Verordnung genannten Quellen erzielen, auf höchstens 180,00 €/MWh erzeugter Elektrizität begrenzt werden. Aus den Erwägungsgründen zur EU-Notfallmaßnahmen-VO werde klar, dass die Obergrenze für Markterlöse als eine unionsweit einheitliche Obergrenze zu verstehen sei.

In Art. 10 EU-Notfallmaßnahmen-VO werde die Verteilung der Überschusserlöse geregelt. Gemäß Abs. 1 müssten die Mitgliedstaaten sicherstellen, dass alle Überschusserlöse, die sich aus der Anwendung der Obergrenze für die Markterlöse ergeben, gezielt zur Finanzierung von Maßnahmen verwendet werden, mit denen Stromendkunden unterstützt werden, um die Auswirkungen der hohen Strompreise auf diese Kunden abzumildern. Gemäß Abs. 2 müssten die in Abs. 1 genannten Maßnahmen eindeutig festgelegt, transparent, verhältnismäßig, diskriminierungsfrei und überprüfbar sein. Die Verteilung der erzielten Überschusserlöse sei für

den EU-Verordnungsgeber so wichtig, dass er in Abs. 4 sogar Beispiele für Maßnahmen, die die Auswirkungen der hohen Strompreise bei Kunden abmildern, anführe.

Ganz anders die Regelungen des EKBSG:

Die Regelung des EKBSG sehe vor, dass die maßgebliche Obergrenze für den EKB-S bei 140,00 € bzw. 120,00 €/MWh Strom (erster und zweiter Zeitraum) liege. In Anbetracht der übergeordneten Zielsetzung der Verordnung, welche eine EU-weit einheitliche Obergrenze anstrebe, sei es dem nationalen Gesetzgeber wohl nicht gestattet, eine niedrigere Grenze festzulegen. Es könnte argumentiert werden, dass der Terminus „höchstens“ in dem Sinne zu interpretieren sei, dass er nicht die Obergrenze für erzielbare Erlöse darstelle, sondern vielmehr die Obergrenze, bis zu der die Mitgliedstaaten Erlöse zulassen könnten. Diese Auslegung finde jedoch in Art. 8 Abs. 1 lit. a der EU-Notfallmaßnahmen-VO eine Gegenposition, da dieser es den Mitgliedstaaten ermögliche, Maßnahmen beizubehalten oder einzuführen, welche die Markterlöse weiter begrenzen. Wäre die Obergrenze nach Art. 6 Abs. 1 flexibel gestaltet, d.h., könnten die Mitgliedstaaten bereits gemäß Art. 6 Abs. 1 unter 180,00 € agieren, wäre eine Regelung gemäß Art. 8 Abs. 1 lit. a der EU-Notfallmaßnahmen-Verordnung sinnentleert.

Die Frage, ob niedrigere Obergrenzen bereits nach Art. 6 Abs. 1 der EU-Notfallmaßnahmen-VO oder erst aufgrund von Art. 8 Abs. 1 lit. a zulässig gewesen wären, sei von Bedeutung, da Art. 8 Abs. 2 spezifische Kriterien für Maßnahmen gemäß Art. 8 Abs. 1 vorschreibe. Demnach sei eine Unterschreitung der Obergrenze gemäß Art. 6 Abs. 1 durch Anwendung von Art. 8 Abs. 1 nur dann zulässig, wenn sie a) verhältnismäßig und ohne Diskriminierung erfolge, b) keine negativen Auswirkungen auf Investitionssignale habe, c) die Investitions- und Betriebskosten vollständig decke, d) keine Marktverzerrungen verursache und e) mit den Vorgaben des Unionsrechts konform sei.

Wie bereits ausführlich ausgeführt, seien der EKB-S und die darin gewählten Unterschreitungen der in der Verordnung vorgegebenen Obergrenze weder verhältnismäßig, noch diskriminierungsfrei. Ganz im Gegenteil lägen diverse schwere Verstöße gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 7 B-VG bzw. das Recht auf Nichtdiskriminierung nach Art. 21 GRC vor. Darüber hinaus gefährde der EKB-S Investitionssignale deutlich, führe dazu, dass manche Betriebe ihre Betriebskosten nicht vollständig decken könnten und verzerre den Strommarkt. Beweise hierzu könnten vorgelegt werden, so das Gericht dies wünsche.

Hinzu komme, dass es den Mitgliedstaaten nach der Judikatur des EuGHs nicht gestattet sei, „eigene Vorschriften zu erlassen, welche die Tragweite der Verordnung selbst berühren“, genau dies mache der österreichische Gesetzgeber jedoch, wenn er in Eigenregie die unionsweit verbindliche Obergrenze hinabsetze.

Die im EKBSG normierte Obergrenze für den EKB-S bei 140,00 € bzw. 120,00 €/MWh Strom sei also nicht von der EU-Notfallmaßnahmen-VO gedeckt.

Zusätzlich bestünden weitere Abweichungen: Gemäß § 3 Abs. 5 EKBSG werde der EKB-S auf 90% der Überschusserlöse begrenzt, entsprechend dem in Art. 7 Abs. 5 der EU-Notfallmaßnahmen-VO gewährten Wahlrecht, welches erlaube, die Obergrenze nur auf 90% der die Obergrenze überschreitenden Markterlöse anzuwenden. Parallel dazu bestimme § 3 Abs. 6 EKBSG, dass der EKB-S als abzugsfähige Betriebsausgabe anzusehen sei. Durch die gewinnmindernde Berücksichtigung für Zwecke der Ertragsteuern (Körperschaftsteuer), reduziere sich die Gesamtbelastung durch den EKB-S. Diese spezifische nationale Regelung, die zwar für den Schuldner des EKB-S vorteilhaft sei, stehe in direktem Widerspruch zu den Anforderungen der EU-Notfallmaßnahmen-VO. Folglich könne festgestellt werden, dass der EKBSG aufgrund dieser Diskrepanz ebenfalls keine Deckung durch die EU-Notfallmaßnahmen-VO finde.

Problematisch sei auch der Charakter des EKB-S als Abgabe iSd BAO. Nach Literaturmeinung sei in der Obergrenze für Markterlöse nur eine regulatorische (im Sinne einer Preisfestsetzung) und jedenfalls keine steuerrechtliche Maßnahme zu sehen. Auch der EuGH bestätige dies in stRsp allgemein. Insofern seien steuerliche Regelungen im Hinblick auf den Stromsektor schlechthin nicht von der Verordnung erfasst, die Abgabe des EKB-S als Steuer finde also keine Deckung in der Verordnung.

Insbesondere aber fehle im EKBSG die für den EU-Verordnungsgeber zentrale Bestimmung des Art. 10, welcher gleichzeitig die sich aus den Erwägungsgründen ergebende Zielbestimmung der Verordnung darstelle. Obwohl die Mitgliedstaaten gemäß Art. 10 Abs. 1 dazu verpflichtet gewesen seien, alle Überschusserlöse, die sich aus der Anwendung der Obergrenze für die Markterlöse ergeben, gezielt zur Finanzierung von Maßnahmen zu verwenden, mit denen Stromendkunden unterstützt werden, um die Auswirkungen der hohen Strompreise auf diese Kunden abzumildern, und die Wichtigkeit dieser Maßnahme sogar noch durch die beispielhafte Aufzählung in Abs. 2 verdeutlicht werde, finde sich im EKBSG, direkt verstoßend gegen EU Recht, keinerlei derartige Bestimmung. Stattdessen sei der EKB-S einfach als allgemeine Bundesabgabe einzustufen.

Die Bestimmungen zur Obergrenze für Markterlöse, wie in Art. 6, 7 und 8 der EU-Notfallmaßnahmen-VO festgelegt, seien im Zeitraum vom 1. Dezember 2022 bis zum 30. Juni 2023 gemäß Art. 22 Abs. 2 lit. c der EU-Notfallmaßnahmen-VO gültig. Im Zuge der Novellierung des EKBSG sei der EKB-S bis zum 31. Dezember 2023 verlängert worden. Da der Geltungszeitraum der Obergrenze für Markterlöse gemäß der EU-Notfallmaßnahmen-VO am 30. Juni 2023 geendet habe, sei der EKB-S ab diesem Datum jedenfalls nicht mehr durch die EU-Notfallmaßnahmen-VO abgedeckt.

Insgesamt zeige sich somit eindeutig, dass der EKB-S auch vor dem 1. Juni 2023 eindeutig nicht von der Verordnung gedeckt gewesen sei, und, dass es sich beim EKBSG nicht um eine korrekte Umsetzung der EU-Notfallmaßnahmen-VO handle.

c.c. Keine unmittelbare Anwendbarkeit der EU-NotfallmaßnahmenVO

Eine Verordnung sei nach stRsp unmittelbar anwendbar, wenn sie zugunsten oder zulasten der Rechtssubjekte Anwendung finde, „ohne dass es irgendwelchen Maßnahmen zur Umwandlung in nationales Recht bedarf“. Im Einklang mit den allgemeinen Grundsätzen gelte dies jedoch nur unter der Voraussetzung, dass die Vorschriften für die Situation des Einzelnen hinreichend klar, genau und relevant seien und ihre Umsetzung von keiner Bedingung abhängen. Sie seien für den Bürger in den Mitgliedstaaten also nur direkt wirksam, wenn sie diese allgemeinen Voraussetzungen erfüllten.

Die EU-Notfallmaßnahmen-VO sei nicht unmittelbar anwendbar.

Dies scheine auch der österreichische Gesetzgeber so zu sehen, eine nochmalige Kundmachung des ohnehin schon direkt anwendbaren Texts einer VO sei unzulässig. In den Materialien meinte der Gesetzgeber dazu, die „Verordnung enthält unzählige Bestimmungen, die einen Regelungsbedarf durch die Mitgliedstaaten nach sich ziehen (zB Optionen, die einem Mitgliedstaat eingeräumt werden). Diesem Regelungsbedarf wird durch dieses Bundesgesetz entsprochen“.

Insbesondere der Charakter des EKB-S als Bundesabgabe zeige, dass die Verordnung nicht unmittelbar anwendbar sei. Die EU selbst könne nicht unmittelbar und direkt Steuern einheben. Im gegenständlichen Fall komme hinzu, dass der EKB-S laut EU-Notfallmaßnahmen-VO (wie oben ausgeführt) wohl keine Steuer sei. Insbesondere aber wäre bei unmittelbarer Anwendbarkeit vollkommen unklar, an wen und wie die Erlösabgabe abgeführt werden müsse und was die Sanktion bei Verstoß sei.

Auch in ihren übrigen Bestimmungen schreibe die Verordnung zwar Ziele und Rahmenbedingungen vor, überlasse aber die spezifische Umsetzung und Anpassung den Mitgliedstaaten, was gegen eine unmittelbare Anwendbarkeit spreche:

In Art. 3 und 4 der Verordnung würden die Mitgliedstaaten aufgefordert, Maßnahmen zur Senkung des Bruttostromverbrauchs zu ergreifen. Diese Artikel legten lediglich die Ziele fest, überließen jedoch den Mitgliedstaaten die Wahl der Mittel zur Erreichung dieser Ziele, was eine nationale Implementierung erfordere. Ebenso ermögliche Art. 5 den Mitgliedstaaten, geeignete Maßnahmen zur Senkung des Bruttostromverbrauchs zu wählen, was die Notwendigkeit nationaler Maßnahmen und somit eine fehlende unmittelbare Anwendbarkeit unterstreiche.

Die Festlegung einer Obergrenze für Markterlöse in Art. 6 und ihre spezifische Anwendung auf bestimmte Stromerzeuger in Art. 7 deuteten ebenfalls darauf hin, dass die Umsetzung und Durchsetzung dieser Bestimmungen in der Verantwortung der Mitgliedstaaten liege. Art. 8, der den Mitgliedstaaten erlaube, eigene Maßnahmen zur weiteren Begrenzung der Markterlöse einzuführen, bestätige diese Interpretation, da er Spielraum für nationale Gesetzgebung lasse.

Darüber hinaus behandelten die Art. 9 und 10 die Verwendung von Engpasserlösüberschüssen und Überschusserlösen, wobei wiederum die Mitgliedstaaten über die Verwendung dieser Mittel entscheiden sollten, was eine nationale Regelung und Verfahrensweise voraussetze. Die in den Artikeln 12 und 13 vorgesehenen öffentlichen Eingriffe in die Strompreisfestsetzung erforderten spezifische Maßnahmen der Mitgliedstaaten und seien somit nicht unmittelbar anwendbar.

Die in den Artikeln 14 bis 17 dargelegten Bestimmungen für einen befristeten Solidaritätsbeitrag verlangten von den Mitgliedstaaten, Maßnahmen zur Umsetzung dieses Beitrags zu erlassen. Dies impliziere, dass die Verordnung eine aktive Umsetzung durch die Mitgliedstaaten erfordere. Artikel 19, der die Mitgliedstaaten zur Überwachung der Umsetzung der Maßnahmen und zur Berichterstattung an die Kommission verpflichte, unterstreiche die Notwendigkeit nationaler Beteiligung und Implementierung.

Schließlich stellten die Ausnahmeregelungen in Artikel 21 klar, dass die Verordnung eine differenzierte Anwendung in den Mitgliedstaaten erfordere, was ebenfalls gegen ihre unmittelbare Anwendbarkeit spreche.

Insgesamt erforderten die Bestimmungen der Verordnung eine aktive Umsetzung und Anpassung durch die Mitgliedstaaten, was ihre unmittelbare Anwendbarkeit ausschließe. Sie setze zwar verbindliche Ziele und Rahmenbedingungen, überlasse aber die spezifische Umsetzung den Mitgliedstaaten, was eine nationale Implementierung notwendig mache.

d) „Die Prüfungsbefugnis wird durch die GRC eröffnet“

Selbst wenn man, entgegen der Rechtsansicht der Beschwerdeführerin, von einer Deckung des EKBSG durch die EU-Notfallmaßnahmen-VO ausgehe bzw. eine unmittelbare Anwendbarkeit der EU-Notfallmaßnahmen-VO annehme, sei die verfassungsrechtliche Prüfungsbefugnis durch die österreichische Gerichtsbarkeit eröffnet.

Der EKB-S verstoße gegen in der EU-Grundrechtecharta verankerte Rechte, die sich sowohl an die gemeinsamen verfassungsrechtlichen Traditionen der Mitgliedstaaten, als auch vor allem an die Rechte der EMRK anlehnten. Betroffen seien insbesondere das Recht auf Nichtdiskriminierung nach Art. 21 GRC sowie die Eigentumsfreiheit nach Art. 17 GRC.

Der VfGH habe in einer Leitentscheidung ausgesprochen, dass die EU-Grundrechte-Charta (Teil des Vertrags von Lissabon) aufgrund ausdrücklicher Anordnung des Art. 6 Abs. 1 EUV mit den Verträgen rechtlich gleichrangig und daher Teil des Primärrechts der Europäischen Union sei: „[...] Auf Grund der innerstaatlichen Rechtslage habe der Äquivalenzgrundsatz zur Folge, dass auch die von der Grundrechte-Charta garantierten Rechte vor dem Verfassungsgerichtshof als verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte gemäß Art 144 bzw Art 144a B-VG geltend gemacht werden können und sie im Anwendungsbereich der Grundrechte-Charta einen Prüfungsmaßstab in Verfahren der generellen Normenkontrolle, insbesondere nach Art 139 und Art 140 B-VG bilden“.

Somit könnten beim indirekten Vollzug des Unionsrechts durch österreichische Organe, wie gegenständlich der Fall, wenn eine Deckung bzw. unmittelbare Anwendbarkeit der Verordnung fälschlicherweise angenommen werde, die Unionsgrundrechte vor den nationalen österreichischen Instanzen geltend gemacht werden. Im Anwendungsbereich der Unionsgrundrechte seien alle innerstaatlichen Gerichte und Verwaltungsbehörden befugt und verpflichtet, die Vereinbarkeit genereller innerstaatlicher Rechtsvorschriften mit den Unionsgrundrechten inzidenter zu prüfen.

Der Anwendungsbereich des Unionsrechts sei durch Art. 122 AEUV und die EU Notfallmaßnahmen-VO zweifelsfrei gegeben. Nach Art. 52 Abs 3 GRC hätte die in der Charta gewährleisteten Freiheitsrechte, darunter Art. 21 Abs. 1 und Art. 17 GRC, die gleiche Bedeutung und Tragweite wie die ihnen entsprechenden Rechte nach der EMRK die in Österreich im Verfassungsrang stünden.

Der VfGH hege keinen Zweifel daran, dass es sich bei Art. 21 Abs. 1 GRC - vgl auch Art. 7 Abs. 1 B-VG und Art. 14 EMRK - um eine Garantie der GRC handle, die in ihrer Formulierung und Bestimmtheit verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten der österreichischen Bundesverfassung gleiche, mithin keine völlig unterschiedliche normative Struktur als diese aufweise. Selbiges gelte für Art. 17 GRC. Art. 21 Abs. 1 und Art. 17 GRC könnten daher gemäß Art. 144 B-VG vor dem VfGH als verfassungsgesetzlich gewährleistetes Recht geltend gemacht werden und bildeten einen Prüfungsmaßstab in Verfahren der generellen Normenkontrolle, insbesondere nach Art. 139 und Art. 140 B-VG.

e) Ausschließliche Geltendmachung der Verfassungswidrigkeit von Gesetzen

Da mit der gegenständlichen Bescheidbeschwerde lediglich die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen behauptet werde, habe gemäß § 262 Abs. 3 BAO eine Beschwerdevorentscheidung zu unterbleiben und sei die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht unverzüglich vorzulegen. Sollte das zuständige Verwaltungsgericht die verfassungsrechtlichen Bedenken der Beschwerdeführerin gegen die präjudiziellen Bestimmungen teilen, möge es an den Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 135 Abs. 4 iVm Art. 89 Abs. 2 B-VG und Art. 140 Abs. 1 B-VG

einen Antrag auf Aufhebung der präjudiziellen Bestimmungen des EKBSG idgF wegen Verfassungswidrigkeit richten.

4. Vorlage der Beschwerde

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung zur Entscheidung vor und beantragte unter Verweis auf § 201 BAO, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist im Bereich der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien, insbesondere der Windenergie, tätig.

Sie hat für den Zeitraum 01.12.2022 bis 30.06.2023 einen EKB-S in Höhe von 612.421,27 € am 29.09.2023 selbst berechnet und an das für sie zuständige Finanzamt entrichtet.

Mit Schreiben vom 25.10.2023 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag, den EKB-S gemäß § 201 BAO mit Null festzusetzen und begründete diesen Antrag ausschließlich mit der Verfassungswidrigkeit der Regelungen des EKBSG.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen und ist nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates vom 6. Oktober 2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise (im Folgenden: EU-NotfallmaßnahmenVO) sieht in Erwägung näher genannter Gründe in Bezug auf die im gegenständlichen Fall anzuwendende Regelung des Bundesgesetzes über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG), BGBl. I Nr. 220/2022, im Wesentlichen Folgendes vor:

In KAPITEL I wird in Artikel 1 unter der Überschrift „*Gegenstand und Begriffsbestimmungen*“ als Gegenstand und Anwendungsbereich Folgendes festgelegt:

„In dieser Verordnung sind Notfallmaßnahmen festgelegt, um die Auswirkungen der hohen Energiepreise durch außerordentliche, gezielte und zeitlich begrenzte Maßnahmen

abzumildern. Ziel dieser Maßnahmen ist es, den Stromverbrauch zu senken, eine Obergrenze für die mit der Stromerzeugung erzielten Markterlöse bestimmter Erzeuger einzuführen und diese Erlöse gezielt an Stromendkunden weiterzuverteilen, Möglichkeiten für die Mitgliedstaaten zu schaffen, mit öffentlichen Eingriffsmaßnahmen in die Festsetzung der Stromversorgungspreise für Haushaltskunden und KMU einzugreifen und Vorschriften für einen befristeten obligatorischen Solidaritätsbeitrag von im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich tätigen Unternehmen und Betriebsstätten der Union einzuführen, um zu einer bezahlbaren Energieversorgung von Haushalten und Unternehmen beizutragen.“

Nachdem in KAPITEL II unter der Überschrift „Maßnahmen in Bezug auf den Strommarkt“ in Abschnitt 1 zunächst Maßnahmen zur Nachfragesenkung normiert werden, regelt Abschnitt 2 die Obergrenze für Markterlöse und Verteilung der Überschusserlöse und der Engpasserlösüberschüsse an die Stromendkunden folgendermaßen:

„Artikel 6

Verbindliche Obergrenze für Markterlöse

(1) Die Markterlöse, die Erzeuger für die Stromerzeugung aus den in Artikel 7 Absatz 1 genannten Quellen erzielen, werden auf höchstens 180 EUR je MWh erzeugter Elektrizität begrenzt.

(2) Die Mitgliedstaaten stellen sicher, dass die Obergrenze für Markterlöse auf alle Markterlöse der Erzeuger und gegebenenfalls der Vermittler, die im Namen von Erzeugern an Stromgroßhandelsmärkten teilnehmen, angewandt wird, unabhängig davon, in welchem Marktzeitraum die Transaktion stattfindet und ob der Strom bilateral oder auf einem zentralen Markt gehandelt wird.

(3) Die Mitgliedstaaten treffen wirksame Maßnahmen, um eine Umgehung der Verpflichtungen der Erzeuger gemäß Absatz 2 zu verhindern. Sie stellen insbesondere sicher, dass die Obergrenze für Markterlöse wirksam angewandt wird, wenn Erzeuger unter der Kontrolle oder teilweise im Besitz von anderen Unternehmen stehen, insbesondere wenn sie Teil eines vertikal integrierten Unternehmens sind.

(4) Die Mitgliedstaaten entscheiden, ob die Obergrenze für Markterlöse zum Zeitpunkt der Abwicklung des Energieaustauschs oder danach angewandt wird.

(5) Die Kommission gibt für die Mitgliedstaaten Leitlinien für die Durchführung dieses Artikels heraus.

Artikel 7

Anwendung der Obergrenze für Markterlöse auf Stromerzeuger

(1) Die Obergrenze für Markterlöse gemäß Artikel 6 gilt für die mit dem Verkauf von Strom aus folgenden Quellen erzielten Markterlöse:

- a) Windenergie;*
- b) Solarenergie (Solarthermie und Fotovoltaik);*
- c) Erdwärme;*
- d) Wasserkraft ohne Speicher;*
- e) Biomasse-Brennstoffe (feste oder gasförmige Biomasse-Brennstoffe) außer Biomethan;*

- f) Abfall;
- g) Kernenergie;
- h) Braunkohle;
- i) Erdölerzeugnisse;
- j) Torf.

(2) Die in Artikel 6 Absatz 1 vorgesehene Obergrenze für Markterlöse gilt nicht für Demonstrationsprojekte oder für Erzeuger, deren Erlöse pro MWh erzeugten Stroms bereits aufgrund von nicht gemäß Artikel 8 erlassenen staatlichen oder öffentlichen Maßnahmen begrenzt sind.

(3) Die Mitgliedstaaten können insbesondere in Fällen, in denen die Anwendung der Obergrenze für Markterlöse gemäß Artikel 6 Absatz 1 zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand führt, beschließen, diese Obergrenze für Markterlöse nicht auf Stromerzeuger anzuwenden, die Strom mit Anlagen mit einer installierten Kapazität von bis zu 1 MW erzeugen. Die Mitgliedstaaten können — insbesondere, wenn bei Anwendung der Obergrenze für Markterlöse gemäß Artikel 6 Absatz 1 ein Anstieg der CO₂-Emissionen und eine Verringerung der Erzeugung von Energie aus erneuerbaren Quellen droht — beschließen, diese Obergrenze für Markterlöse nicht auf in Hybridanlagen erzeugten Strom anzuwenden, in denen auch konventionelle Energiequellen zum Einsatz kommen.

(4) Die Mitgliedstaaten können beschließen, die Obergrenze für Markterlöse nicht auf die Erlöse aus dem Verkauf von Strom auf dem Regelleistungsmarkt und aus dem Ausgleich für Redispatching und Countertrading anzuwenden.

(5) Die Mitgliedstaaten können beschließen, die Obergrenze für Markterlöse nur auf 90 % der die Obergrenze für Markterlöse gemäß Artikel 6 Absatz 1 überschreitenden Markterlöse anzuwenden.

(6) Erzeuger, Vermittler und relevante Marktteilnehmer sowie gegebenenfalls Netzbetreiber stellen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten und gegebenenfalls den Netzbetreibern und nominierten Strommarktbetreibern unabhängig von dem Marktzeitraum, in dem die Transaktion stattfindet, und davon, ob der Strom bilateral, unternehmensintern oder auf einem zentralen Markt gehandelt wird, alle für die Anwendung von Artikel 6 erforderlichen Daten, auch über den erzeugten Strom und die damit verbundenen Markterlöse, zur Verfügung.

Artikel 8

Nationale Krisenmaßnahmen

(1) Die Mitgliedstaaten können

a) Maßnahmen aufrechterhalten oder einführen, durch die die Markterlöse der Erzeuger, die Strom aus den in Artikel 7 Absatz 1 genannten Quellen erzeugen, weiter begrenzt werden, wobei auch zwischen Technologien unterschieden werden kann, und durch die die Markterlöse anderer Marktteilnehmer, einschließlich im Stromhandel tätiger Marktteilnehmer, weiter begrenzt werden;

b) für Erzeuger, die Strom aus den in Artikel 7 Absatz 1 genannten Quellen erzeugen, eine höhere Obergrenze für Markterlöse festlegen, wenn deren Investitions- und Betriebskosten die in Artikel 6 Absatz 1 festgelegte Obergrenze überschreiten;

c) nationale Maßnahmen zur Begrenzung der Markterlöse von Erzeugern, die Strom aus nicht in Artikel 7 Absatz 1 genannten Quellen erzeugen, beibehalten oder einführen;

d) für Markterlöse aus dem Verkauf von aus Steinkohle erzeugtem Strom eine gesonderte Obergrenze festlegen;

e) auf Wasserkraftanlagen, die durch Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe d nicht erfasst werden, eine Obergrenze für Markterlöse anwenden, oder Maßnahmen für diese Anlagen beibehalten oder einführen, durch die deren Markterlöse weiter begrenzt werden, wobei auch zwischen Technologien unterschieden werden kann.

(2) Für die in Absatz 1 genannten Maßnahmen gilt im Einklang mit dieser Verordnung Folgendes: Sie

a) sind verhältnismäßig und diskriminierungsfrei;

b) dürfen Investitionssignale nicht gefährden;

c) stellen sicher, dass die Investitions- und Betriebskosten gedeckt sind;

d) dürfen das Funktionieren der Stromgroßhandelsmärkte nicht verzerren und insbesondere keine Auswirkungen auf die Einsatzreihenfolge (Merit Order) und die Preisbildung auf dem Großhandelsmarkt haben;

e) sind mit dem Unionsrecht vereinbar.

Artikel 9

Verteilung der Engpasserlösüberschüsse aus der Zuweisung zonenübergreifender Kapazität

(1) Abweichend von den Unionsvorschriften über Engpasserlöse können die Mitgliedstaaten die Engpasserlösüberschüsse aus der Zuweisung zonenübergreifender Kapazität dazu verwenden, Maßnahmen zur Unterstützung von Stromendkunden im Sinne von Artikel 10 zu finanzieren.

(2) Die Verwendung der Engpasserlösüberschüsse gemäß Absatz 1 unterliegt der Genehmigung durch die Regulierungsbehörde des betreffenden Mitgliedstaats.

(3) Die Mitgliedstaaten informieren die Kommission über die Verwendung von Engpasserlösüberschüssen gemäß Absatz 1 innerhalb eines Monats nach dem Tag des Erlasses der einschlägigen nationalen Maßnahme.

Artikel 10

Verteilung der Überschusserlöse

(1) Die Mitgliedstaaten stellen sicher, dass alle Überschusserlöse, die sich aus der Anwendung der Obergrenze für die Markterlöse ergeben, gezielt zur Finanzierung von Maßnahmen verwendet werden, mit denen Stromendkunden unterstützt werden, um die Auswirkungen der hohen Strompreise auf diese Kunden abzumildern.

(2) Die in Absatz 1 genannten Maßnahmen müssen eindeutig festgelegt, transparent, verhältnismäßig, diskriminierungsfrei und überprüfbar sein und dürfen der Verpflichtung zur Senkung des Bruttostromverbrauchs gemäß den Artikeln 3 und 4 nicht entgegenwirken.

(3) Wenn die Erlöse, die direkt durch Anwendung der Obergrenze für Markterlöse im Hoheitsgebiet erzielt werden, und die Erlöse, die indirekt aus grenzüberschreitenden

Vereinbarungen erzielt werden, nicht ausreichen, um die Stromendkunden angemessen zu unterstützen, können die Mitgliedstaaten zu demselben Zweck und denselben Bedingungen andere geeignete Mittel, beispielsweise Haushaltsmittel, einsetzen.

(4) Die in Absatz 1 genannten Maßnahmen können beispielsweise Folgendes umfassen:

- a) Gewährung eines finanziellen Ausgleichs für Stromendkunden für die Senkung ihres Stromverbrauchs, unter anderem durch Auktionen oder Ausschreibungen zur Nachfragesenkung;*
- b) direkte Überweisungen an Stromendkunden, auch in Form proportionaler Senkungen der Netztarife;*
- c) einen Ausgleich für Versorger, die nach einem staatlichen oder öffentlichen Eingriff in die Preisfestsetzung gemäß Artikel 13 ihre Kunden zu einem Preis unterhalb der Kosten mit Strom beliefern müssen;*
- d) Senkung der Strombezugskosten der Stromendkunden, auch für eine begrenzte Menge des verbrauchten Stroms;*
- e) Förderung von Investitionen von Stromendkunden in Dekarbonisierungstechnologien, erneuerbare Energien und Energieeffizienz.*

Artikel 11

Vereinbarungen zwischen Mitgliedstaaten

(1) In Fällen, in denen die Abhängigkeit eines Mitgliedstaats von Nettoeinfuhren 100 % oder mehr beträgt, schließen der Einfuhrmitgliedstaat und der wichtigste Ausfuhrmitgliedstaat bis zum 1. Dezember 2022 eine Vereinbarung über die angemessene Aufteilung der Überschusserlöse. Solche Vereinbarungen können alle Mitgliedstaaten im Geiste der Solidarität schließen, wobei sich die Vereinbarungen auch auf Einnahmen aus nationalen Krisenmaßnahmen gemäß Artikel 8, einschließlich Stromhandelstätigkeiten, erstrecken können.

(2) Die Kommission unterstützt die Mitgliedstaaten während des gesamten Verhandlungsprozesses und fördert und erleichtert den Austausch bewährter Verfahren zwischen den Mitgliedstaaten.“

In der Folge werden in Abschnitt 3 Maßnahmen in Bezug auf Endkunden geregelt.

Gemäß § 1 Abs. 1 Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG), BGBl. I Nr. 220/2022, in Kraft getreten am 01.12.2022, wird durch dieses Bundesgesetz der Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) näher geregelt und die Verordnung (EU) 2022/1854 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise, ABl. Nr. L 261 vom 7.10.2022, S. 1, (im Folgenden EU-NotfallmaßnahmenVO) umgesetzt.

Gemäß § 1 Abs. 2 EKBSG ist der EKB-S eine ausschließliche Bundesabgabe.

Gemäß § 1 Abs. 3 EKBSG unterliegt dem EKB-S die Veräußerung von im Inland erzeugtem Strom aus Windenergie, Solarenergie, Erdölerzeugnissen, Torf und Biomasse-Brennstoffen

ausgenommen Biomethan, durch den Stromerzeuger einschließlich der Realisierung von Veräußerungsrechten auf Strom.

Gemäß § 3 Abs. 1 EKBSG ist Bemessungsgrundlage für den EKB-S die Summe der monatlichen Überschusserlöse aus der Veräußerung von Strom gemäß § 1 Abs. 3 EKBSG, die zwischen dem 01.12.2022 und dem 31.12.2023 erzielt wurde, Aufwendungen können nicht berücksichtigt werden.

Gemäß § 3 Abs. 2 Z 1 EKBSG bedeutet „Überschusserlöse“ eine positive Differenz zwischen den Markterlösen des Beitragsschuldners je MWh Strom und der jeweiligen Obergrenze für Markterlöse gemäß Z 3.

Gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 EKBSG bedeutet „Markterlöse“ die realisierten Erträge, die ein Beitragsschuldner für den Verkauf und die Lieferung von Strom in der Union erhält.

Gemäß § 3 Abs. 2 Z 3 EKBSG beträgt die „Obergrenze für Markterlöse“ a) für Überschusserlöse, die von 1.12.2022 bis 31.5.2023 erzielt wurden, 140 Euro je MWh Strom, b) für Überschusserlöse, die nach dem 31.5.2023 erzielt wurden, 120 Euro je MWh Strom.

Gemäß § 3 Abs. 3 EKBSG können, wenn die notwendigen direkten Investitions- und Betriebskosten der Energieerzeugung über der Obergrenze für Markterlöse liegen, diese Kosten zuzüglich eines Aufschlags von 20% der notwendigen, direkten Investitions- und Betriebskosten als Obergrenze für Markterlöse angesetzt werden, sofern der Beitragspflichtige die Voraussetzungen nachweist.

Gemäß § 3 Abs. 5 EKBSG beträgt der EKB-S 90% der Überschusserlöse.

Gemäß § 3 Abs. 6 EKBSG stellt der EKB-S eine abzugsfähige Betriebsausgabe dar.

Gemäß § 4 Abs. 1 EKBSG kann vom gemäß § 3 ermittelten EKB-S unter näher angeführten Voraussetzungen ein Absetzbetrag für begünstigte Investitionen in erneuerbare Energien und Energieeffizienz abgezogen werden.

Gemäß § 5 Abs. 2 EKBSG wird der EKB-S für den Zeitraum 01.12.2022 bis 30.6.2023 am 30.09.2023, für den Zeitraum 01.7.2023 bis 31.12.2023 am 31.03.2024 fällig.

Gemäß § 6 Abs. 1 EKBSG obliegt die Erhebung des Beitrags dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt.

Gemäß § 6 Abs. 2 EKBSG hat der Beitragsschuldner den Beitrag selbst zu berechnen und am Fälligkeitstag an das zuständige Finanzamt zu entrichten.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so muss gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe

des Abs. 3 leg. cit. auf Antrag des Abgabepflichtigen eine Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO hat die Festsetzung zu erfolgen, wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist.

Aufgrund des in Art. 18 Abs. 1 B-VG verankerten Legalitätsprinzips sind die Gerichte - ebenso wie die Verwaltungsbehörden - verpflichtet, ihre Entscheidungen - unabhängig von einer eventuellen Verfassungswidrigkeit - auf der Grundlage der geltenden Gesetze zu treffen.

Gemäß Art. 89 Abs. 1 B-VG steht den ordentlichen Gerichten, soweit in den folgenden Absätzen nicht anderes bestimmt ist, die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Gesetze nicht zu. Sowohl die belangte Behörde als auch das Bundesfinanzgericht haben daher grundsätzlich die Bestimmungen des EKBSG so lange anzuwenden, wie sie dem Rechtsbestand angehören.

Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, dass ihre Berechnung des EKB-S für den Zeitraum 01.12.2022 bis 30.6.2023 unrichtig wäre bzw. nicht den Bestimmungen des EKBSG entsprechen würde. Eine derartige Unrichtigkeit kann aus den vorgelegten Unterlagen auch nicht erkannt werden.

Damit liegt aber eine Unrichtigkeit, welche die belangte Behörde zu einer bescheidmäßigen Festsetzung des EKB-S gemäß § 201 BAO verpflichtet hätte, nicht vor, weshalb die belangte Behörde den Antrag der Beschwerdeführerin zu Recht abgewiesen hat.

Gemäß Art. 89 Abs. 2 B-VG hat ein ordentliches Gericht, wenn es gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken hat, den Antrag auf Aufhebung dieses Gesetzes beim Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Derartige Bedenken bestehen aus nachfolgend angeführten Gründen gegenständlich nicht.

3.1.1. Begründung für die Erlassung der EU-NotfallmaßnahmenVO, in deren Umsetzung das EKBSG erlassen wurde:

Nach den Materialien zum EKBSG sowie den Erwägungsgründen der EU-NotfallmaßnahmenVO, in deren Umsetzung das EKBSG erlassen wurde, weshalb diese Erwägungsgründe auch für die sachliche Rechtfertigung der Bestimmungen des EKBSG heranzuziehen sind, diene diese Verordnung der Bewältigung der Krisensituation, die infolge des Angriffskrieges Russlands gegen die Ukraine am Energiemarkt eingetreten ist. Dies war, wie in Randnummer 1 der in Erwägung gezogenen Gründe der EU-NotfallmaßnahmenVO dargelegt, hauptsächlich eine Folge des hohen Gaspreises, da Gas für die Stromerzeugung verwendet wird, wobei

Gaskraftwerke häufig zur Deckung der Nachfrage zu Spitzenlastzeiten oder wenn der mit anderen Technologien wie Kernenergie, Wasserkraft oder variabler erneuerbarer Energie erzeugte Strom nicht zur Deckung der Nachfrage ausreicht, benötigt werden. Der Preisanstieg an den Stromgroßhandelsmärkten führte zu einem dramatischen Anstieg der Endkundenpreise. Mithilfe der Festlegung von Notfallmaßnahmen sollte vorübergehend das Risiko gemindert werden, dass die Strompreise und die Kosten von Strom für Endkunden noch weniger tragfähige Niveaus erreichen, die Auswirkungen hoher Energiepreise sollten abgefedert und sichergestellt werden, dass die derzeitige Krise keine dauerhaften Schäden für Verbraucher und Wirtschaft mit sich bringt und gleichzeitig die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen gewahrt wird.

Gemäß Art. 1 der EU-NotfallmaßnahmenVO sind in dieser Verordnung Notfallmaßnahmen festgelegt, um die Auswirkungen der hohen Energiepreise durch außerordentliche, gezielte und zeitlich begrenzte Maßnahmen abzumildern. Ziel dieser Maßnahmen ist es, den Stromverbrauch zu senken, eine Obergrenze für die mit der Stromerzeugung erzielten Markterlöse bestimmter Erzeuger einzuführen und diese Erlöse gezielt an Stromendkunden weiterzuverteilen, Möglichkeiten für die Mitgliedstaaten zu schaffen, mit öffentlichen Eingriffsmaßnahmen in die Festsetzung der Stromversorgungspreise für Haushaltskunden und KMU einzugreifen und Vorschriften für einen befristeten obligatorischen Solidaritätsbeitrag von im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich tätigen Unternehmen und Betriebsstätten der Union einzuführen, um zu einer bezahlbaren Energieversorgung von Haushalten und Unternehmen beizutragen.

Diesbezüglich sieht die Verordnung zwei Maßnahmen vor:

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, Erdölerzeugnissen 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 Steinkohle (und Ersatzstoffen wie Biomethan). 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. 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, 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 Vergleich des Jahresgewinnes für das Haushaltsjahr 2022 und/oder 2023 mit dem um 20 % erhöhten durchschnittlichen Gewinn der vier am oder nach dem 1. Jänner 2018 beginnenden Haushaltsjahre (Art. 15); 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. Der Solidaritätsbeitrag *„wird zusätzlich zu den nach dem nationalen Recht eines Mitgliedstaats geltenden regelmäßigen Steuern und Abgaben erhoben“* (Art. 16 Abs. 2), 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). 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).

Die Begründung der Verordnung führt in Randnummer (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.“

Ziel der EU-NotfallmaßnahmenVO war es demgemäß u.a., den Stromverbrauch zu senken, eine Obergrenze für die mit der Stromerzeugung erzielten Markterlöse bestimmter Erzeuger einzuführen und diese Erlöse gezielt an Stromendkunden weiterzuverteilen, um zu einer bezahlbaren Energieversorgung von Haushalten und Unternehmen beizutragen (vgl. Bräumann/Kofler/Tumpel, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft, Nr. 239, Working Paper-Reihe der AK Wien, 2022).

Dazu seien auch die in den Randnummern 22 bis 25 der EU-NotfallmaßnahmenVO in Erwägung gezogenen Gründe zitiert:

„(22) Angesichts des außergewöhnlichen und plötzlichen Anstiegs der Strompreise und des unmittelbaren Risikos einer weiteren Verteuerung müssen die Mitgliedstaaten unverzüglich die erforderlichen Maßnahmen ergreifen, um den Bruttostromverbrauch zu senken, damit rasche Preissenkungen ermöglicht werden und die Verwendung fossiler Brennstoffe auf ein Mindestmaß reduziert wird.

(23) Auf dem Day-Ahead-Großhandelsmarkt werden zunächst die kostengünstigsten Kraftwerke eingesetzt; der Preis für alle Marktteilnehmer wird jedoch durch das letzte Kraftwerk bestimmt, das zur Deckung der Nachfrage benötigt wird, d. h. durch das Kraftwerk mit den höchsten Grenzkosten bei Markt-Clearing. Der jüngste Anstieg der Gas- und Steinkohlepreise schlägt sich inzwischen in einem außergewöhnlichen und anhaltenden Anstieg der Angebotspreise der gas- und kohlebetriebenen Energieerzeugungsanlagen auf dem Day-Ahead-Großhandelsmarkt nieder. Dies wiederum hat in der gesamten Union zu außergewöhnlich hohen Preisen auf dem Day-Ahead-Markt geführt, da es sich bei diesen Kraftwerken oftmals um diejenigen mit den höchsten Grenzkosten handelt, die zur Deckung der Stromnachfrage erforderlich sind.

(24) Da der Preis auf dem Day-Ahead-Markt als Referenzpreis für andere Stromgroßhandelsmärkte dient und alle Marktteilnehmer denselben Clearingpreis erhalten, wurden bei den Technologien mit deutlich niedrigeren Grenzkosten seit der militärischen Aggression Russlands gegen die Ukraine im Februar 2022 durchweg hohe Erlöse erzielt, die weit über die Erwartungen bei der Investition hinausgingen.

(25) In einer Situation, in der die Verbraucher extrem hohen Preisen ausgesetzt sind, die auch der Wirtschaft der Union schaden, müssen die außergewöhnlichen Markterlöse von Erzeugern mit niedrigeren Grenzkosten vorübergehend begrenzt werden, indem auf diese Markterlöse aus dem Stromverkauf in der Union die Obergrenze für Markterlöse angewandt wird.“

Gemäß Rn 32 der EU-NotfallmaßnahmenVO sollte die Obergrenze für Markterlöse für Technologien gelten, deren Grenzkosten unter der Obergrenze für Markterlöse liegen, wie beispielsweise Wind-, Solar-, Kernenergie oder Braunkohle.

Im Hinblick auf die der Bewältigung einer Krisensituation dienenden Zielsetzungen stellte die befristete Einführung eines Krisenbeitrags durch diese bestimmten Stromerzeuger keine unsachliche Maßnahme dar. Die Beschwerdeführerin gehört zu jenen Erzeugern, deren Grenzkosten niedrig sind und grundsätzlich unter der Obergrenze für Markterlöse liegen.

Es ist nicht ersichtlich, dass die befristete Regelung untauglich gewesen wäre, diesen Zielsetzungen gerecht zu werden. Da durch die Notfallmaßnahmen gerade die Auswirkungen der hohen Energiepreise abgemildert werden sollten, kann mit der Begründung, der EKB-S habe nicht zu einer Senkung der Strompreise geführt, die Sachlichkeit der Regelungen des EKBSG nicht in Zweifel gezogen werden.

3.1.2. Betreffend Widerspruch der gesetzlichen Regelung zur EU-NotfallmaßnahmenVO:

Eine EU-Verordnung hat nach Art 288 Abs. 2 AEUV „*allgemeine Geltung*“, „*ist in allen ihren Teilen verbindlich*“ und „*Dies schließt nicht aus, dass eine EU-Verordnung den Mitgliedstaaten Freiräume und Wahlrechte zur Umsetzung belässt, die diese unionsrechtskonform ausfüllen können*“ (sogenannte unvollständige oder „hinkende“ Verordnung). Es ist den Mitgliedstaaten zwar nicht gestattet, „*eigene Vorschriften zu erlassen, welche die Tragweite der Verordnung selbst berühren*“, eine Verordnung führt allerdings – auch im Lichte des Art. 2 Abs. 2 AEUV und des Protokolls Nr. 2545 – 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 preemption“). Keine Ausschlusswirkung besteht beispielsweise in den Fällen, in denen die Verordnung entweder selbst Abweichungen gestattet, ausführende Regelungen den Mitgliedstaaten überlässt oder die national normierten Situationen von den materiellen Regelungen einer Verordnung gar nicht erfasst sind.

Für Bräumann/Kofler/Tumpel (vgl. *Bräumann/Kofler/Tumpel*, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft, Nr. 239, Working Paper-Reihe der AK Wien, 2022) sprechen gegen das Argument, eine nationale Übergewinnsteuer sei für den Stromsektor deshalb unionsrechtlich gesperrt, 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) folgende Argumente:

1. Die „*Obergrenze für Markterlöse auf Stromerzeuger*“ ist nach dem unionsrechtlichen Konzept eine regulatorische und jedenfalls keine steuerrechtliche Maßnahme. Die Festlegung eines Preises 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 erfasst und laufen auch ihrem Vereinheitlichungsziel

nicht zuwider, da eine unterschiedliche Ertragsbesteuerung im Allgemeinen nicht zu Verzerrungen auf unionsweit gekoppelten Märkten beiträgt.

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

3. 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. In Art. 14 Abs. 2 wird die Beibehaltung nationaler Maßnahmen dann ausdrücklich *„gestattet“*, wenn sie folgende 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 muss.

4. Schließlich sperrt die Verordnung wohl keinesfalls ein das Unionsrecht nicht untergrabendes Tätigwerden im Bereich nationaler Übergewinnsteuern außerhalb ihres zeitlichen Anwendungsbereichs.

Abschließend weisen Bräumann/Kofler/Tumpel (vgl. *Bräumann/Kofler/Tumpel*, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft, Nr. 239, Working Paper-Reihe der AK Wien, 2022) auch darauf hin, 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). 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 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.

Die Frage, ob eine Verfassungswidrigkeit darin zu sehen ist, dass das EKBSG bis zum 31.12.2023 erzielte Überschusserlöse aus der Veräußerung von Strom dem EKB-S unterworfen hat, obwohl Art. 6, 7 und 8 der EU-NotfallmaßnahmenVO gemäß Art. 22 Abs. 2 lit. c (nur) bis zum 30.6.2023 gegolten haben, ist gegenständlich nicht präjudiziell, weil der vom Festsetzungsantrag der Beschwerdeführerin betroffene Zeitraum nur die Monate Dezember 2022 bis Juni 2023 umfasst.

Soweit die Beschwerdeführerin im EKBSG eine Bestimmung über die Verwendung der Überschusserlöse zur Finanzierung von Maßnahmen zur Unterstützung von Stromendkunden vermisst, ist darauf hinzuweisen, dass sich diese Verpflichtung schon aus Art. 10 der EU-NotfallmaßnahmenVO ergibt, gemäß Art. 19 Abs. 1 der VO die zuständige Behörde jedes Mitgliedstaats die Umsetzung u.a. der in Art. 10 genannten Maßnahmen in ihrem Hoheitsgebiet überwacht und gemäß Art. 19 Abs. 3 lit. c der VO die Mitgliedstaaten der Kommission über die Maßnahmen zur Verteilung der Überschusserlöse zur Abmilderung der Auswirkungen der hohen Strompreise auf die Stromendkunden gemäß Art. 10 Bericht erstatten.

3.1.3. Betreffend Ungleichbehandlung mit anderen Energieerzeugern:

Nach der Rechtsprechung des VfGH (ursprünglich zur Bankensonderabgabe) kann die Belastung eines bestimmten Sektors – hier konkret von Interesse: des Stromsektors – mit einer Sonderabgabe vor dem Gleichheitsgrundsatz nur dann Bestand haben, wenn sich eine sachliche Rechtfertigung dafür finden lässt, dass gerade dieser Sektor mit einer derartigen Abgabe belegt wird. 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“. Insofern liegt also – in den Worten des VfGH – die „Auswahl des Abgabenobjektes selbst im rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers“, dessen Ausübung letztlich nur durch die sachliche Begründbarkeit Grenzen gesetzt sind.

Damit scheint aber der rechtspolitische Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers besonders groß, wenn er bei der Schaffung einer Abgabe Neuland betreten muss. 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“*. 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“*, ungeachtet dessen, ob tatsächlich ein international einheitliches Regelungsumfeld besteht (vgl. *Bräumann/Kofler/Tumpel*, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft, Nr. 239, Working Paper-Reihe der AK Wien, 2022).

Aus den bereits in der EU-NotfallmaßnahmenVO dargelegten Erwägungsgründen folgt auch die sachliche Rechtfertigung dafür, dass der EKB-S nicht vom Gewinn, sondern von den Überschusserlösen erhoben wurde. Die betroffenen Stromerzeuger, wie die Beschwerdeführerin, profitierten von extremen, durch eine Krisensituation hervorgerufenen Preisanstiegen, ohne dass diesen Mehrerlösen höhere Grenzkosten gegenübergestanden wären. Dieser Umstand rechtfertigte es ferner, dass der EKB-S nicht wie der Solidaritätsbeitrag für im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich tätige Unternehmer, umgesetzt durch das Bundesgesetz Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger, BGBl. I 220/2022, vom Gewinn bemessen wurde. Dies wird – wie bereits oben dargelegt - in der Rn 45 EU-NotfallmaßnahmenVO deutlich zum Ausdruck gebracht.

Nach Ansicht von Bräumann/Kofler/Tumpel, (vgl. *Bräumann/Kofler/Tumpel*, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft, Nr. 239, Working Paper-Reihe der AK Wien, 2022) scheinen vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Judikatur zum weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Steuergesetzgebers bei der Auswahl der Besteuerungsgegenstände und des Steuersatzes an der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer Übergewinnbesteuerung 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“* erlassen hat und mehrere Mitgliedstaaten Regelungen zur Besteuerung von Übergewinnen (auch und gerade im Stromsektor) verabschiedet haben. Auch in der Ausgestaltung könnte eine nationale Übergewinnsteuer auf die – auch

verfassungsrechtlich relevante – 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 entgehen gehalten werden, dass andere Technologien nicht erfasst sind.

So hat es der Gerichtshof insbesondere bei der Sonderbelastung des Bankensektors nicht als erheblich angesehen, dass andere Akteure des Finanzsektors (z.B. Versicherungen und Wertpapierdienstleister) von der Stabilitätsabgabe nicht erfasst waren, obwohl auch Versicherungsunternehmen auf staatliche Unterstützungs- und Rekapitalisierungsmaßnahmen (nach dem Finanzmarktstabilisierungsgesetz) zurückgreifen konnten. 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. Entscheidend ist dabei letztlich nur, ob relevante Unterschiede zwischen erfassten und nicht erfassten Vorgängen vor dem Hintergrund des maßgebenden Regelungsgegenstandes bestehen.

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. Schließlich besteht auch kein allenfalls höherer „Rechtfertigungsdruck“ einer Übergewinnsteuer aufgrund der sachlichen „Nähe“ etwa zur Körperschaftsteuer. Dies ergibt sich auch aus der verfassungsgerichtlichen Akzeptanz der (früheren) Doppelbelastung von inländischen Gewerbebetrieben mit der Einkommen- oder Körperschaftbesteuerung einerseits und Gewerbesteuer andererseits.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht scheint es 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. Analoge Überlegungen greifen im Lichte der derzeitigen Energiekrise etwa auch für den Stromsektor: Der stark angestiegene Gaspreis führt über das Grenzpreisverfahren zu stark erhöhten – und durch staatliche Unterstützungsleistungen abzufedernden – Strompreisen (vgl. *Bräumann/Kofler/Tumpel*, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft, Nr. 239, Working Paper-Reihe der AK Wien, 2022).

Da die Begründung für die unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen von EKB-S und Solidaritätsbeitrag bereits in den Erwägungsgründen der EU-NotfallmaßnahmenVO sachlich begründet wurden, besteht bzw. bestand keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und fossilen Energieträgern.

Nach Art. 8 Abs. 1 der EU-NotfallmaßnahmenVO konnten zwar die Mitgliedstaaten Maßnahmen einführen, durch die die Markterlöse anderer Marktteilnehmer, einschließlich im Stromhandel tätiger Marktteilnehmer, weiter begrenzt werden. Für die Ergreifung einer solchen Maßnahme sah aber der österreichische Gesetzgeber nach der in Österreich herrschenden Marktlage augenscheinlich keine Notwendigkeit. Dass die Stromhändler durch die krisenbedingten Preissteigerungen außergewöhnliche Markterlöse oder Übergewinne erzielt hätten, macht die Beschwerdeführerin mit der bloßen Behauptung, diese würden ebenso von gestiegenen Strompreisen profitieren, zudem nicht deutlich. Da Stromhändler ja an der Marge zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis verdienen, damit wohl nicht nur zu gestiegenen Preisen verkauft haben, sondern auch zu gestiegenen Preisen einkaufen mussten, tritt ein von der Beschwerdeführerin vermuteter (außergewöhnlicher) Profit der Stromhändler auch nicht offensichtlich zu Tage.

Dass bei den Fernwärmeversorgern auf Grund der Preissteigerungen (außergewöhnliche) Übergewinne entstanden wären, hat die Beschwerdeführerin ebenfalls unbelegt in den Raum gestellt. Außerdem waren die Preissteigerungen bei den Fernwärmeversorgern, wie allgemein bekannt, auf den starken Anstieg der Gaspreise zurückzuführen, da Fernwärmeversorger Gas, das sie zur Herstellung der Fernwärme einsetzten, teurer einkaufen mussten. Anhand des Vorbringens der Beschwerdeführerin kann daher nicht festgestellt werden, dass der Gesetzgeber Stromhändler und Fernwärmeversorger gegenüber Stromerzeugern privilegiert hätte.

Art. 6 der EU-NotfallmaßnahmenVO legt die Begrenzung der Markterlöse, die Stromerzeuger aus erneuerbaren Energiequellen wie z.B. Windenergie erzielen, mit „höchstens“ 180,00 € fest. Die im EKBSG normierten Obergrenzen für Markterlöse liegen jedenfalls unter dieser

Höchstgrenze. Es ist nicht zu erkennen, dass der Gesetzgeber des EKBSG innerhalb seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraums mit einer Obergrenze von 140,00 € bzw. 120,00 € je MWh eine überschießende Regelung geschaffen hätte. Der Einwand der Beschwerdeführerin, der EKB-S führe dazu, dass manche Betriebe ihre Betriebskosten nicht vollständig decken könnten, ist nicht nur unbelegt geblieben, sondern im Hinblick auf die bereits erwähnte Regelung des § 3 Abs. 3 EKBSG nicht berechtigt. Dass konkret der Beschwerdeführerin wegen der Begrenzung der Markterlöse mit den erwähnten Obergrenzen keine hinreichende Marge verblieben wäre, ihre Stromgestehungskosten zu decken, ist nicht hervorgekommen, das Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs. 3 EKBSG behauptet sie nicht. Was die vermeintliche Gefährdung der Investitionssignale betrifft, ist auf den in § 4 EKBSG normierten Absetzbetrag für begünstigte Investitionen zu verweisen, von dem die Beschwerdeführerin im Übrigen auch Gebrauch gemacht hat.

Inwiefern die Beschwerdeführerin dadurch, dass der EKB-S gemäß § 3 Abs. 6 EKBSG eine abzugsfähige Betriebsausgabe im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellt und daher ihre Steuerbemessungsgrundlage mindert, in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt sein könnte, ist nicht ersichtlich.

3.1.4. Betreffend Verstoß gegen die Eigentumsfreiheit und das objektive Nettoprinzip:

Der VfGH betont 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“*.

Der Gleichheitssatz verbietet es einerseits, *„wesentlich Ungleiches ohne sachliche Rechtfertigung gleich zu behandeln, andererseits aber auch, wesentlich Gleiches ohne sachliche Rechtfertigung ungleich zu behandeln“*.

Dem Argument, der EKB-S stelle eine der Höhe nach exzessive und daher konfiskatorische Steuer dar, ist entgegenzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes unter dem historisch auszulegenden Enteignungsbegriff niemals Geldleistungen an die öffentliche Hand wie unter anderem Steuern und Abgaben verstanden wurden (vgl. VfSlg. 10468/1985 und die dort angeführte Vorjudikatur).

Wie den obigen Ausführungen zu entnehmen, war die befristete Erhebung des EKB-S im Allgemeininteresse gelegen. Eine Unverhältnismäßigkeit des EKB-S, der einen Eingriff in die Vermögensverhältnisse der Beschwerdeführerin insofern dargestellt hätte, als er einen Eingriff in den Vermögensstamm vorgenommen hätte, konnte die Beschwerdeführerin konkret nicht darlegen. Angesichts des Umstandes, dass durch den EKB-S ausschließlich außergewöhnliche

aus dem Stromverkauf gerierte Markterlöse abgeschöpft wurden, die die Stromgestehungskosten bei weitem überstiegen, kann die diesbezügliche Argumentation der Beschwerdeführerin jedenfalls auch nicht nachvollzogen werden.

Die Regelung des § 3 Abs. 3 EKBSG berücksichtigt zudem jene Fälle, in denen die direkten Investitions- und Betriebskosten der Energieerzeugung über der im EKBSG normierten Obergrenze für Markterlöse lagen. Indem der Gesetzgeber damit sehr wohl auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Stromerzeuger Bedacht genommen hat, kann auch kein Verstoß des EKB-S gegen das objektive Nettoprinzip ersehen werden.

3.1.5. Betreffend Rückwirkung

Das EKBSG wurde am 29.12.2022 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und ist mit 01.12.2022, somit rückwirkend, in Kraft getreten. Die Obergrenze für Markterlöse wurde durch die am 21.06.2023 kundgemachte Änderung des EKBSG, BGBl. Nr. I 64/2023, auf 120,00 € je MWh Strom für bereits ab dem 01.06.2023 erzielte Markterlöse (und damit ebenfalls rückwirkend) herabgesetzt.

Auch wenn eine Rückwirkung im Steuerrecht auch aus rechtsstaatlicher Sicht seit jeher als bedenklich angesehen wird, so fehlt es an einem ausdrücklichen steuerrechtlichen Rückwirkungsverbot in der österreichischen Rechtsordnung.

Während auf einfachgesetzlicher Ebene mit § 5 ABGB ein allgemeines, jedoch zahnloses Rückwirkungsverbot vorherrscht, fehlt es auf verfassungsgesetzlicher Ebene gänzlich an einem allgemeinen Verbot rückwirkender Gesetze: Weder das Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG noch die Kundmachungsvorschrift des Art. 49 B-VG noch andere Bestimmungen untersagen dem Gesetzgeber die Erlassung von Vorschriften, die ein „Vertrauen“ des Rechtsunterworfenen auf die bestehende Rechtslage enttäuschen könnten. Art. 49 Abs. 1 B-VG impliziert vielmehr, dass der Gesetzgeber sowohl eine Legisvakanz als auch eine Rückwirkung vorsehen kann, auch wenn der Verfassungsgesetzgeber eine solche in zeitlicher Hinsicht abweichende Anordnung als die Ausnahme betrachtet (vgl. *Klokar*, Die Zeit im Ertragsteuerrecht [2023], Abschn. V1.2.).

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 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“*. 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 (vgl.

Bräumann/Kofler/Tumpel, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft, Nr. 239, Working Paper-Reihe der AK Wien, 2022).

Gerade für die zeitlich rückwirkende Anwendung sowohl des unionsrechtlich vorgezeichneten Solidaritätsbeitrags auf den fossilen Sektor als auch einer nationalen Übergewinnbesteuerung des Stromsektors scheinen für Bräumann/Kofler/Tumpel (vgl. *Bräumann/Kofler/Tumpel*, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft, Nr. 239, Working Paper-Reihe der AK Wien, 2022) 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 „*Sperre*“ 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 nahezu liegen, 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.

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.

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. 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.

Insofern geht die sachliche Begründung für die – verfassungsrechtlich zulässige – Auswahl der Übergewinne des Energiesektors als Besteuerungsgegenstand Hand in Hand mit der zeitlichen Anwendung (vgl. *Bräumann/Kofler/Tumpel*, Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft, Nr. 239, Working Paper-Reihe der AK Wien, 2022).

Eine verfassungsrechtlich verpönte Rückwirkung liegt daher schon deshalb nicht vor, weil die - unmittelbar anwendbare - EU-NotfallmaßnahmenVO bereits am 07.10.2022 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht worden ist, damit am 01.12.2022 bereits die eine Abschöpfung der Überschusserlöse begründende Rechtslage, die durch den österreichischen Gesetzgeber nur eine nähere Ausgestaltung erfuhr, bestanden hat, die Stromerzeuger daher durch die erst am 29.12.2022 erfolgte Kundmachung des EKBSG auch nicht in ihrem Vertrauen auf eine für sie günstigere Rechtslage enttäuscht sein konnten.

Gleiches gilt auch für die rückwirkende Herabsetzung auf 120 €/MWh ab Juni 2023.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes verletzen zwar gesetzliche Vorschriften, die nachträglich an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition des Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, im Allgemeinen den Gleichheitssatz, wenn der Eingriff von erheblichem Gewicht ist und der Steuerpflichtige in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurde (z.B. VfGH 19.06.1996, B2756/94). Die Beschwerdeführerin legt aber schon nicht dar, dass die ohnehin nur wenige Wochen betreffende rückwirkende Herabsetzung der Obergrenze von 140,00 € auf 120,00 € für sie einen Eingriff von erheblichem Gewicht bedeutet hätte. Da mit der Obergrenze für Markterlöse jenes Marktergebnis nachgebildet werden sollte, das die Erzeuger hätten erwarten können, wenn die globalen Lieferketten seit Februar 2022 normal und ohne Störungen bei den Gaslieferungen funktioniert hätten (Rn 45 der EU-NotfallmaßnahmenVO), die Beschwerdeführerin durch die Festlegung der Obergrenzen daher bloß so gestellt werden sollte, wie dies bei einer normalen Preisentwicklung der Fall gewesen wäre, ist ein solcher Eingriff von erheblichem Gewicht auch nicht erkennbar. Dass mit der Herabsetzung der Obergrenze auf 120,00 € bei der Beschwerdeführerin mehr abgeschöpft worden wäre, als jene Überschusserlöse, welche die bei einer normalen Marktentwicklung erwartbaren Markterlöse überschritten haben, ergibt sich aus dem Beschwerdenvorbringen nicht. Auch hier ist darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin das Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs. 3 EKBSG nicht behauptet. Da der Gesetzgeber mit der Herabsetzung der Obergrenze die Abschöpfung der Überschusserlöse an geänderte Marktbedingungen angepasst hat (lt. Begründung des Initiativantrags: gesunkene Großhandelspreise; vgl. auch Stenographisches Protokoll zur 215. Sitzung des Nationalrats vom

25.5.2023, 8. Punkt: „...ist in der jetzigen Situation eine dringend notwendige Maßnahme, damit wir die Märkte wieder ins Gleichgewicht bekommen...“. „Da geht es um die Großhandelspreise, darum, dass die [gesunkenen] Großhandelspreise im Augenblick nicht weitergegeben werden.“), kann auch nicht von einer willkürlichen Vorgehensweise gesprochen werden.

Im Übrigen behauptet die Beschwerdeführerin auch gar nicht, dass sie ihre Investitionen nur im Hinblick auf einen die angeführten Grenzen übersteigenden Markterlös getätigt hat. Eine derartige Behauptung könnte sie aber auch gar nicht belegen, weil die überschießenden Markterlöse ausschließlich in der politischen Weltlage ihren Ursprung hatten und keinesfalls hätten vorausgesehen werden können. Die durch das EKBSG vorgenommene Abschöpfung der Überschusserlöse stellt daher lediglich jenen Zustand wieder her, mit dem die Beschwerdeführerin ursprünglich tatsächlich rechnen konnte.

Aus den dargelegten Gründen bestand kein Anlass, einen Aufhebungsantrag gemäß Art. 89 Abs. 2 B-VG betreffend das EKBSG an den Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Auf Grundlage der dem Rechtsbestand angehörenden und auch vom Bundesfinanzgericht anzuwendenden Bestimmungen des EKBSG war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die Selbstberechnung des EKB-S durch die Beschwerdeführerin unstrittig im Einklang mit den Bestimmungen des EKBSG erfolgte, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor, weshalb die Revision an den Verwaltungsgerichtshof spruchgemäß nicht zuzulassen war.

Wien, am 11. April 2024