

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R1, den Richter R2 sowie die fachkundigen Laienrichter R3 und R4 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 6. März 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 17. November 2023 betreffend Festsetzung des Energiekrisenbeitrag-Strom vom 1. Dezember 2022 bis 30. Juni 2023, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 9. Juli 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin *** zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

Die ***Bf1*** (Beschwerdeführerin, in der Folge Bf.) ist im Bereich der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien (Windenergie) tätig.

Mit Eingabe vom 27. September 2023 brachte sie eine Aufstellung über den Energiekrisenbeitrag-Strom (i.d.F. EKB-S) ein, in der dieser für den Zeitraum: 1. Dezember 2022 - 30. Juni 2023 mit € 0,- (gemäß § 201 BAO) bemessen wurde.

Der Betrag ergab sich nach Erläuterungen der Bf. auf Grund begünstigter Investitionen verbundener Gesellschaften die zu einem Absetzbetrag i.H.d. errechneten EKB-S führten.

Das Finanzamt für Großbetriebe erließ am 17. November 2023 einen Bescheid, mit dem der

Energiekrisenbeitrag-Strom für diesen Zeitraum abweichend mit € 24.378,59 festgesetzt wurde.

Begründend erläutert die Behörde, dass sich die Selbstberechnung der Elektrizitätsabgabe als unrichtig darstelle, nachdem die Bf. einen Absetzbetrag für begünstigte Investitionen von verbundenen Unternehmen beantragt habe, der nur dann zu berücksichtigen wäre, wenn die verbundenen Unternehmen selbst nicht Beitragsschuldner i.S.d. § 5 Abs. 1

Energiekrisenbeitrag-Strom Gesetz (i.d.F. EKBSG) seien, was gegenständlich nicht zutreffe.

Die Bf. erhob nach 2 Fristverlängerungsersuchen (14. Dezember 2023, 29. Jänner 2024) am 6. März 2024 Beschwerde gegen den Bescheid vom 17. November 2023.

Dazu führte sie im Einzelnen aus:

1. Nichtanerkennung der Zurechnung begünstigter Investitionen von verbundenen Unternehmen als Absetzbetrag

Zur Nichtanerkennung des Absetzbetrages für begünstigte Investitionen gemäß § 4 Abs. 1 EKBSG führte die Bf. aus, dass ihr ein solcher i.H.v. 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Jänner 2024 anfallen würden, zustehe.

Begünstigte Investitionen eines verbundenen Unternehmens könnten dem Beitragsschuldner zugerechnet werden.

Mehrere mit der Bf. verbundene Unternehmen, konkret die
A, die

B sowie die

C

hätten in dem genannten Zeitraum beträchtliche, ihrer Höhe nach dargestellte Investitionen (zwischen rd. € 16,8-24,7 Mio.) getätigt.

Da diese Gesellschaften selbst Windkraftanlagen betreiben würden, würden sie einen Energiekrisenbeitrag Strom schulden.

Da diese mit der Bf. verbundenen Gesellschaften 50% ihrer Investitionen nicht zur Gänze als Absetzbetrag zum Abzug bringen könnten, habe die Bf. ihrerseits bei der Selbstberechnung einen Betrag i.H.v. € 24.378,59 in Abzug gebracht und die Investitionen damit anteilig abgezogen.

Das Finanzamt habe die Investitionen nicht zum Abzug zugelassen und dies damit begründet, dass die verbundenen Unternehmen selbst einen Energiekrisenbeitrag-Strom schulden würden.

Nach den erläuternden Bemerkungen zum EKBSG solle ein Absetzbetrag für begünstigte Unternehmen eingeführt werden, um Investitionen in erneuerbare Energien im Ausmaß von

bis zu € 36,- pro MWh erzeugtem Strom zu unterstützen.

Der Absetzbetrag solle aufgrund eines Abänderungsantrages im Plenum des Nationalrates innerhalb eines Konzerns verrechenbar sein, da in vielen Fällen die Neuerrichtung von Stromerzeugungsanlagen in getrennten Gesellschaften durchgeführt werde. Nach den erläuternden Bemerkungen zum Abänderungsantrag habe man dadurch den Änderungen in der Praxis Rechnung tragen wollen und sollte damit die Möglichkeit geschaffen werden, dass auch die von einem verbundenen Unternehmen getätigten begünstigten Investitionen abgesetzt werden könnten.

Voraussetzung dafür sei, dass

- eine Zurechnung zu mehreren Beitragsschuldnern in Frage komme,
- in diesem Fall die Investitionen sachgerecht aufzuteilen seien sowie
- es nicht zu einer mehrfachen Berücksichtigung derselben Investition kommen dürfe.

Die Bestimmung könne nur so zu verstehen sein, dass Investitionen eines verbundenen Unternehmens insoweit als dieses nicht Beitragsschuldner sei, bei einem anderen (verbundenen) Unternehmen berücksichtigt werden könnten. Nur auf diese Weise ergäbe die Einschränkung Sinn, wonach die Investitionen sachgerecht aufzuteilen seien und es nicht zu einer mehrfachen Berücksichtigung der Investitionen kommen dürfe.

Sinnwidrig und sachlich völlig unbegründet wäre es, der Regelung einen Inhalt zuzumessen, wonach Investitionen eines Unternehmens, dass nicht Beitragsschuldner sei auf weitere Beitragsschuldner aufgeteilt werden könnten, wohingegen für den Fall, dass dieses Unternehmen auch nur im geringsten Umfang Beitragsschuldner sei, die Investitionen nur bei ebendieser Gesellschaft als Absetzbetrag berücksichtigt werden könnten.

Eine Auslegung der gesetzlichen Bestimmung wie von der Behörde vorgenommen führe zu nicht nachvollziehbaren Ergebnissen.

So könnten Investitionen einer Gesellschaft, die nur eine Windkraftanlage betreibe und in weitere Windkraftanlagen investiere, nur von dieser für ihre eigene (geringe) Beitragsschuld genutzt werden. Würde sie die produzierende Windkraftanlage stilllegen, könnte hingegen eine Zurechnung ihrer Investitionen zu anderen Gesellschaften erfolgen. Ebenso würde es auf den Zeitpunkt der Inbetriebnahme einer Anlage ankommen. Würde die Gesellschaft im Dezember 2022 den Betrieb aufnehmen, könnten Investitionen nur bei ihr abgezogen werden, bei Inbetriebnahme derselben Anlage ab 1. Jänner 2024 könnten diese Investitionen hingegen von mehreren verbundenen Unternehmen genutzt werden.

Die gesetzlich vorgegebene Wortfolge *„der selbst nicht Beitragsschuldner ist“* müsse daher teleologisch auf den beabsichtigten Zweck eingeschränkt werden, wonach begünstigte Investitionen im Unternehmensverbund nur insoweit abgezogen werden könnten, als diese

nicht bereits von dem verbundenen Unternehmen selbst abgezogen werden konnte. Der Gesetzgeber sei offenbar davon ausgegangen, dass die Berücksichtigung der Investitionen bei dem Unternehmen, das Beitragsschuldner wäre, den Beitrag auf Null reduziere und der verbleibende Betrag daher bei verbundenen Unternehmen genutzt werden könne.

Dass Investitionen die von einem Unternehmen nicht abgesetzt werden könnten, dem verbundenen Unternehmen zuzurechnen seien, sei auch aus dem Gesetzwerdungsprozess wie den Materialien abzuleiten.

Es könne nicht ausschlaggebend sein, ob die Absetzbarkeit von Investitionen bei verbundenen Unternehmen von seiner Stromproduktion abhängig sei.

Folge man der von der Behörde angenommenen Intention, könne dies zu Umgehungsmaßnahmen dergestalt führen, dass beispielsweise zu errichtende Anlagen kurzfristig aus dem beitragschuldnerischen Unternehmen herausgelöst und in eigenständige Gesellschaften, die nicht Beitragsschuldner seien übertragen oder eben etwas später in Betrieb genommen würden.

Gewollt sei vielmehr immer gewesen, dass die Investitionen jedenfalls als Absetzbetrag, soweit sie vom Unternehmen nicht selbst genutzt werden könnten (soweit es nicht Beitragsschuldner sei) von anderen verbundenen Unternehmen genutzt werden könne. Investitionen dürften von verbundenen Unternehmen nur dann nicht genutzt werden, soweit diese mit der Beitragsschuld des investierenden Unternehmens verrechnet würden.

Die Bf. beantrage den EKB-S mit Null festzusetzen bzw. für den Fall, dass das BFG Bedenken gegen die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes habe, einen Antrag gemäß Art. 135 Abs. 4 iVm Art. 89 Abs. 2 B-VG auf Aufhebung der Bestimmung an den VfGH zu stellen.

Die Bf. moniert weiters, mit Erlassung des EKBSG den vorgegebenen unionsrechtlichen sowie verfassungsmäßigen Rahmen in mehreren Punkten überschritten bzw. verletzt zu haben.

2. Überschreitung des unionsrechtlichen Rahmens

Art. 6 Abs. 1 der EU-NotfallmaßnahmenVO (i.d.F. VO) bestimme, dass Markterlöse, die Erzeuger für die Stromerzeugung aus den in Art. 7 Abs. 7 der VO genannten Quellen erzielen würden, mit maximal € 180,-/MWh zu begrenzen seien. Aus den Erwägungsgründen (Rz. 27) ergebe sich, dass dies als unionsweit einheitliche Grenze anzusehen sei.

Der Gesetzgeber habe demgegenüber von 1. Dezember 2022 bis 30. Mai 2023 eine Grenze i.H.v. € 140/MWh und danach € 120/MWh festgesetzt.

Art. 8 Abs. 1 lit a VO erlaube es Mitgliedstaaten zwar, Maßnahmen aufrecht zu erhalten oder einzuführen, durch die die Markterlöse weiter begrenzt würden, diese Maßnahmen müssten aber die in Art. 8 Abs. 2 lit a bis e VO dargelegten Kriterien erfüllen, woraus folge, dass jede Abweichung von der VO am Maßstab des nationalen Rechtes zu prüfen sei.

Gemäß Art. 10 Abs. 1 VO hätten die Mitgliedstaaten sicherzustellen, dass alle Überschusserlöse, die sich aus der Anwendung der Obergrenze für die Markterlöse ergäben, gezielt zur Finanzierung von Maßnahmen verwendet würden, mit denen Stromendkunden unterstützt würden, um die Auswirkungen der hohen Strompreise auf die Kunden abzumildern. Art. 10 Abs. 4 VO nenne dazu beispielhaft Maßnahmen, die im EKBSG allesamt nicht vorgesehen seien, womit es an einem für den Grundrechtseingriff erforderlichen Sozialzweck mangle.

3. Verfassungswidrigkeit des Energiekrisenbeitrages

Fehlende Rechtfertigung des Grundrechtseingriffs

Der EKB-S unterliege als Abgabe gemäß Art. 5 StGG, Art. 1 ZPMRK sowie Art. 17 GRC dem Gesetzesvorbehalt und erlaube dem einfachen Gesetzgeber infolge Grundrechtseingriffs nur dann eine gesetzliche Anordnung, wenn er durch öffentliches Interesse gerechtfertigt sowie verhältnismäßig sei.

Das erforderliche Interesse könne durch einen Fiskalzweck oder einen Sozialzweck gerechtfertigt sein.

Art. 10 Abs. 1 VO habe einen Sozialzweck vorgegeben und dem Gesetzgeber in Abs. 4 mehrere Möglichkeiten zur Umsetzung geboten. Keine der Maßnahmen zielen darauf ab, den Staatshaushalt zu finanzieren, vielmehr sollte der Verbraucher entlastet werden.

Voraussetzung dafür sei, dass die getroffene Regelung geeignet sei, entsprechende Lenkungseffekte zu erzielen. Durch die finanzielle Belastung der Stromerzeuger werde aber der Verbraucher nicht entlastet, weshalb die getroffene Regelung einer grundrechtskonformen Ausgestaltung bedürfe, die nicht vorliege.

Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip

Die Bf. moniert, dass mangels Umsetzung eines erkennbaren Sozialzwecks nur ein Fiskalzweck zur Rechtfertigung der Abgabe in Betracht komme und die VO nicht umgesetzt worden sei da ein solcher von Äquivalenz- oder Leistungsfähigkeitserwägungen geprägt sein müsse.

Da der Äquivalenzcharakter, d.h. wenn die Abgabe ein Entgelt für eine staatliche Leistung darstelle nicht vorliege, könne nur das Leistungsfähigkeitsprinzip angesprochen sein.

Dieses werde aber nicht erfüllt, da der Fiskalzweck auf das tatsächlich erzielte Einkommen oder eine andere, die tatsächliche Leistungsfähigkeit abbildende Größe abstellen müsse, nicht aber auf eine fiktive Leistungsfähigkeit.

Der VfGH habe eine Besteuerung, die von zufälligen Umständen abhängt, als unsachlich beurteilt.

Der EKB-S erweise sich damit in zwei Punkten als verfassungswidrig:

a) Bemessungsgrundlage des Energiekostenbeitrages sei im Gegensatz zum Energiekostenbeitrag für fossile Energieträger nicht der Gewinn der vergangenen Jahre (wie beim EKB-F), sondern die realisierten Erträge, die der Beitragsschuldner für den Verkauf der Lieferung von Strom in der Union erhalte. Eine sachliche Rechtfertigung dafür gebe es nicht, da

mit dem Erlös unterschiedliche Kosten und damit eine unterschiedliche Leistungsfähigkeit verbunden sei.

Der Erlös könne nicht mit der Leistungsfähigkeit gleichgesetzt werden, da die Produktionskosten und damit die Gewinne bei den unterschiedlichen betroffenen Stromerzeugern (Windenergie, Solarenergie, Erdwärme...) in der Realität unterschiedlich seien. Wind- und Solarenergieerzeuger seien von hohen Fixkosten betroffen, da sie nicht flexibel auf Marktpreise reagieren könnten. Im Gegensatz dazu könne ein Produzent, der Energie mit Hilfe von Erdöl erzeuge entscheiden, weniger Energie einzusetzen wenn der Strompreis niedrig sei und umgekehrt.

Durch Abstellen auf den Erlös an Stelle des Gewinns würden unterschiedliche Sachverhalte gleich behandelt, was dem Gleichheitsgrundsatz widerspreche.

b) Art. 6 Abs. 1 VO gebe mit € 180/MWh eine Obergrenze vor, die gemäß Art. 8 zwar begrenzt werden könne, wofür jedoch strenge Anforderungen vorgesehen seien.

Wenn der Gesetzgeber die Obergrenze zunächst mit € 140/MWh ansetze und diese im zweiten Halbjahr auf € 120/MWh herabsetze und dies damit begründe, dass diese innerhalb der von der EU vorgegebenen Obergrenze liegen würden, so sei darauf zu verweisen, dass der Wert von € 180/MWh als unionsweit einheitliche Obergrenze vorgesehen sei, weshalb Art. 8 Abs. 2 VO bestimme, dass nationale Maßnahmen verhältnismäßig und diskriminierungsfrei sein müssten und Investitionssignale nicht gefährden dürften.

Die willkürliche Festsetzung der Erlöse als Bemessungsgrundlage sowie die willkürlich festgesetzte Obergrenze würden somit den Rahmen der VO verlassen, gegen das objektive Nettoprinzip verstoßen und damit gleichheits- und somit verfassungswidrig sein.

Nur Erträge, die über der von der EU festgelegten Grenze von € 180,-/KWh liegen würden, würden Übergewinne darstellen, bei Erträgen die unter dieser Grenze liegen würden, sei ein Abschöpfen unsachlich.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und fossilen Energieträgern

Nach dem Gleichheitssatz seien unsachliche Differenzierungen von gleichen Sachverhalten ebenso unzulässig wie eine unsachliche Gleichbehandlung ungleicher Sachverhalte. Aus dem Gleichheitsgrundsatz folge auch das Sachlichkeitsgebot, dass bei einer ungleichen Behandlung einen rechtfertigenden Grund erfordere.

Eine unsachliche Differenzierung ergebe sich im Vergleich zwischen dem EKBSG und dem Energiekrisenbeitrag-fossileEnergieträgerGesetz (i.d.F. EKBFG), dem Energieproduzenten, die auf fossile Energieträge zurückgreifen, unterliegen würden.

Beide Gesetze seien gleichzeitig erlassen worden.

Der EKB-F finde auf ‚Zufallsgewinne‘ (Überschussgewinne), die von inländischen Unternehmen und Betriebsstätten, die im Erdöl-, Erdgas-, Kohle und Raffineriebereich tätig seien, Anwendung.

Bemessungsgrundlage seien die steuerpflichtigen Gewinne des jeweiligen Zeitraums (des 2 Kalenderhalbjahres 2022 bzw. des Kalenderjahres 2023), die den Durchschnittsgewinn des Vergleichszeitraumes (Kalenderjahre 2018-2021) um mehr als 20% übersteigen würden. Der

EKB-F solle 40% dieser Bemessungsgrundlage betragen.

Der EKB-F stelle somit im Gegensatz zum EKB-S auf die tatsächlich erzielten Übergewinne ab und entspreche damit dem objektiven Nettoprinzip.

Beide Gesetze hätten Zufallsgewinne zum Gegenstand, wobei die Stromerzeuger durch das Merit-Order-System in der Preisbildung aneinander gebunden seien. Es würden daher eindeutig vergleichbare Sachverhalte vorliegen wobei in den Bezug habenden gesetzlichen Bestimmungen ohne Begründung unterschiedliche Bemessungsgrundlagen (Umsatz vs. Gewinn) vorgesehen seien.

Eine sachliche Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung liege nicht vor.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Fernwärmeversorgern

Zu einer Ungleichbehandlung führe auch die Unterscheidung von Stromerzeugern und Fernwärmeversorgern die im gleichen Segment als Energieversorger tätig seien.

Österreich habe im EU-Vergleich die höchste Inflationsrate bei Fernwärme. Diese sei EU-weit im Vergleich zum Vorjahr um 17,5% gestiegen wohingegen die Preise im Österreich um 60,3% teurer geworden seien.

Ungeachtet dessen sei am Fernwärmemarkt bis dato keine vergleichbare Abgabe vorgesehen, was zu einer unsachlichen Ungleichbehandlung von Stromproduzenten und fossilen Fernwärmeversorgern führe.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Stromhändlern

Im Gegensatz zu Stromerzeugern müssten Stromhändler keine Steuer auf die von Ihnen erzielten Zufallsgewinne leisten, obwohl sie ebenso von den gestiegenen Strompreisen profitieren würden.

Für diese Ungleichbehandlung gäbe es keine Rechtfertigung. Die Materialien des EKBSG wie auch die Erwägungen der VO hätten Stromhändler zwar angesprochen, diese seien letztlich aber vom Gesetz ausgenommen worden.

Wenn das behauptete Ziel der Maßnahme, die Senkung der Strompreise dadurch zu erreichen, dass Stromproduzenten ihre Preise deshalb senken würden, weil sie den Erlös ohnedies abführen müssten, würde dies im Ergebnis zu günstigeren Einkaufsmöglichkeiten für Stromhändler führen, ohne dass sichergestellt werde, dass diese den Strom günstiger an Endkunden verkaufen. Die Nichteinbeziehung der Stromhändler erweise sich somit als unsachlich.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern untereinander

Das EKBSG weiche von der VO hinsichtlich der Wahl der Stromerzeuger, die dem Gesetz unterliegen würden, ab.

Der Verordnungsgesetzgeber habe Steinkohle ausgenommen, weil damit wie bei der Stromerzeugung durch Gas hohe Grenzkosten verbunden seien. Auch Speicherkraftwerke seien von der VO ausgenommen worden da sie in direktem Wettbewerb mit Gaskraftwerken stünden, um die Flexibilität im Stromnetz zu gewährleisten und ihnen die Möglichkeit zu bieten, ihren Strom auf den Strommärkten auf Grundlage ihrer Opportunitätskosten anzubieten.

Wenn das EKBSG die Stromerzeugung nur aus Pumpspeicherkraftwerken (§ 2 Z 5 EKBSG) ausgenommen und andererseits Steinkohle dem EKBSG unterworfen habe, habe der österreichische Gesetzgeber damit den Rahmen der VO verlassen.

Es sei offensichtlich, dass die Stromerzeugung aus Erdöl, Steinkohle und Braunkohle in vielfacher Hinsicht nicht mit der Stromerzeugung aus Windkraft vergleichbar sei, weil die Energieträger am Markt eingekauft werden müssten, was von Seiten der EU teilweise erkannt worden sei, indem die Stromerzeugung aus Gas und Steinkohle aus der -VO ausgenommen worden seien. Windkraftwerke hätten ungleich höhere Investitionskosten zu tragen als etwa Betreiber eines Braunkohlekraftwerkes. Damit würden unterschiedliche Sachverhalte gleich behandelt, was sachlich nicht begründbar sei. Da § 3 Abs. 2 EKBSG eine einheitliche Obergrenze für alle in § 1 Abs. 3 genannten Quellen vorsehe, liege eine Verfassungswidrigkeit infolge Gleichbehandlung aufgrund des Vorliegens vollkommen unterschiedlicher Sachverhalte vor.

Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot

Der Gleichheitsgrundsatz verbiete es dem Gesetzgeber, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen.

Gesetzliche Regelungen müssten auf einem vernünftigen Grund beruhen und dürften nicht unverhältnismäßig sein. Die für eine bestimmte Regelung ins Treffen geführte Zielsetzung und ihre Umsetzung müsste gegenüber der für den betroffenen Einzelnen damit verbundenen Benachteiligung verhältnismäßig sein.

Die Zielsetzung des EKB-S, die in der Reduzierung der Strompreise beim Endverbraucher bestehe, könne durch die Erlösabschöpfung nicht erreicht werden.

Der Grund dafür liege in dem Umstand, dass die Stromproduzenten den Strom i.d.R. nicht an Endkunden verkaufen würden, sondern an Stromhändler, die vom EKBSG ausgenommen seien. Eine befristete Erlösabschöpfung sei nicht geeignet, Preise zu senken.

Stromhändler würden nicht davon abgehalten, Elektrizität zu unterschiedlichen Preisen zu erwerben und sie mit erheblichem Aufschlag an die Endverbraucher weiterzuverkaufen.

Überdies würden auch andere Energieproduzenten wie beispielsweise Fernwärmeproduzenten, deren Preise starken Einfluss auf den Strommarkt treffen, von der Regelung ausgenommen sein.

Auf die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung (§ 262 (2) BAO) wurde verzichtet.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 2. April 2024 vorgelegt.

In der am 9. Juli 2024 abgehaltenen mündlichen Verhandlung brachte der Vertreter der Bf. vor, dass ihm die bisher vom BFG entschiedenen Verfahren zur Verfassungswidrigkeit des EKBSG bekannt seien, sich die gegenständliche causa aber durch Punkt 1 der Beschwerde (s. oben) unterscheide.

Dabei stehe die Frage im Vordergrund, weshalb Beitragsschuldner die bei ihnen anfallenden

begünstigten Investitionen mit verbundenen Unternehmen nicht als Absetzbetrag verrechnen könnten und deshalb eine klare Verfassungswidrigkeit im Vergleich zu Unternehmen, die begünstigte Investitionen tätigen würden, aber keine Beitragsschuldner seien, vorliegen würde, da diesfalls die Berücksichtigung eines Absetzbetrages (vom EKBSG) möglich sei. Der Vertreter der Behörde verwies auf die bisherigen Vorbringen der Behörde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG), BGBl. I Nr. 220/2022, in Kraft getreten am 1. Dezember 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, (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 ausgenommenen 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, die zwischen dem 1. Dezember 2022 und dem 31. Dezember 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 § 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.

§ 4 EKBSG lautet:

- (1) Vom gemäß § 3 ermittelten EKB-S kann ein Absetzbetrag für begünstigte Investitionen in erneuerbare Energien und Energieeffizienz abgezogen werden. Voraussetzung dafür ist, dass Anschaffungs- oder Herstellungskosten von begünstigten Investitionsgütern nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Jänner 2024 anfallen. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung von begünstigten Investitionsgütern über diesen Zeitraum hinaus, kann der Absetzbetrag auch für nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Jänner 2024 anfallende Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten geltend gemacht werden. Begünstigte Investitionen eines verbundenen Unternehmens, das selbst nicht Beitragsschuldner (§ 5 Abs. 1) ist, können dem Beitragsschuldner zugerechnet werden. Sofern eine Zurechnung zu mehreren Beitragsschuldnern in Betracht kommt, ist eine sachgerechte Aufteilung der begünstigten Investitionen unter den Beitragsschuldnern vorzunehmen. Dabei ist nach einem einheitlichen Aufteilungsschlüssel vorzugehen und sicherzustellen, dass es nicht zu einer mehrfachen Berücksichtigung derselben begünstigten Investitionen kommt. Jedenfalls ausgeschlossen von der Zurechnung zum Beitragsschuldner sind von der Regulierungsbehörde anerkannte Investitionen oder Energieeffizienzmaßnahmen eines verbundenen Netzbetreibers.*
- (2) Begünstigte Investitionen sind im Ausmaß von 50 % der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten als Absetzbetrag zu berücksichtigen. Der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen beträgt höchstens 36 Euro je MWh Strom bezogen auf die den Markterlösen gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 zugrundeliegende gelieferte Menge. In Fällen des § 3 Abs. 3 kann der Absetzbetrag ebenfalls berücksichtigt werden, wobei durch die Geltendmachung des Absetzbetrages bei Erzeugungskosten zwischen 140 Euro und 180 Euro je MWh Strom die Obergrenze von 180 Euro nicht überschritten werden darf.*
- (3) Der Absetzbetrag kann im Rahmen der Selbstberechnung vom fälligen Betrag (§ 5 Abs. 2) abgezogen werden.*

Gemäß § 5 Abs. 2 EKBSG wird der EKB-S für den Zeitraum 1.12.2022 bis 30.6.2023 am 30.9.2023, für den Zeitraum 1.7.2023 bis 31.12.2023 am 31.3.2024 fällig.

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

Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt.

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

Das EBSKG erging in Umsetzung der VO 2022/1854 vom 6. Oktober 2022.

Die Verordnung war gemäß Art. 288 AEUV für jeden Mitgliedstaat in allen Teilen verbindlich und unmittelbar umzusetzen.

Die Bf. hat den EKB-S für den Zeitraum 1. Dezember 2022 bis 30. Juni 2023 in Höhe von € 0,- selbst berechnet.

§ 201 Abs. 1 BAO bestimmt u.a., dass, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen, auf Antrag des Abgabepflichtigen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid dann erfolgen muss, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Die Behörde erließ am 17. November 2023 einen Bescheid, mit dem der Energiekrisenbeitrag-Strom für den Zeitraum 1. Dezember 2022 - 30. Juni 2023 i.H.v. € 24.378,59 festgesetzt wurde. In der Begründung erläutert die Behörde, dass die Selbstberechnung der Elektrizitätsabgabe unrichtig war, nachdem die Bf. einen Absetzbetrag für begünstigte Investitionen von verbundenen Unternehmen beantragt hatte, der aber nur zu berücksichtigen ist, wenn die verbundenen Unternehmen selbst nicht Beitragsschuldner i.S.d. § 5 Abs. 1 EKBSG sind.

Punkt 1: Nichtanerkennung der Zurechnung begünstigter Investitionen von verbundenen Unternehmen als Absetzbetrag

Die Bf. erläutert, dass die maßgebliche gesetzliche Bestimmung des § 4 (1) EKBSG, konkret der Teil *„Begünstigte Investitionen eines verbundenen Unternehmens, das selbst nicht Beitragsschuldner (§ 5 Abs. 1) ist, können dem Beitragsschuldner zugerechnet werden“* entgegen der Darstellung der Behörde sinnvoll nur mit dem Bestimmungsinhalt auszulegen ist, dass eine Verrechnung der begünstigten Investitionen bei verbundenen Unternehmen auch für den Fall, dass das Unternehmen selbst Beitragsschuldner ist, in dem Umfang möglich sein soll, dass ein aufgrund hoher Investitionen bei ihm nicht verwertbarer verbleibender Absetzbetrag bei verbundenen Unternehmen zu berücksichtigen ist.

Die Bestimmung *„das nicht selbst Beitragsschuldner ist“* wäre demnach in teleologischer Interpretation im Sinn von *„insoweit es nicht selbst Beitragsschuldner ist“* zu denken.

Die Beschwerde verweist dazu zunächst auf die erläuternden Bemerkungen des Abänderungsantrages zum EKBSG.

Demnach ist sicherzustellen, dass, sollten die Investitionen mehreren Beitragsschuldnern

zugutekommen, diese nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel aufzuteilen sind sowie, dass es nicht zu mehrfachen Begünstigungen durch dieselben begünstigten Investitionen kommen kann.

Die darin zum Ausdruck kommenden Einschränkungen erscheinen der Bf. nur bei der von ihr dem Gesetz zugrunde gelegten Auslegung sinnvoll.

Dem ist entgegenzuhalten, dass sich die aus den erläuternden Bemerkungen ergebenden Intentionen in gleicher Weise für den Fall sinnvoll darstellen, dass begünstigte Investitionen nur von verbundenen Unternehmen geltend gemacht werden können bei denen keine Beitragsschuldnerschaft der investierenden Gesellschaft vorliegt, da auch diesfalls ein einheitlicher Aufteilungsschlüssel und das Verbot einer mehrfachen Berücksichtigung von Investitionen geboten ist.

Wenn die Bf. vermeint, dass der Absetzbetrag zunächst den EKB-S bei der investierenden Gesellschaft auf Null zu reduzieren soll und der verbleibende Betrag sodann auf verbundene Gesellschaften aufzuteilen ist, und dazu die erläuternden Bemerkungen zitiert: *„Der Absetzbetrag kann den Beitrag...bis null reduzieren“*, ist dazu anzumerken, dass die Erläuterungen unvollständig wiedergegeben wurden und wie folgt lauten:

„Der Absetzbetrag kann dementsprechend den Beitrag lediglich bis null reduzieren und zu keiner Gutschrift führen.“

Daraus ist keine Intention zu erkennen, wonach ein allfällig verbleibender Beitrag auf verbundene Unternehmen übertragen werden sollte, was sich überdies auch daraus ergibt, dass die zitierte Passage Teil des Initiativantrages (3024/A XXVII. GP, und nicht des Abänderungsantrages) zum Nationalrat war, in diesem auf verbundene Unternehmen (noch) nicht Bedacht genommen wurde da diese im Gesetzesentwurf des Initiativantrages nicht aufscheinen und die Erläuterungen daher nicht für verbundene Unternehmen gelten können.

Schließlich ist auf die Novellierung des EKBSG BGBl. I Nr. 13/2024, gültig ab 1. Jänner 2024 zu verweisen, mit dem in § 4 Abs. 1 EKBSG folgender Satz eingefügt wurde:

„Im Erhebungszeitraum 2 können auch Investitionen eines verbundenen Unternehmens zugerechnet werden, das selbst Beitragsschuldner ist.“

(Anmerkung: Als Erhebungszeitraum 1 gilt gemäß § 3 (1) EKBSG der 30. November 2022 bis zum 1. Jänner 2024, als Erhebungszeitraum 2 der 31. Dezember 2023 bis 1. Jänner 2025). Mit dieser Novelle wurde das Gesetz in dem Sinn, den der Bf. der Erstfassung beilegen will, abgeändert.

Den Bezug habenden Erläuterungen (3824/A XXVII. GP) ist dazu zu entnehmen:

„Ausweitung der Zurechenbarkeit von Investitionen bei verbundenen Unternehmen, indem auch Investitionen eines anderen Beitragsschuldners zugerechnet werden können.“

Die maßgebliche Bestimmung des ab 1. Jänner 2024 abgeänderten § 4 (1) EKBSG lautet:

...Begünstigte Investitionen eines verbundenen Unternehmens, das selbst nicht Beitragsschuldner (§ 5 Abs. 1) ist, können dem Beitragsschuldner zugerechnet werden. Im Erhebungszeitraum 2 können auch Investitionen eines verbundenen Unternehmens zugerechnet werden, das selbst Beitragsschuldner ist...

Würde der Gesetzgeber bereits für den Erhebungszeitraum 1 (vgl. § 3 (1) EKBSG) d. ist der Zeitraum von 30. November 2022 bis 1. Jänner 2024 eine Zurechnung vorgesehen haben, wäre die oben genannte gesetzliche Bestimmung (Wirksamkeit nur für den Erhebungszeitraum 2, d.h. nach dem 31. Dezember 2023 und vor dem 1 Jänner 2025) völlig sinnentleert.

Daraus ergibt sich ohne Zweifel, dass die Intention des Gesetzgebers bei der Erstfassung des EKBSG darin lag, verbundenen Unternehmen nur dann begünstigte Investitionen zurechnen zu lassen, wenn die investierenden Gesellschaften selbst keine Beitragsschuldner sind und nicht ‚insoweit sie nicht Beitragsschuldner sind‘.

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 Bf. beantragt in eventu, das BFG möge hinsichtlich der Bestimmung des § 4 Abs. 1 EKBSG einen Antrag auf Aufhebung beim VfGH infolge Verfassungswidrigkeit zu stellen, da die Auslegung des Gesetzes wie im Bescheid zum Ausdruck gebracht, zu einem verfassungswidrigen Ergebnis führen würde und führt dazu beispielhaft Überlegungen an.

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.

Bei der Bf. handelt es sich um ein stromerzeugendes Unternehmen.

Sie ist gemäß § 5 EKBSG Beitragsschuldnerin, die in Anwendung des § 4 EKBSG einen (verbleibenden) Absetzbetrag für begünstigte Investitionen, die von drei benannten Gesellschaften stammen und die ebenfalls Beitragsschuldner sind, geltend machen will.

Dazu ist anzuführen, dass die drei Gesellschaften als Beitragsschuldner von begünstigten Investitionen in der in § 4 Abs. 2 EKBSG dargelegten Höhe (genauso wie Gesellschaften, die

keine verbundenen Gesellschaften darstellen aber Strom gemäß § 1 Abs. 3 EKBSG erzeugen („stand-alone Energieerzeuger“) Absatzbeträge zunächst bei sich selbst geltend machen können.

Eine weitergehende Absetzung durch die Bf. als verbundenes Unternehmen ist ihr durch die Bestimmung des § 4 (1) EKBSG verwehrt. Auf die obigen Ausführungen wird verwiesen. Stromerzeugende Gesellschaften, die begünstigte Investitionen durchführen sind somit, ob in einen Unternehmensverbund eingegliedert oder nicht, einander gleichgestellt.

Für den Fall, dass begünstigte Investitionen anfallen, die Gesellschaften mangels Stromerzeugung (in dem in § 5 EKBSG geforderten Ausmaß) aber keine Beitragsschuldner sind, ist sowohl bei verbundenen als auch bei „stand-alone“ Gesellschaften mangels Vorschreibung eines EKB-S die Geltendmachung eines Absatzbetrages nicht möglich.

Handelt es sich dabei um verbundene Gesellschaften, wurde vom Gesetzgeber die Möglichkeit geschaffen, begünstigte Investitionen unter bestimmten Voraussetzungen als Absatzbetrag bei weiteren Beitragsschuldnern (wie gegenständlich der Bf.) zu berücksichtigen.

Als Begründung dafür ist den erläuternden Bemerkungen zu entnehmen, dass die Bestimmung infolge der in diesem Bereich vorzufindenden Unternehmensstruktur (Netzgesellschaften im Konzern oder Joint Ventures) in das Gesetz Eingang finden soll.

Die eingeführte Regelung erscheint dem erkennenden Senat durch den, dem Gesetzgeber zuzubilligenden rechtspolitischen Spielraum in Abgabensachen gedeckt.

Die Umgestaltung der Verrechnung des Absatzbetrages für begünstigte Investitionen auch beitragschuldnerischer Gesellschaften auf andere Gesellschaften im Unternehmensverbund (wie sie in der Novelle des EKBSG BGBl. I Nr. 13/2024 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2024 eingeführt wurde), stellt laut do. erläuternden Bemerkungen eine *„Ausweitung der Zurechenbarkeit bei verbundenen Unternehmen dar“* für die keine weitere Begründung geliefert wird.

Die Frage, ob mit dieser, für verbundene Unternehmen umfassenderen begünstigenden Regelung ein Verstoß gegen den verfassungsrechtlich gebotenen Gleichheitsgrundsatz oder des Grundrechtes auf Eigentum verbunden ist, ist aufgrund des gegenständlich in Beschwerde gezogenen Zeitraumes (31. Dezember 2022 – 30. Juni 2023) nicht präjudiziell.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht bestehen daher für das BFG gegen die gegenständlich maßgebliche Bestimmung des § 4 (1) EKBSG keine Bedenken.

Gemäß Pkt. 2 der Beschwerde liegt eine Überschreitung des unionsrechtlichen Rahmens und gemäß Pkt. 3 eine Verfassungswidrigkeit des EKBSG aus weiteren gesondert dargelegten Erwägungen vor.

Zu diesen, von der Bf. vorgebrachten Einwendungen ist auszuführen:

Punkt 2: Überschreitung unionsrechtlicher Rahmen

Die Bf. macht geltend, dass es sich bei den in Art. 6 VO benannten Grenze von € 180,-/MWh um eine unionsweit einheitliche Obergrenze handelt. Sie leitet ihre Annahme aus dem ErwGr 27 zur VO ab.

Nach dem ErwGr 27 soll die Höhe der Obergrenze für Markterlöse *„die Möglichkeiten der betroffenen Erzeuger, einschließlich der Erzeuger erneuerbarer Energien, nicht beeinträchtigen, ihre Investitions- und Betriebskosten zu decken, und künftige Investitionen in die erforderlichen Kapazitäten für ein emissionsarmes und zuverlässiges Elektrizitätssystem erhalten sowie Anreize dafür schaffen. Die Obergrenze für Markterlöse, als eine unionsweit einheitliche Obergrenze ist am besten dafür geeignet, das Funktionieren des Strombinnenmarkts aufrechtzuerhalten, da dadurch der Preiswettbewerb zwischen den Stromerzeugern, die verschiedene Technologien nutzen, insbesondere im Bereich der erneuerbaren Energien, gewahrt wird.“*

Art. 6 VO legt die Begrenzung der Markterlöse, die Stromerzeuger aus erneuerbaren Energiequellen wie z.B. Windenergie erzielen, mit "höchstens" € 180,00 fest. Eine Wortinterpretation dieses Begriffes lässt nicht erkennen, dass mit der VO eine unionsweit für die Mitgliedstaaten einheitliche und verpflichtend anzuwendende Grenze statuiert wurde, die nicht auch unterschritten werden kann.

Achatz/Kirchmayr, Energiekrisenbeiträge als neue Steuern, taxlex 2023/8 haben offensichtlich keine verfassungsmäßige Bedenken gegen den mit dem EKBSG eingeführten Referenzwert von € 140,00 pro MWh, wenn sie zu diesem (ohne ihn näher zu kommentieren) ausführen, dass derselbe unter dem in der EU-Verordnung angeführten Wert liegt. *„Dieser Wert soll nicht nur sämtliche Kosten der Stromerzeugung abdecken, sondern auch eine Gewinnspanne beinhalten, die Investitionen in der Zukunft ermöglichen soll“.*

Soweit die Bf. in diesem Zusammenhang auf Art. 8 Abs. 1 lit a VO verweisen, nach denen die Mitgliedstaaten Maßnahmen aufrechterhalten oder einführen können, mit denen die Markterlöse ‚weiter begrenzt werden können‘ und solche nur aus den in Art. 8 (2) VO genannten Gründen vorgenommen werden können, ist dazu anzumerken:

Eine Begrenzung (d.h. Unterschreitung) der Markterlöse ist gemäß Art. 8 (1) lit a VO zulässig, wobei die in Art. 6 (1) VO statuierte Obergrenze für Markterlöse im Gegensatz zu einer ebenfalls möglichen Überschreitung derselben (vgl. Art. 8 (1) lit b VO) nicht explizit benannt wurde. Auch aus dieser Bestimmung ist nicht erkennbar, dass die Höchstgrenze gemäß Art. 6 (1) VO unionseinheitlich angewendet werden müsste.

Darüber hinaus, d.h. selbst wenn man den Ausführungen der Bf. nach einer einheitlichen Obergrenze folgen würde (was gegenständlich nicht der Fall ist), hat die Bf. nicht dargelegt und ist auch nicht zu erkennen, in welcher Weise die im Vergleich zu Art. 6 (1) VO abweichende Obergrenze der Markterlöse zu einer Besteuerung geführt hätte, die den Zielen des Art. 8 (2)

VO zuwiderliefe.

Die Bf. sieht eine weitere Überschreitung der VO darin begründet, dass Art. 10 Abs. 1 vorschreibt, dass die Mitgliedstaaten sicherzustellen haben, 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 die Kunden abzumildern, wofür Abs. 4 leg. cit. beispielhafte Maßnahmen vorsieht.

Es ist zutreffend, dass das EKBSG keine Maßnahmen zur Verwendung der Überschusserlöse, mit denen Stromendkunden unterstützt werden sollen, um die Auswirkungen der hohen Strompreise auf sie abzumildern, enthält.

Die VO erlangt in den Mitgliedsländern der EU unmittelbar, d.h. auch ohne innerstaatliche Umsetzung Wirksamkeit. Ob auf Grundlage der VO ein (oder mehrere) Gesetze erlassen werden, bleibt dem Mitgliedstaat überlassen.

Der Gesetzgeber hat bereits im Vorfeld der Erlassung des EKBSG die Notwendigkeit von Entlastungsmaßnahmen infolge stark gestiegener Strompreise erkannt.

Dem Erfordernis entsprechend wurde das Stromkostenzuschussgesetz (BGBl I 156/2022) erlassen und trat mit 25. Oktober 2022 in Kraft. Es erging damit nach Wirksamkeitsbeginn der VO mit 8. Oktober 2022.

Die Kenntnis des österreichischen Gesetzgebers hinsichtlich der Bestimmungen der VO im Zuge der Beschlussfassung des Stromkostenzuschussgesetzes wird vorausgesetzt.

Als Maßnahme wurde das StromkostenzuschussG mit dem in § 1 Z 1 statuierten Ziel

1. *die Kostenbelastung von Haushaltskundinnen und Haushaltskunden durch die Sicherstellung einer leistbaren Stromversorgung zu verringern (Stromkostenzuschuss in Form des Stromkostenzuschusses für ein Grundkontingent und des Stromkostenergänzungszuschusses);*

eine Vorgabe beschlossen, die der in Art. 10 der VO dargelegten Zielsetzung, einer Unterstützung von Stromendkunden entspricht.

Selbst wenn laut § 10 StromkostenzuschussG die dafür erforderlichen Mittel durch das Bundesfinanzrahmen- und Bundesfinanzgesetz in der dort dargelegten Höhe zur Verfügung gestellt werden sollen, kann der durch das EKBSG erwartete Mittelzufluss nicht isoliert davon betrachtet werden („Geld hat kein Mascherl“).

Hätte man die aus dem EKB-S lukrierten Mittel auch in diesem Gesetz zweckgebunden, läge damit eine Mehrfachförderung des benannten Personenkreises vor.

Punkt 3: Verfassungswidrigkeit des Energiekrisenbeitrages

Fehlende Rechtfertigung der Abgabe

Zu dem, von der Bf. monierten fehlenden Sozialzweck ist darauf hinzuweisen, dass die Umsetzung der in Art. 10 der VO dargelegten Maßnahmen gemäß Art. 19 (1) von der zuständigen Behörde jedes Mitgliedstaats in ihrem Hoheitsgebiet überwacht wird und gemäß Art. 19 (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 zu erstatten haben.

Es ist nicht bekannt, dass die Kommission im Zusammenhang mit der Umsetzung der VO Maßnahmen gegen Österreich ergriffen hätte, d.h. die Republik aufgefordert worden wäre, infolge eines möglichen Verstoßes gegen EU-Recht (insbes. Art. 10 VO) die Vertragsverletzung bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu beenden oder ein Vertragsverletzungsverfahren (Art. 258 AEUV) eingeleitet hätte.

Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip

Einen weiteren Grund für die Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes sieht die Bf. in dem Umstand begründet, dass das EKBSG als Abschöpfungsgröße den Erlös herangezogen hat und dadurch den in der Stromerzeugung unterschiedlich hohen Kosten, insbesondere Fixkosten keine Rechnung getragen wird, weshalb unterschiedliche Stromerzeuger auf unsachliche Weise gleichbehandelt würden und ein einheitliches Anknüpfen an den Erlös anstatt des Gewinnes dem Gleichheitsgrundsatz widerspricht.

Der Gesetzgeber folgt dem ErwGr 42 zur VO: *„Um die Versorgungssicherheit sicherzustellen, sollten die Mitgliedstaaten für Erzeuger, die sonst der unionsweiten Obergrenze für Markterlöse unterliegen würden, eine höhere Obergrenze für Markterlöse festlegen können, wenn deren Investitions- und Betriebskosten über der unionsweiten Obergrenze für Markterlöse liegen“.*

Demgemäß sieht Art. 8 (1) lit b der VO vor, dass die Mitgliedsstaaten für Erzeuger, die Strom aus den in Artikel 7 Absatz 1 genannten Quellen erzeugen, eine höhere Obergrenze für Markterlöse festlegen können, wenn deren Investitions- und Betriebskosten die in Artikel 6 Absatz 1 festgelegte Obergrenze (die gemäß Art. 8 unter den dort statuierten Voraussetzungen auch geringer gewählt werden kann) überschreiten.

Art. 7 umfasst Stromerzeuger, die Strom u.a. mittels erneuerbarer Energie (Windenergie, Solarenergie...), wie u.a. die Bf. erzeugen.

Die VO legt eine Obergrenze für Markterlöse als geeignete Maßnahme für die Erreichung des von ihr in Art. 1 beschriebenen Gegenstandes und Anwendungsbereiches fest und wurde mit § 3 EKBSG umgesetzt.

Der von der Bf. monierte Umstand, dass durch das EKBSG die unterschiedliche Kostenstruktur von Stromerzeugern nicht berücksichtigt worden wäre, ist entgegenzuhalten, dass durch § 3 Abs. 3 EKBSG jene Fälle berücksichtigt werden, in denen die direkten Investitions- und Betriebskosten der Energieerzeugung über der dort normierten Obergrenze für Markterlöse

liegen, wobei von den betroffenen Stromerzeugern die oberhalb der Markterlöse liegenden direkten Investitions- und Betriebskosten zuzüglich eines Aufschlages von 20% als Obergrenze für Markterlöse angesetzt werden können (vgl. auch ErwGr 42).

Dass der Bf. wegen der Begrenzung der Markterlöse mit den erwähnten Obergrenzen keine hinreichende Marge verblieben wäre, ihre Stromgestehungskosten zu decken, ist nicht hervorgekommen.

Zur Darstellung der Bf., wonach nur Erträge, die über der von der EU festgelegten Grenze von € 180,-/KWh liegen Übergewinne darstellen und bei Erträgen die unter dieser Grenze liegen die Abschöpfung unsachlich ist wäre zudem anzuführen, dass der Energiekrisenbeitrag (§ 4 Abs. 2 EKBSG) eine Investitionsbegünstigung in Höhe von max. € 36,00 pro MWh vorsieht, sodass sich unter Ausschöpfung der entsprechenden Maßnahmen der Referenzwert dadurch dem von der VO festgelegten Höchstwert von € 180,00/MWh (wie in der EU-Verordnung) fast gänzlich annähern würde.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und fossilen Energieträgern

Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung vermeint die Bf. auch in dem Umstand zu erkennen, dass im Vergleich zum Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger (EKB-F) das Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträgergesetz (EKBSG) als Bemessungsgrundlage nicht auf den Erlös abgestellt wird, sondern jener Betrag, um den der steuerpflichtige Gewinn im Erhebungszeitraum um mehr als 20% über dem Durchschnittsbetrag der steuerpflichtigen Gewinne im Zeitraum 2018 bis 2021 herangezogen wird, weshalb die davon betroffenen Unternehmen wesentlich geringer belastet werden als Unternehmen aus dem Bereich der erneuerbaren Energie.

Nach dem ErwGr 15 zur VO sollen Verbraucher neben Überschußerlösen aus der Obergrenze der Markterlöse auch durch zusätzliche Einnahmen aus einem Solidaritätsbeitrag für im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich tätige Unternehmen unterstützt werden.

ErwGr 45 der VO führt dazu präzisierend aus:

„Die Geschäfts- und Handelspraktiken und der Rechtsrahmen im Stromsektor unterscheiden sich deutlich vom Sektor für fossile Brennstoffe. Da mit der Obergrenze für Markterlöse das Marktergebnis nachgebildet werden soll, das die Erzeuger hätten erwarten können, wenn die globalen Lieferketten seit Februar 2022 normal und ohne Störungen bei den Gaslieferungen funktionieren würden, muss die Maßnahme für Stromerzeuger auf die Erlöse aus der Stromerzeugung angewandt werden. Umgekehrt muss der befristete Solidaritätsbeitrag, da er auf die Rentabilität von im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich tätigen Unternehmen und Betriebsstätten der Union abzielt, die im Vergleich zu den Vorjahren erheblich zugenommen hat, auf deren Gewinne angewandt werden.“

Die EU rechtfertigt aus dieser Erwägung, dass die Stromerzeugung abseits fossiler

Energieträger nicht wie der Solidaritätsbeitrag für im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich tätige Unternehmer, umgesetzt durch das Bundesgesetz Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger, BGBl. I 220/2022, nicht vom Gewinn, sondern von Markterlösen bemessen wurde.

Der auf die Bemessungsgrundlage anzuwendende Steuersatz soll gemäß Art. 16 VO mindestens 33% betragen.

Die Umsetzung der Bestimmung durch den innerstaatlichen Gesetzgeber erfolgte mit § 2 Abs. 1 EKBBG, wobei gemäß dem do. § 3 Abs. 1 ein Steuersatz von 40% zur Anwendung gelangt. Aus den benannten Erwägungsgründen, der VO sowie der Umsetzung durch das EKBBG folgt die sachliche Rechtfertigung dafür, dass der EKB-S von den Überschusserlösen, der EKB-F hingegen vom Gewinn erhoben wurde.

Da somit die unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen von EKB-S und Solidaritätsbeitrag sachlich begründet sind, besteht keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und fossilen Energieträgern.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Fernwärmeversorgern

Die Bf. behauptet das Vorliegen einer Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Fernwärmeversorgern, da diese im gleichen Segment als Energieversorger tätig werden.

Österreich hat nach den Darstellungen der Bf. die im EU-Vergleich höchste Inflationsrate bei Fernwärme.

Dazu ist anzuführen, dass nicht belegt wurde, dass bei diesen Übergewinne entstanden wären. 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 Bf. kann daher nicht festgestellt werden, dass der Gesetzgeber Fernwärmeversorger gegenüber Stromerzeugern privilegiert hätte.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Stromhändlern

Die Bf. ortet einen weiteren Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz, wonach das von der VO bzw. mit dem EKBSG angestrebte Ziel, eine Preissenkung bei (End-)Verbrauchern zu erreichen nicht durch eine Erlösabschöpfung bei den Stromerzeugern erreicht werden kann, da eine solche bei den Stromhändlern hätte erfolgen müssen, die in direkter Vertragsbeziehung mit den Endkunden standen.

Nach Art. 8 Abs. 1 der VO können 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 Bf. mit der bloßen Behauptung, diese

wären aufgrund ihrer direkten Vertragsbeziehung zu Endkunden heranzuziehen gewesen, nicht deutlich. Da Stromhändler 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 Bf. vermuteter (außergewöhnlicher) Profit der Stromhändler auch nicht offensichtlich zu Tage.

Maximilian Reindl ‚Energiekrisenbeitrag für Strom und fossile Energie als "Übergewinnsteuer", taxlex 2023/24‘ weist u.a. darauf hin, dass die Entwicklung der Energiekosten in Österreich seit dem Beschluss der VO Anfang Oktober 2022 stark rückläufig war.

Auch daran gemessen lag kein Erfordernis des Gesetzgebers, Maßnahmen gegenüber Stromhändlern aufgrund behaupteter ungerechtfertigt erzielter Übergewinne zu treffen, vor.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern untereinander

Zu der von der Bf. monierten Ungleichbehandlung von Stromerzeugern untereinander, worin die Bf. den im Vergleich zur VO erweiterten Katalog von Stromerzeugern, die dem EKBSG gemäß § 1 Abs. 3 EKB-S unterliegen, namentlich die Energieerzeugung aus Steinkohle bzw. Speicherkraftwerken (ohne Pumpspeicherkraftwerke) ist auszuführen, dass die Mitgliedstaaten gemäß Art. 8 Abs. 1 lit d der VO für Markterlöse aus dem Verkauf von aus von Steinkohle erzeugtem Strom eine gesonderte Obergrenze festlegen können und gemäß do. lit e) Wasserkraftanlagen die von Art. 7 Abs. 1 lit d der VO nicht erfasst werden (sohin auch generell Speicherkraftwerke, auch wenn die Stromerzeugung aus Pumpspeicherkraftwerken gem. § 2 Z 5 EKBSG wiederum ausgenommen ist) eine Obergrenze für Markterlöse anwenden können (lt. der VO kann in diesem Bereich auch *‚zwischen Technologien unterschieden werden‘* , womit der Gesetzgeber in dem von der VO gezeichnetem Rahmen geblieben ist.

Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot

In Hinblick auf die der Bewältigung einer Krisensituation dienenden Zielsetzungen stellte die befristete Einführung eines Krisenbeitrags durch bestimmte Stromerzeuger, nämlich jener, deren Grenzkosten niedrig sind und die deshalb ausgelöst durch die krisenbedingten Steigerungen des Strompreises außergewöhnliche Markterlöse erzielen, keine unsachliche Maßnahme dar.

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 (ErwGr 72), 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.

Aus den dargelegten Gründen bestand kein Anlass, gemäß Art. 89 Abs. 2 B-VG einen Aufhebungsantrag 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.

Das gegenständliche Erkenntnis erging auf Grundlage der geltenden Gesetzeslage (insbes. § 4 (1) EKBSG i.d.F. BGBl. I Nr. 220/2022a) , weshalb eine ordentliche Revision als nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 24. Juli 2024