

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. 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 21. Juni 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. Mai 2024 betreffend Abweisung eines Antrags auf bescheidmäßige Festsetzung des Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) für den Zeitraum 01.07.2023 bis 31.12.2023, Steuernummer *****BF1StNr1*****, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist im Bereich der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien, insbesondere der Windenergie, tätig. Mit Schreiben vom 10.5.2024 stellte die Bf. gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO mit ausführlicher Begründung den Antrag, den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) nach dem Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG), BGBl. I Nr. 220/2022, für den Zeitraum 01/07/2023 bis 31/12/2023 mit Null festzusetzen und den für diesen Zeitraum selbst bemessenen, am 2.4.2024 entrichteten EKB-S in Höhe von 3.332.366,56 € zurückzuzahlen. Die Regelung verstoße aus näher dargelegten Gründen dem Gleichheitsgrundsatz und sei daher verfassungswidrig.

Die belangte Behörde wies den Antrag mit dem angefochtenen Bescheid vom 23.5.2024 ab. Der Antrag sei zwar fristgerecht eingebracht, § 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 (vgl. VwGH 18.09.2013, 2010/13/0133).

In ihrer Beschwerde führt die Bf. zum rechtlichen Zusammenhang aus, dass im Zuge der gestiegenen Energiepreise nach der russischen Invasion der Ukraine die Europäische Union im Oktober 2022 die EU-Notfallmaßnahmen-VO (EU-VO 2022/1854) beschlossen habe. 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. Die Art 6-8 der EU-Notfallmaßnahmen-VO, die es Mitgliedstaaten ermöglicht habe eine Obergrenze für Markterlöse für Stromproduzenten einzuführen, seien mit 1.7.2023 außer Kraft getreten. Die EU-Notfallmaßnahmen-VO könne also nicht mehr als Rechtfertigung für das EKBSG herangezogen werden.

Österreich habe im Dezember 2022 das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger (EKBF) 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, idgF BGBl. I Nr. 13/2024 verabschiedet. Zwei österreichische Verordnungen hätten das EKBSG konkretisiert, die EKB-S-Umsetzungs-Verordnung (StF: BGBl. II Nr. 195/2023) und die EKB-Investitions-Verordnung (StF: BGBl. II Nr. 194/2023). Inkraftgetreten sei das EKBSG rückwirkend mit 1.12.2022.

Der EKB-S basiere auf den monatlichen Überschusserlösen aus dem Stromverkauf, die ab dem 1.12.2022 erzielt wurden (§ 3), und sei mittlerweile auf unbestimmte Zeit verlängert worden. 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. Die EU-Notfallmaßnahmen-VO habe vorgesehen, dass die Markterlöse, die Erzeuger für die Stromerzeugung aus den genannten Quellen erzielen, auf höchstens 180,00 €/MWh erzeugter Elektrizität begrenzt werden. Die von der österreichischen Regierung willkürlich gewählte Obergrenze habe 140,00 €/MWh Strom für Erlöse, die zwischen dem 1.12.2022 und dem 31.5.2023 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 120,00 €/MWh Strom für

Erlöse, die nach dem 31.5.2023 erzielt wurden, reduziert worden. Auch aus den Materialien gehe lediglich hervor, dass die Obergrenze von 120,00 €/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 Abrechnungszeitraums abgewartet habe. Stattdessen sei die Novelle ab 1.6.2023 in Kraft getreten. Somit habe für das zweite Halbjahr 2023, indem die EU-Notfallmaßnahmen-VO nicht mehr in Kraft war, eine Obergrenze von € 120/MWh Strom gegolten. In der Zwischenzeit habe auch die Bundesregierung einige der negativen Auswirkungen der Erlösabschöpfung erkannt, insbesondere die massiven Auswirkungen des EKBSG auf Investitionssignale im Bereich der erneuerbaren Energie, und sei das Gesetz abermals mit BGBl. Nr. 13/2024 (inkraftgetreten mit 1.1.2024) novelliert worden. Mit der Novelle sei der EKB-S abermals verlängert worden, insbesondere aber, sei der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen novelliert worden.

Trotz dieser Flut an Versuchen, die Erlösabschöpfung „richtig hinzubekommen“, habe ihr normiertes Ziel (siehe Art 10 Abs. 1 EU-Notfallmaßnahmen-VO), die Reduktion von Preisen beim Endverbraucher, niemals erreicht werden können. Stattdessen sei die Regelung unsachlich, willkürlich, klima- und investitionsfeindlich und in den Augen der Bf. verfassungswidrig, wie im Folgenden gezeigt werde.

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 zugrunde liegenden Bestimmungen des EKBSG in den Augen der Bf. 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 statt zu geben, der EKB-S in weiterer Folge mit 0,00 € festzusetzen und der entrichtete EKB-vollständig zurückzuzahlen gewesen.

Selbst wenn die Behörde sich dieser Argumentation nicht anschließen könne, wäre sie doch verpflichtet gewesen darzulegen, warum die von der Bf. selbst ausdrücklich als unrichtig bezeichnete Selbstberechnung richtig sei und weshalb die verfassungsrechtlichen Argumente der Bf. ins Leere gehen würden. Soweit ersichtlich, habe die Behörde auch kein

Ermittlungsverfahren durchgeführt. Somit sei der angefochtene Bescheid mit formeller und materieller Rechtswidrigkeit behaftet.

Es lägen ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz gemäß Artikel 7 B-VG bzw. des Rechts 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 ein Differenzierungsverbot, das unsachliche Differenzierungen oder aber auch unsachliche Gleichbehandlungen von ungleichen Tatbeständen verbiete, sowie ein Sachlichkeitsgebot, der bei einer unterschiedlichen Behandlung einen rechtfertigenden Grund notwendig mache. Daraus habe der Verfassungsgerichtshof (VfGH) ein allgemeines und umfassendes verfassungsrechtliches Sachlichkeitsgebot abgeleitet, wonach der Gleichheitsgrundsatz dem Gesetzgeber „insofern inhaltliche Schranken [setzt], als er verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen“. Für dieses Sachlichkeitsgebot habe der VfGH die Formel entwickelt, dass eine gesetzliche Regelung auf einem vernünftigen Grund beruhen müsse und nicht unverhältnismäßig sein dürfe. Dies führe zu einer Prüfung dahingehend, ob die für eine bestimmte Regelung ins Treffen geführte (externe) Zielsetzung und ihre Umsetzung gegenüber der für den betroffenen Einzelnen damit verbundenen Benachteiligung verhältnismäßig sei.

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 Bf. gleich aus mehreren Gründen gleichheits- und damit verfassungswidrig.

Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot:

Wichtigste Schranke für die Steuergesetzgebung sei der Gleichheitsgrundsatz. Der Gleichheitsgrundsatz werde dabei häufig nicht als Relationenbegriff verstanden, sondern zur sachlichen Rechtfertigung der Grundsatzentscheidung über die Steuerwürdigkeit herangezogen.

Nach stRsp des VfGH und hL sei für die Wahl eines konkreten Besteuerungsgegenstandes ein sachlicher Belastungsgrund erforderlich. Als Rechtfertigungsgründe würden ausschließlich (i) die Leistungsfähigkeit, (ii) die Äquivalenz in den Ausprägungen einer Kostenäquivalenz oder einer Nutzenäquivalenz sowie (iii) die Verhaltenslenkung in Betracht kommen.

Hiebei sei zu beachten:

Leitender Gedanke des Gleichheitssatzes im Abgabenrecht sei die Lasten- und Pflichtengleichheit der Rechtsunterworfenen. Prinzipiell soll jeder, der leistungsfähig sei, zur Finanzierung des Staatshaushalts beitragen. Jedem Rechtsunterworfenen sei aber auch die Unverletzlichkeit des Eigentums garantiert. Das mache die Auferlegung von Sonderopfern unzulässig. Angesichts der zahlreichen Ungleichbehandlungen sei der EKB-S nichts Anderes als ein verfassungsrechtlich verpöntes Sonderopfer der Stromerzeuger.

Im Hinblick auf das ertragssteuerrechtliche Leistungsfähigkeitsprinzip habe der VfGH zum Beispiel in einer erhöhten Mindestkörperschaftssteuer für umsatzstarke Unternehmen einen Widerspruch zum Gleichheitsgrundsatz gesehen, weil im Effekt umsatzstarke Kapitalgesellschaften mit geringeren Erträgen relativ höher, solche mit höheren Erträgen relativ geringer besteuert würden. Der VfGH habe in jenem Erkenntnis auch festgehalten, dass das Argument der Bundesregierung, die Regelung sei mit den bezweckten fiskalischen Wirkungen zu begründen, nicht geeignet sei, um die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Fiskalische Bedürftigkeit oder Begehrlichkeit sei somit auch kein tauglicher Rechtfertigungsgrund für belastende Differenzierungen.

An die Leistungsfähigkeits-Prüfung sei zudem ein besonders strenger Maßstab anzulegen, weil die ökonomische Leistungsfähigkeit bereits die Rechtfertigung für die allgemeine Ertragsbesteuerung abgeben müsse.

Der Rechtfertigungsbedarf sei auch umso größer, je höher das materielle Gewicht des Eingriffs sei. Für die Verfassungskonformität des Kunstförderungsbeitrags habe der VfGH iZm der sachlichen Rechtfertigung der Abgabe auch auf das niedrige Belastungsausmaß hingewiesen. Der EKB-S betrage 90% der Bemessungsgrundlage und nehme damit ein geradezu konfiskatorisches Ausmaß an.

Die sachliche Rechtfertigung sei umso schwerer zu erbringen, je eher die Abgabe an persönliche Merkmale anknüpfe. Der Rechtfertigungsbedarf sei somit bei Subjektsteuern höher als bei Objektsteuern, weil bei letzteren idR ein zumutbares Ausweichverhalten möglich sei. Der EKB-S knüpfe ausschließlich an persönliche Merkmale der Steuerpflichtigen an, nämlich an die Erzeugung von Strom.

Welche Lenkungszwecke der Gesetzgeber mit einer Abgabe verfolge, liege weitgehend im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. Schlage der mit der Abgabe beabsichtigte Lenkungseffekt jedoch fehl bzw sei die Abgabe nicht geeignet, das jeweilige Ziel zu erreichen, so liege kein tauglicher Rechtfertigungsgrund für diese Abgabe vor.

Vor diesem Hintergrund bestehe kein sachlicher Rechtfertigungsgrund für den EKB-S:

Ziel der EKB-S sei eine Reduzierung der Strompreise bei Endverbraucher/innen. So gehe aus den parlamentarischen Materialien zum EKBSG hervor:

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

Aus den Erwägungsgründen der EU-Notfallmaßnahmen-VO gehe hervor:

„Der Preisanstieg an den Stromgroßhandelsmärkten hat zu einem drastischen Anstieg der Endkundenstrompreise geführt, der vor der nächsten Heizperiode noch weiter andauern und sich nach und nach auf die meisten Verbraucherverträge auswirken dürfte. [...]

Es bedarf daher einer raschen und koordinierten Reaktion auf Unionsebene. Mithilfe der Festlegung von Notfallmaßnahmen könnte vorübergehend das Risiko gemindert werden, dass die Strompreise und die Kosten für Strom für Endkunden noch weniger tragfähige Niveaus erreichen. [...]"

Noch deutlicher seien sogar die materiellen Bestimmungen der EU Notfallmaßnahmen-VO selbst: Gemäß Art 10 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 würden, 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.

Weiters wird ausgeführt, dass dies auch das BFG so sieht (mit Verweis auf ein angefochtenes Erkenntnis des BFG S 33): „Soweit die Bf 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-Notfallmaßnahmen-VO 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.“

Der EKB-S sollte also die Preise für Verbraucher/innen senken. Doch gerade dieses Ziel werde durch die gewählte Form der Erlösabschöpfung in Österreich nicht erreicht: Der vom Gesetzgeber mit dem EKB-S beabsichtigte Lenkungseffekt sei fehlgeschlagen, weshalb kein tauglicher Rechtfertigungsgrund für diese Abgabe vorliege. Das EKBSG sei offenkundig auch gar nicht dazu geeignet, dieses Ziel zu erreichen.

Wie schon zuvor dargelegt, stehe fest, dass der EKB-S nicht zu einer Senkung der Strompreise bei Verbraucher/innen geführt habe. Dies nicht nur, weil dadurch weitere Investitionen bzw. der weitere Ausbau im Bereich der erneuerbaren Energie verhindert werde, sondern auch, weil Stromproduzenten regelmäßig nicht direkt an Verbraucher/innen verkaufen, sondern an Stromhändler, die dann an Verbraucher/innen weiterverkaufen. Doch gerade Stromhändler seien eben von der EKB-S ausgenommen. Dass die Strompreise trotz Einführung der Erlösabschöpfung in Österreich hoch bleiben würden (und tatsächlich hoch geblieben sind), sei maßgeblichen „Playern“ am Markt von vornherein, nämlich schon im Dezember 2022, klar gewesen.

Die in Österreich gesetzten Maßnahmen zur Einnahmebeschränkung bei den Stromerzeugern seien in Bezug auf die Endverbraucherpreise beinahe wirkungslos. Das EKBSG stelle keine Barriere dar, die Stromhändler davon abhalte, Elektrizität zu unterschiedlichen Preisen (egal ob niedrig oder hoch, direkt von den Erzeugern oder über den Markt) zu erwerben und sie mit erheblichem Aufschlag an die Endverbraucher/innen weiterzuverkaufen. Das könne auch - zumindest kurzfristig - nicht erreicht werden, indem versucht werde die Preisbildung zwischen Produzent und Trader zu beeinflussen, da die meisten Produzenten langfristige Abnahmeverträge abschließen und dies meist mindestens ein Jahr im Voraus. Um tatsächlich die Preise für die Endverbraucher/innen zu beeinflussen, hätte man die Einnahmen der Stromhändler direkt ins Visier nehmen müssen. Somit ziele die aktuelle Regelung am eigentlichen Problem vorbei und treffe die falschen Akteure.

Damit sei die Regelung zur Zielerreichung ungeeignet, verstoße auch aus diesem Grund gegen den Gleichheitsgrundsatz und sei daher verfassungswidrig.

Daher sei es auch völlig unklar, wie das BFG zur Feststellung komme, dass nicht ersichtlich sei, dass die befristete Regelung zur Zielerreichung ungeeignet sei, *„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.“*

Wie bereits ausgeführt, sei es durch die Einhebung des EKB-S gerade nicht zu einer „Abmilderung“ der hohen Energiepreise gekommen. Ganz im Gegenteil, eine Abgabe nach dem Modell des EKBSG könne daran bereits denklogisch nichts ändern: Einerseits wirke das EKBSG nicht auf die Gaspreise ein. Andererseits führe der EKB-S angebotsseitig allenfalls zu einer Verknappung, keinesfalls zu einer Angebotserhöhung von Strom. Auch längerfristig würden durch eine solche Abgabe Investitionen tendenziell zurückgefahren, was wiederum keinen positiven Effekt auf die Angebotsseite habe. Nachfrageseitig sei der EKB-S - für sich betrachtet - hingegen neutral. Der Mechanismus sei somit nicht geeignet, die Strompreise bei den Endkunden zu senken.

Wirksam seien jedoch die Maßnahmen zur Nachfragereduktion (Verbrauchseinschränkungen) sowie der Angebotserhöhung - zB über verstärkten Einkauf von Flüssiggas (LNG) gewesen. Dadurch sei der Gaspreis und im Gefolge auch der Strompreis gesunken.

Zusammengefasst folgten die Endkundenpreise für Strom mittel- bis langfristig den Großhandelspreisen. Die Großhandelspreise für Strom würden auf Grund der Strompreisarchitektur stark mit den Großhandelspreisen für Erdgas zusammenhängen. Der EKB-S bewirke im Sinne einer Preissenkung bei den Endkunden keine Angebotserhöhung oder Nachfragesenkung bei Gas oder Strom. Es handle sich somit um ein untaugliches Mittel zur Senkung von Endkundenpreisen für Strom.

Der EKB-S sei zur Zielerreichung ungeeignet, sodass kein tauglicher Rechtfertigungsgrund für diese Abgabe vorliege. Das EKBSG verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz und sei daher verfassungswidrig.

Da Österreich entgegen den bindenden Vorgaben der EU-Notfallmaßnahmen-VO keine Zweckwidmung der Einnahmen für Maßnahmen, die zur Senkung des Strompreises beim Endkunden führten, gesetzt habe, begeben sich Österreich auch in Gefahr eines Vertragsverletzungsverfahrens.

Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip:

Zur Verfassungswürdigkeit

Der Gleichheitsgrundsatz übernehme im Abgabenrecht im Ergebnis die Funktion der Gewährleistung einer sachgerechten und somit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechenden Besteuerung. Der VfGH spreche in seiner Judikatur zu Ertragssteuern regelmäßig davon, dass diesen Steuern das Prinzip „immanent“ sei, an die Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte anzuknüpfen.

In diesem Sinn habe der VfGH in VfSlg 18.783/2009, als Ausfluss des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes das sog. objektive Nettoprinzip formuliert und festgehalten, dass

„[...] nach der dem Einkommensteuerrecht zugrundeliegenden Konzeption [...] diese Steuer den periodisch erzielten Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte (Rein)Einkommen, erfassen [soll]. Dieses Konzept gebietet es grundsätzlich, die zur Erzielung des Einkommens aufgewendeten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen“.

Für den VfGH sei das objektive Nettoprinzip ein dem Abgabenrecht zugrundeliegendes Ordnungsprinzip, von dem im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes nur bei entsprechender sachlicher Rechtfertigung abgewichen werden dürfe.

Prinzipiell müssten Abgaben also auf das tatsächlich erzielte Einkommen, nicht aber auf einen fiktiven Gewinn, abstellen. Von diesem sogenannten „Leistungsfähigkeitsprinzip“ dürfe nur mit sachlicher Rechtfertigung abgewichen werden. An die Leistungsfähigkeits-Prüfung sei ein besonders strenger Maßstab anzulegen, weil die ökonomische Leistungsfähigkeit bereits die Rechtfertigung für die allgemeine Ertragsbesteuerung abgeben müsse. Im Abgabenrecht werde somit der Gleichheitsgrundsatz häufig nicht als Relationenbegriff verstanden, sondern zur sachlichen Rechtfertigung der Grundsatzentscheidung über die Steuerwürdigkeit herangezogen.

Nach Rsp und hL sei für die Wahl eines konkreten Besteuerungsgegenstandes ein sachlicher Belastungsgrund vorzuweisen. Als Rechtfertigungsgründe für Differenzierungen könnten fiskalische Erwägungen (Leistungsfähigkeitsprinzip), der Äquivalenzgedanke sowie Lenkungseffekte ins Treffen geführt werden. Dazu käme auch verwaltungsökonomischen Belangen eine teilweise beachtliche Rolle zu.

Vor dem Hintergrund des ertragssteuerrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips habe der VfGH zum Beispiel in einer erhöhten Mindestkörperschaftsteuer für umsatzstarke Unternehmen

einen Widerspruch zum Gleichheitsgrundsatz gesehen, da im Effekt umsatzstarke Kapitalgesellschaften mit geringeren Erträgen relativ höher, solche mit höheren Erträgen relativ geringer besteuert würden. Unsachlich sei ebenso eine Besteuerung, die von zufälligen Umständen abhängt.

Vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips erscheine die Ausgestaltung des EKB-S insbesondere in folgenden zwei Aspekten verfassungswidrig:

Zunächst verwende der EKB-S, im Gegensatz zum Energiekostenbeitrag für fossile Energieträger (EKB-f), nicht den Gewinn der vergangenen Jahre als Bemessungsgrundlage, sondern die realisierten Erträge, die ein Beitragsschuldner für den Verkauf und die Lieferung von Strom in der Union erhalte. Damit werde im Kern auf den Umsatz abgestellt. Eine verfassungsrechtlich notwendige, sachliche Rechtfertigung, wieso hier auf die Erlöse und nicht auf die Gewinne, also das tatsächliche Einkommen im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips, abgestellt werde, gebe es im Gesetz keine.

Eine sachliche Rechtfertigung, warum auf die Umsätze abgestellt werde, könne es auch nur schwerlich geben. Dies, da in der Realität die Produktionskosten und damit die Erlöse der Stromerzeugung bei den unterschiedlichen betroffenen Stromerzeugern (Windenergie, Solarenergie (Solarthermie und Fotovoltaik), Erdwärme, Wasserkraft, Abfall, Braunkohle, Steinkohle, Erdölzeugnissen, Torf und Biomasse-Brennstoffen, ausgenommen Biomethan) unterschiedlich seien. Gerade Wind- und Solarenergieproduzenten seien aufgrund der hohen Fixkosten potentiell besonders betroffen. Ein undifferenziertes Anknüpfen an den Erlös anstatt an den (Rein)-Gewinn widerspreche also dem Gleichheitsgrundsatz, da hier unterschiedliche Sachverhalte gleichbehandelt würden und ein Abstellen auf den Umsatz Sachwidrig sei.

Überdies sei auch die Obergrenze willkürlich gewählt: Die in Art 6 Abs. 1 der mittlerweile außer Kraft getretenen EU Notfallmaßnahmen-VO vorgegebene Obergrenze, sei bei € 180/MWh Strom gelegen. Zwar erlaubte die EU-Notfallmaßnahmen-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 (ebenso willkürlich) auf € 120/MWh Strom gesenkt wurde. 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, und sei möglicherweise auch verordnungswidrig, wie später ausgeführt werde. Ganz im Gegenteil: Der Nationalratsabgeordnete der Grünen, Jakob Schwarz, hielt in der Nationalratssitzung vom 13.12.2022 zum EKBS-G fest, dass "ein Modell gewählt wurde, das, was sowohl die Besteuerungshöhe als auch -schärfe als auch die Zeiträume betrifft, weit über die Vorgaben [der EU] hinausgeht". Auch die sich aus dem Antrag zur Absenkung auf € 120/MWh ergebene

Argumentation, dass die Großhandelspreise gesunken seien, ohne näher auszuführen, wieso dies geschah und was dies mit einer Maßnahme, die die Preise gerade bei Verbrauchern senken soll, zu tun haben soll, sei willkürlich und keine sachliche Rechtfertigung.

Insofern würde sowohl die willkürliche gewählte Bemessungsgrundlage, die auf Erlöse und nicht auf tatsächliche Gewinne abstelle, und die willkürlich festgesetzten Obergrenzen gegen das objektive Nettoprinzip verstoßen und seien damit gleichheits- und somit verfassungswidrig.

Erschwerend komme hinzu, dass - die in der EU-Notfallmaßnahmen-VO explizit vorgesehene Absetzbarkeit von Investitionen in den weiteren Ausbau der Erneuerbaren im EKBSG von vornherein - nämlich schon in § 4 der Stammfassung des EKBSG - nur sehr eingeschränkt und zweifach „gedeckelt“ eingeräumt worden sei: Begünstigte Investitionen seien von Beginn an nur mit 50% der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten als Absetzbetrag zu berücksichtigen gewesen, wobei der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen höchstens auch nur 36 Euro je MWh Strom bezogen auf die den Markterlösen gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 zugrundeliegende gelieferte Menge betragen durfte (§ 4 Abs. 2 der StF).

Diese Absetzbarkeit sei durch die Novelle bzw die willkürliche weitere Herabsetzung der Obergrenze von € 140/MWh Strom auf € 120/MWh noch weiter verschlechtert worden. Die Verpflichtung zur Zahlung des EKB-S - verbunden mit der massiven Beschränkung der Absetzbarkeit von Investitionen - sei dabei wohl mitverantwortlich dafür gewesen, dass der Windkraft-Ausbau in Österreich 2023 massiv eingebrochen sei.

Hinzu komme, dass nach § 2 Abs. 2 EKB-InvestitionsV künftige Investitionen (Investitionsvorhaben) abgesetzt werden könnten. Dazu regle die Verordnung, dass für die konkrete begünstigte Investition bereits erste Maßnahmen vor dem 1.1.2024 gesetzt worden sein mussten. Als für Investitionsvorhaben frühesten Zeitpunkt einer ersten Maßnahme würden nach der Verordnung dokumentierte Beschlüsse der Organe über das Investitionsvorhaben gelten. Der Begriff der "ersten Maßnahme" sei auch in der Verordnung zur Investition-Prämie enthalten. Dort seien Planungsleistung als erste Maßnahme ausgeschlossen, da zu diesem Zeitpunkt das Investitionsvorhaben noch nicht ausreichend konkretisiert sei. Selbiges gelte auch für die EKB-InvestitionsV. Dokumentierte Organbeschlüsse könnten erst dann gefasst werden, wenn das Investitionsvorhaben im Beschluss Zeitpunkt ausreichend konkretisiert sei. Grundsätzliche Planungsüberlegungen würden keine für einen Beschluss in einem Vorstands- oder Aufsichtsratsgremium ausreichende Konkretisierung ermöglichen.

Dabei seien die typischen Projektlaufzeiten für die Realisierung von Windparks zu berücksichtigen. Die Projektdauern für die Verwirklichung einer Windkraftanlage würden

zwischen 8-10 Jahren betragen. Alleine die Vorprüfung eines Windkraftprojekts nehme 2 Jahre in Anspruch. Ein Organbeschluss für die Durchführung eines Investitionsprojekts sei frühestens nach Abschluss der Vorprüfungsphase möglich, meist sogar erst nach Durchführung der Grobplanungen.

Dadurch ergebe sich, dass bei Inkrafttreten des EKBSG kein Unternehmen die Möglichkeit gehabt hätte durch das Vorziehen oder Beginnen eines Projekts von dem Vorteil eines Betrags für begünstigte (künftige) Investitionen zu profitieren, da wie oben ausgeführt eine qualifizierte erste Maßnahme erst nach einem Zeitraum von frühestens zwei Jahren gesetzt werden könne.

In diesem Lichte vermag auch die Argumentation des BFG nicht zu überzeugen, welches zusammenfassend ausführt, dass kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz vorliege, weil Investitionen abgesetzt werden könnten und weil es durch die Krisensituation zu Preissteigerungen gekommen sei, denen keine erhöhten Grenzkosten gegenüberstehen würden.

Zunächst sei darauf hinzuweisen, dass, wie soeben ausgeführt, Investitionen nur in sehr beschränktem Ausmaß angerechnet werden könnten, insbesondere bleibe aber unklar, warum durch die Möglichkeit, gewisse Investitionen beschränkt abzusetzen, plötzlich nicht mehr von einer fiktiven Bemessungsgrundlage ausgegangen werden sollte. Ganz im Gegenteil, würde ein Abstellen auf den tatsächlich erzielten Gewinn ebenso die Absetzbarkeit von Investitionen ermöglichen und zwar in ihrer tatsächlichen geleisteten Form, nicht als fiktiver Abzugsbetrag.

Zur Absetzbarkeit von Investitionen

Schon grundsätzlich variere die Kostenstruktur der Stromerzeugung signifikant zwischen verschiedenen Arten von Erzeugungsanlagen, wobei eine unterschiedliche Verteilung zwischen Investitions- und Betriebskosten bestehe. Insbesondere zeichnen sich Anlagen, die Wind- und Solarenergie nutzen, durch hohe Anfangsinvestitionen aus. Dies führe dazu, dass Betreiber dieser Anlagen weniger flexibel auf regulatorische und marktbedingte Veränderungen reagieren könnten als andere Stromproduzenten, wie beispielsweise jene, die Strom durch Verbrennung von Brennstoffen wie Abfall, Braunkohle, Steinkohle, Erdölprodukten, Torf oder Biomasse erzeugten.

Letztere Gruppe von Stromerzeugern, die ebenfalls vom EKBSG erfasst werde, verfüge über die Möglichkeit, ihre Betriebskosten durch die Anpassung des Brennstoffeinkaufs zu reduzieren. Diese Flexibilität ermögliche es ihnen, sowohl Kosten als auch Einnahmen zu senken, was wiederum die Bemessungsgrundlage für die Erlösabschöpfung verringere. Demgegenüber seien die hohen initialen Investitionskosten bei Wind- und Solaranlagen bereits festgelegt und

irreversibel, wodurch diese Erzeuger eine strukturelle Nachteiligkeit erfahren würden, da sie ihre operativen Kosten nicht entsprechend anpassen könnten.

Darüber hinaus würden die Regelungen des § 4 EKBSG in seiner hier gegenständlichen StF bzw idF BGBl. I Nr. 64/2023, engen Beschränkungen unterliegen, die deutlich zeigen würden, dass die äußerst beschränkte Möglichkeit Investitionen abzusetzen, nicht eines tatsächlichen Abstellens auf den realen Gewinn ersetze:

- Undifferenzierte Höchstgrenzen für Absetzbeträge:

Gemäß § 4 EKBSG könnten für Investitionen in erneuerbare Energien und Energieeffizienz Absetzbeträge vom EKB-S abgezogen werden. Dies funktionierte wie folgt:

Voraussetzungen für den Absetzbetrag: Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für begünstigte Investitionsgüter müssten nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Jänner 2024 angefallen sein. Falls sich die Anschaffung oder Herstellung über diesen Zeitraum hinaus erstreckt, könnten Teilbeträge der Kosten iHv 50%, die in diesem Zeitfenster anfallen, für den Absetzbetrag geltend gemacht werden.

Berechnung des Absetzbetrages: Der Absetzbetrag betrage 50% der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten für begünstigte Investitionen. Der maximale Absetzbetrag sei auf 36 Euro je MWh Strom beschränkt, basierend auf der Menge des Stroms, der den Markterlösen zugrunde liege.

Diese Regelung führe zu einer deutlichen Einschränkung der Möglichkeit Investitionen abzusetzen:

Erstens beschränke der § 4 Abs. 2 1. Satz EKBSG den Absetzbetrag auf 50% der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Insgesamt könne also nur die Hälfte der tatsächlichen Investitionen in Abzug gebracht werden, sodass es selbst bei hohen tatsächlichen Investitionen nicht zu einer Anhebung des Absetzbetrages kommen könne. Diese Regelung schränke die finanzielle Unterstützung für Unternehmen erheblich ein und vermindere somit den Anreiz für umfangreiche Investitionen in den Bereich der erneuerbaren Energien. Eine solche Begrenzung sei insbesondere in Zeiten steigender Kosten für Technologien im Bereich der erneuerbaren Energien als kontraproduktiv zu betrachten, da sie Unternehmen daran hindere, einen größeren Teil ihrer Investitionskosten steuerlich geltend zu machen.

Zweitens erlaube das EKBSG nicht einmal eine vollständige Absetzbarkeit der Investitionen in Grundlagenforschung und die Entwicklung neuer Technologien im

Bereich erneuerbarer Energien. Diese Einschränkung würde dem Bedarf an Innovation und technologischem Fortschritt entgegenstehen. Durch die Limitierung der absetzbaren Kosten würden Unternehmen potenziell davon abgeschreckt werden, in teure, jedoch zukunftssträchtige neue Energietechnologien zu investieren, was die technologische und nachhaltige Entwicklung in diesem Sektor hemme.

Darüber hinaus sei der Absetzbetrag gemäß § 4 Abs. 2 2. Satz EKBSG auf 36 € je MWh beschränkt. Wie aus dem Bericht des Finanzausschuss hervorgehe, sei diese Grenze gewählt worden, da 36 € je MWh Strom 90% der Differenz zwischen 180 € (der Obergrenze laut EU-VO) und 140 € (der bis 31.5.2023 geltenden Obergrenze in Österreich) darstelle. *„Mit dieser betraglichen Grenze sollte sichergestellt werden, dass die in Art 6 Abs. 1 der EUNotfallmaßnahmenV vorgesehene Obergrenze für Markterlöse in Höhe von 180 Euro je MWh Strom nicht überschritten wird.“*

Mit Novellierung des EKBSG durch BGBl. I Nr. 64/2023 wurde die Obergrenze jedoch von 140 € auf 120 € reduziert, der maximale Absetzbetrag blieb jedoch bei 36 €. Soll der Absetzbetrag weiterhin 90% der Differenz darstellen, hätte der Absetzbetrag auf zumindest 54 € je MWh erhöht werden (=90 der Differenz zwischen 120 und 180) müssen. Die Beibehaltung dieser Beschränkung trotz der Senkung der Obergrenze zeigt ein erhebliches Missverhältnis zwischen der realen Investitionshöhe und der steuerlichen Entlastung auf.

- Keine Zurechenbarkeit von Investitionen verbundener Unternehmen

Gemäß § 4 Abs. 1 4. Satz EKBSG und § 4 Abs. 2 1. Satz EKB-InvestitionsV würden begünstigte Investitionen von verbundenen Unternehmen nur dem Beitragsschuldner zugerechnet werden können, wenn das Unternehmen selbst nicht Beitragsschuldner sei. Diese Regelung sei unsachlich, insbesondere im Lichte des folgenden § 4 Abs. 1 5. Satz EKBSG der ohnehin eine doppelte Zurechnung verhindere.

Unternehmen mit komplexen, verbundenen Strukturen seien durch diese gesetzliche Einschränkung besonders benachteiligt. Diese Gesetzeslage erlaubt es nicht, dass verbundene Unternehmen, die ebenfalls Beitragsschuldner seien, Investitionen untereinander zurechnen könnten. Diese Regelung würde eine flexible Handhabung und Optimierung von Investitionen innerhalb von Unternehmensgruppen unterbinden, was für den effizienten Einsatz von Kapital für erneuerbare Energieprojekte essenziell wäre.

Durch die Einschränkung der Zurechnungsmöglichkeiten würden unternehmensübergreifende Synergien und das Potential für umfangreiche

Investitionen in erneuerbare Energien nicht voll ausgeschöpft werden. Dies führe dazu, dass Investitionsentscheidungen nicht im optimalen Umfang oder mit der optimalen Effizienz getroffen werden könnten, was das Gesamtziel, den Ausbau erneuerbarer Energien zu fördern, untergraben würde.

Diese Regelung würde die Fähigkeit von Unternehmen, die im Bereich der erneuerbaren Energien investieren wollten, erheblich einschränken und verhindere eine effiziente Kapitalallokation und Nutzung von Unternehmensressourcen, was insgesamt zu einem verminderten Investitionsvolumen in diesem wichtigen Sektor führe und abermals zeige, dass durch die begrenzte Möglichkeit, gewisse Investitionen abzusetzen, keineswegs die sich aus dem Gleichheitssatz ergebenden Grundsätze gewahrt seien.

- Beschränktes Zeitfenster für begünstigte Investitionen

Die Bestimmungen des EKBSG und der EKB-InvestitionsV würden vorsehen, dass nur Investitionen, die nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Jänner 2024 getätigt wurden, als begünstigt gelten würden.

Für die in den Jahren 2024 bis 2026 zu erwartenden (Teil-)Anschaffungs- oder (Teil-) Herstellungskosten des Investitionsvorhabens könne ein Absetzbetrag in Höhe von 50 % der zu erwartenden (Teil-)Anschaffungs- oder (Teil-) Herstellungskosten geltend gemacht werden. Diese zeitliche Begrenzung würde im verfahrensgegenständlichen Zeitraum signifikante Hindernisse für die Planung und Durchführung von Investitionen in den Bereich der erneuerbaren Energien darstellen.

Erstens würden Investitionen von Stromerzeugern aufgrund ihrer Komplexität und ihres Umfangs oft eine sehr langfristige Planung und Umsetzung erfordern. Quasi alle dieser Investitionen würden zusätzlich die Durchführung eines Umweltverträglichkeitsprüfungsverfahrens (UVP) benötigen, welches eine schnelle Umsetzung der Projekte zusätzlich verzögern würde. Mit der gegenständlichen Regelung sei es für Energieerzeuger kaum möglich gewesen, innerhalb des kurzen Zeitraums bis Ende 2023 alle notwendigen Schritte abzuschließen, um von den steuerlichen Vorteilen für begünstigte Investitionen profitieren zu können.

Regelmäßig nehme die Planung von Investitionsvorhaben in erneuerbare Energien oft mehr als drei Jahre in Anspruch. Qualifizierte Organbeschlüsse als erste Maßnahme im Sinne der EKB-InvestitionsV zur Umsetzung konkreter Investitionsvorhaben könnten erst nach Abschluss der Vorplanung gefasst werden. Unter den gegenständlichen Regelungen würden somit nur diejenigen Erzeuger von der Regelung profitieren

können, die bereits mit der Vorplanung von begünstigten Investitionsvorhaben begonnen hatten, bevor das Gesetz in Kraft getreten sei. Energieerzeuger, die bei Inkrafttreten keine begünstigten Investitionen geplant hatten, standen vor der Herausforderung, dass sie innerhalb des eng bemessenen Zeitfensters keine erste Maßnahme setzen konnten, die die Anrechnung von begünstigten Investitionsvorhaben ermöglicht hätten.

Diese zeitliche Begrenzung wirke sich negativ auf das Investitionsklima aus, indem sie ein Hindernis für neue und notwendige Investitionen in den Sektor der erneuerbaren Energien darstelle. Die Frist bis zum 1. Jänner 2024 für das Setzen der ersten Maßnahme einer begünstigten Investition sei zu kurz gewesen, um einen wirklichen Lenkungseffekt zu erzielen, der es Unternehmen ermöglicht hätte, nachhaltige und umfassende Investitionsentscheidungen zu treffen. Dadurch werde das übergeordnete Ziel, den Ausbau der erneuerbaren Energien zu fördern, signifikant gehemmt.

In der Zwischenzeit erkannte auch die Bundesregierung die massiven Auswirkungen des EKBSG auf Investitionssignale im Bereich der erneuerbaren Energie und novellierte das Gesetz abermals mit BGBl. Nr. 13/2024 (inkraftgetreten mit 1.1.2024). Mit der Novelle wurde der EKB-S abermals verlängert, insbesondere aber, wurde der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen novelliert.

So werde im Initiativantrag (3824/A XXVII. GP) folgendes als Begründung für die Novelle ausgeführt:

„Die Möglichkeiten zur Anrechnung von Investitionen in erneuerbare Energien und Energieeffizienz sollen mit Wirkung ab 1. Jänner 2024 ausgeweitet und dadurch entsprechende zusätzliche Investitionsanreize gesetzt werden. Dazu werden konkret folgende Änderungen vorgenommen:

- *Erhöhung der investitionsbedingten Obergrenze auf 200 Euro je MWh Strom durch Anhebung der Deckelung von 36 Euro auf 72 Euro je MWh;*
- *Ausweitung des Absetzbetrags in Höhe von derzeit 50% auf 75% der (Teil-)Anschaffungskosten oder (Teil-)Herstellungskosten;*
- *Verlängerung des für die Zurechnung von Investitionen relevanten Zeitraums um weitere drei Jahre (2025-2027);*
- *Ausweitung der Zurechenbarkeit von Investitionen bei verbundenen Unternehmen, indem auch Investitionen eines anderen Beitragsschuldners zugerechnet werden können.“*

Selbst die Bundesregierung habe also eingesehen, dass die Möglichkeit Investitionen nach § 4 EKBSG abzusetzen, derart beschränkt gewesen sei, dass sie sich negativ auf Investitionssignale auswirkt habe, und keineswegs eine de facto Abschöpfung des Gewinns gewesen sei.

Ganz grundsätzlich werde nicht klar, warum die krisenbedingt stark gestiegenen Preise bei ähnlich gebliebenen Grenzkosten eine Abschöpfung des Erlöses statt des Gewinns sachlich rechtfertigen sollten. Gerade in diesem Szenario, hätte ein Abstellen auf tatsächlich zustande gekommene „Zufallsgewinne“ zielgenauer (und in den Augen der Bf. verfassungskonform) jene außerordentlichen Profitsteigerungen erfassen können, die durch die Marktverzerrungen infolge der globalen Lieferkettenprobleme und der Energiekrise entstanden seien. Dies würde es ermöglichen, dass nur der Teil der Einkünfte, der über ein normales Maß an Rentabilität hinausgehe und nicht durch höhere Betriebskosten gerechtfertigt sei, für Solidaritätsbeiträge oder Preisobergrenzen herangezogen werde. Ein solcher Ansatz würde nicht nur für mehr Fairness sorgen, indem er sicherstelle, dass Unternehmen für ihre tatsächliche Leistung und nicht für marktbedingte Preissteigerungen belastet werden, sondern er würde auch verhindern, dass Investitionen in den Ausbau und die Modernisierung der Energieinfrastruktur, die für die Energiewende essentiell sei, unverhältnismäßig beeinträchtigt würden, so wie es durch die derzeitigen Beschränkungen bei absetzbaren Investitionen der Fall sei.

Die angefochtenen Bestimmungen würde zur Zielerreichung (Senkung der Endverbraucherpreise; Förderung des Ausbaus von bzw der Investitionen in erneuerbare Energien) insofern nicht nur völlig ungeeignet sein, sondern sogar kontraproduktiv. Sie würden den „Green Deal“ der EU unterminieren und würden die Verpflichtungen Österreichs im Bereich des Klimaschutzes verletzen.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Stromhändlern

Wie bereits oben ausgeführt, beinhaltet der Gleichheitsgrundsatz 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.

Gemäß § 1 Abs. 3 EKBSG unterlägen dem EKB-S die „[...] Veräußerung von im Inland erzeugtem Strom [...] durch den Stromerzeuger, einschließlich der Realisierung von Veräußerungsrechten auf Strom.“

Mit dem Tatbestandsmerkmal "durch den Stromerzeuger" habe der Gesetzgeber den Steuergegenstand eingeschränkt. Betroffen von der EKB-S seien also lediglich Stromproduzenten; Stromhändler müssten keine Steuer auf die von ihnen erzielten „Zufallsgewinne“ leisten. Tatsächlich profitierten Stromhändler aber ebenso von den

gestiegenen Strompreisen. Es seien gerade die Händler, die den Strom an Endverbraucher verkauften - also jenen, denen der EKB-S nach Art 10 Abs. 1 EU-Notfallmaßnahmen-VO explizit zugutekommen sollte. Davon gehe auch der Unionsgesetzgeber aus, zumal er mit Art 8 Abs. 1 lit a EU- Notfallmaßnahmen-VO die Möglichkeit einräume, Maßnahmen einzuführen, durch die die Markterlöse anderer Marktteilnehmer, einschließlich im Stromhandel tätiger Marktteilnehmer, weiter begrenzt werden. Der durch Art 8 Abs. 1 lit a EU- Notfallmaßnahmen-VO eingeräumte Spielraum sei verfassungskonform auszugestalten. Der Gleichheitssatz und das daraus erfließende Prinzip der Lasten- und Pflichtengleichheit gebieten es, auch Stromhändler in den Anwendungsbereich des EKB-S einzubeziehen. Dem sei der österreichische Gesetzgeber nicht nachgekommen.

Indem § 1 Abs. 3 EKBSG die Abgabe auf Stromerzeuger einschränke, liege eine unsachliche Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Stromhändlern und damit eine Verfassungswidrigkeit vor.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und fossilen Energieträgern

Gleichzeitig mit dem EKBSG (genauer: mit demselben BGBl) sei mit dem EKBFG ein Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger (EKB-f) eingeführt worden. Art 14 Abs. 3 der EU-Notfallmaßnahmen-VO verpflichte die Mitgliedstaaten, Maßnahmen zur Umsetzung des befristeten obligatorischen Solidaritätsbeitrags nach Art 14 Abs. 1 dieser Verordnung zu setzen. Mit dem EKBFG habe Österreich die Verordnung umgesetzt und die Erhebung des EKB-f auf sog. „Zufallsgewinne“ Überschussgewinne von inländischen Unternehmen und Betriebsstätten, die Wirtschaftstätigkeiten im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich ausüben), eingeführt.

Der EKB-f sei wie der EKB-S eine ausschließliche Bundesabgabe (§ 1 EKBFG). Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den EKB-f sei der steuerpflichtige Gewinn des jeweiligen Erhebungszeitraumes (= das zweite Kalenderhalbjahr 2022 und das Kalenderjahr 2023) dem Durchschnitt der steuerpflichtigen Gewinne des Vergleichszeitraums (= die Kalenderjahre 2018 bis 2021) gegenüberzustellen. Bemessungsgrundlage für den EKB-f sei jener Betrag, um den der steuerpflichtige Gewinn des Erhebungszeitraumes, im Jahr 2022 um mehr als 20 %, 2023 um mehr als 10 % und 2024 um mehr als 5 % über dem Durchschnittsbetrag liege. Der EKB-f solle sodann 40 % der Bemessungsgrundlage betragen (§ 1, § 2 und § 3 EKBFG). Vom EKB-f könne wiederum ein Absetzbetrag für begünstigte Investitionen in erneuerbare Energien und Energieeffizienz abgezogen werden (§ 4 EKBFG). Betroffen vom EKB-f ist in Österreich hauptsächlich die OMV.

Im Gegensatz zum EKB-S, der auf den erzielten Erlös abstelle, stelle der EKB-f (im Einklang mit dem objektiven Nettoprinzip) also auf die tatsächlich erzielten Übergewinne ab. Hier liege eine

eindeutige Ungleichbehandlung von vergleichbaren Tatbeständen vor, die entgegen den Zielen des „Green Deal“ der EU-Kommission sogar geeignet erscheine, Produzenten fossiler Energieträger besser zu stellen als Stromproduzenten im Bereich der erneuerbaren Energien.

Regelungsgegenstand beider Gesetze sei die Besteuerung von „Zufallsgewinnen“ im Energiesektor. Sowohl Stromerzeuger als auch fossile Energieträger profitierten von den gestiegenen Preisen. 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 am selben Tag als gemeinsames Paket im Nationalrat beschlossen und mit demselben BGBl kundgemacht worden seien.

Doch während bei Stromproduzenten, ohne dies, wie oben ausgeführt, sachlich zu begründen, der Umsatz als Bemessungsgrundlage herangezogen werde, stelle der EKB-f auf den Gewinn ab. Erhebungen der IG Windkraft zeigten, dass im Bereich der Windkraft rund 40% der Gewinne im Betrachtungszeitraum abgeschöpft würden, während bei der OMV, der Hauptbetroffenen des EKB-f, im Betrachtungszeitraum nur 2,9% der Gewinne nach Steuern abgeschöpft worden seien.

Sachliche Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung gebe es keine. Darauf abzustellen, dass die (ohnehin außer Kraft getretene) EU-Verordnung diese Differenzierung vornehme, könne nicht reichen, da Österreich die von der EU gesetzte Obergrenze von € 180/MWh Strom deutlich (ebenfalls ohne sachliche Rechtfertigung) unterschreite. Hinzu komme, dass die faktische Besserbehandlung des fossilen Sektors gerade unter dem Aspekt des Klimaschutzes und der Versorgungssicherheit nachgerade absurd anmute. Insofern sei die unsachliche Ungleichbehandlung von Stromproduzenten und fossilen Energieträgern gleichheits- und somit verfassungswidrig.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und von Fernwärmeversorgern

Eine weitere unsachliche Ungleichbehandlung liege in der willkürlichen Unterscheidung zwischen Stromerzeugern und Fernwärmeversorgern. Es sei nicht nur so, dass beide Sektoren in der Energieversorgung und damit im selben Feld tätig sind. Die starke Preissteigerung im Energiesektor, die als Ratio für den EKB-S diene, betreffe ebenso andere Energieformen:

So hat Österreich bei der Fernwärme sogar die mit Abstand höchste Inflationsrate im EU-Vergleich. Bei Fernwärme hätten Österreichs Energieversorger die Preise innerhalb der Europäischen Union am deutlichsten erhöht. In der Europäischen Union seien die Preise für Fernwärme im Vergleich zum Vorjahr um 17,5 Prozent gestiegen, während die Preise in Österreich um 60,3 Prozent teurer geworden seien. Doch trotz der extremen Preissteigerungen

am Fernwärmemarkt und den damit einhergehenden Übergewinnen, die die Versorger in diesem Bereich erzielen konnten, gebe es für den Fernwärmesektor unbegründet keine Übergewinnsteuer.

Auch hier gebe es keinerlei sachliche Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung gleicher Tatbestände: der Besteuerung von „Zufallsgewinnen“ von Energieerzeugern. Auch hier könne die EU-Notfallmaßnahmen-VO nicht als Rechtfertigung dienen, da Österreich explizit von der Möglichkeit von der Verordnung abzuweichen Gebrauch gemacht habe, und der EKB-S auch nach dem Außerkrafttreten der EU- Notfallmaßnahmen-VO noch in Geltung stehe. Insofern sei die unsachliche Ungleichbehandlung von Stromproduzenten und fossilen Fernwärmeversorgern gleichheits- und somit verfassungswidrig.

Verletzung des Vertrauensschutzes

Gemäß der ständigen Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) genieße das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der geltenden Rechtslage keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz, sodass der Gesetzgeber grundsätzlich frei sei, durch Änderungen der Rechtslage die Handlungsspielräume der Einzelnen zu deren Lasten zu verändern und zu beschränken. Allerdings werde in Ausnahmefällen insbesondere, wenn durch gesetzgeberische Akte spezielle Vertrauenstatbestände geschaffen wurden, ein Schutz der darauf basierenden Erwartungshaltungen anerkannt. Dies sei dann der Fall, wenn Bürgerinnen durch die Aussicht auf eine bestimmte Begünstigung zu Investitionen veranlasst worden seien, die sie ohne die später enttäuschende Rechtsänderung nicht getätigt hätten.

In der vorliegenden Situation habe der Bundesgesetzgeber über Jahre bzw Jahrzehnte hinweg den Ausbau der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen durch verschiedene Maßnahmen, wie das ÖSG 2012, gefördert und dabei spezifische Erwartungen zur Marktintegration dieser Technologien geweckt. Es sei nicht nur die Marktreife dieser Technologien als Ziel deklariert worden, sondern auch eine Integration in den Markt durch die Möglichkeit des Verkaufs zu Marktpreisen ermöglicht.

Die Bf. habe auf Basis dieser gesetzlichen Zusagen mehrere Windkraftanlagen geplant, finanziert und errichtet, um den erzeugten Strom am freien Markt zu verkaufen, wenn der Marktpreis den Einspeisetarif übersteige. Diese Möglichkeit, einen Mehrerlös zu erzielen, sei ein wesentliches Motiv für die Investitionsentscheidung der Bf. gewesen.

Jedoch sei nachdem der Marktpreis erstmals den Einspeisetarif überstiegen habe, durch den EKB-S 90% des daraus resultierenden Überschusserlöses abgeschöpft worden. Dieser Eingriff in die wirtschaftlichen Erwartungen der Bf., die auf den fortbestehenden gesetzlichen Rahmen vertraut habe, erscheine im Lichte der Rechtsprechung des VfGH zu Vertrauensschutz und

Gleichheitsgrundsatz problematisch. Der VfGH habe in mehreren Entscheidungen festgestellt, dass ein Eingriff in wirtschaftliche Erwartungshaltungen dann verfassungswidrig sein könnte, wenn der Gesetzgeber zuvor gezielt Anreize für bestimmte wirtschaftliche Verhaltensweisen geschaffen habe, die dann ohne angemessene Übergangsfristen oder adäquate Kompensation abrupt geändert wurden.

Im gegenständlichen Fall sei die Bf. durch den plötzlichen und erheblichen Eingriff des EKB-S in ihre wirtschaftlichen Dispositionen schwer getroffen worden, was auch einer konfiskatorischen Maßnahme gleichkomme. Dies widerspreche der Rechtsprechung des VfGH, die besage, dass derartige Eingriffe nur unter strengen Voraussetzungen zulässig seien und eine angemessene Berücksichtigung der vertrauensbegründenden Umstände erfordere. Der abrupte und gravierende Eingriff, der zudem ein Drittel der Erlöse der Bf. ausmache, stehe in keinem angemessenen Verhältnis zu den Interessen, die mit der Einführung des EKB-S verfolgt werden könnten. Somit stelle der Eingriff eine unverhältnismäßige und verfassungswidrige Belastung für die Bf. dar.

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

Möglicher Missbrauch der Abgabenform

Der Gesetzgeber habe das EKBSG auf die Bundesgesetzgebungskompetenz des Art 10 Abs. 1 Z 4 B-VG (öffentliche Abgaben) gestützt.

Das Elektrizitätswesen falle hingegen unter Art 12 B-VG (Grundsatzgesetzgebung Bund, Ausführungsgesetzgebung Land).

Abgabenrechtliche Regelungen verstießen gegen die bundesverfassungsrechtliche Kompetenzordnung (hier: gegen Art 12 Abs. 1 Z 2 B-VG), wenn die Abgabenform missbraucht wird. Ein Missbrauch der Abgabenform liege nach der Rsp des VfGH vor, wenn die Abgabe zufolge ihrer besonderen Ausgestaltung so umfassend in eine fremde Materie hineinwirke, dass sie ungeachtet ihrer Qualifikation als Abgabe zugleich auch als Regelung dieser fremden Materie selbst gewertet werden müsse. Auf das Bestehen eines Regelungskonflikts komme es dabei nicht an. Es genüge der abstrakte Eingriff. Dabei seien insbesondere auch die Art und Intensität der Auswirkungen der Regelung zu berücksichtigen (so der VfGH zum letztlich kompetenzmäßigen Energieförderungsg 1972).

Die Bf. verkenne in diesem Zusammenhang nicht, dass für die Zuordnung einer Regelung entscheidend sei, ob sich die Norm - systematisch gesehen - als integrierender Teil der abgabenrechtlichen Regelung der Sachmaterie erweise oder "ob sie dem betreffenden Sachbereich wesentlich näher steht und nur rechtstechnisch in das Kleid einer Abgabennorm

geschlüpft ist" (Ruppe aaO, 87), und dass nach der Rsp des VfGH ein Lenkungseffekt alleine nicht als ein Hineinwirken in eine fremde Sachmaterie qualifiziert werden könne.

Indem der EKB-S 90% des Differenzbetrags zwischen Markterlös und Obergrenze abschöpfe (§ 3 Abs 5 EKBSG), verbiete er höhere Markterlöse. Es handele sich somit unbestreitbar um eine wirtschaftliche Lenkungsmaßnahme im eigentlichen Sinn. Das werde auch in den Erwägungsgründen der EU-VO sowie in den Gesetzesmaterialien zum EKBSG deutlich, wonach "die außergewöhnlichen Markterlöse von Erzeugern mit niedrigen Grenzkosten vorübergehend begrenzt werden [müssen], indem auf diese Markterlöse aus dem Stromverkauf in der Union die Obergrenze für Markterlöse angewandt wird". Mehr noch: Die mit BGBl Nr. I. 13/2024 normierte Verlängerung des EKB-S für das Kalenderjahr 2024 ziele ausdrücklich darauf ab, "die Weitergabe von Preissenkungen weiter zu forcieren".

Hinzu komme, dass der EKB-S (für die Energiewende dringend nötige) Investitionen hemme und damit insbesondere das Ziel des EIWOG - die Weiterentwicklung der Elektrizitätserzeugung aus erneuerbaren Energiequellen zu unterstützen - torpediere.

Verstoß gegen die Eigentumsfreiheit

Art 5 StGG konstituiere - gemeinsam mit Art 1 des 1. ZPEMRK - die verfassungsrechtliche Eigentumsordnung. Sie enthält 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 hat 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 seiner, nahezu unvergleichbaren, enormen Höhe von 90% sei der EKB-S eine Steuer mit konfiskatorischen Effekten.

Mit der gegenständlichen Bescheidbeschwerde werde lediglich die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen behauptet die den bekämpften Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belasteten. Gemäß § 262 Abs. 3 BAO habe daher eine Beschwerdeverentscheidung zu unterbleiben und sei die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht unverzüglich vorzulegen.

Sollte das zuständige Verwaltungsgericht die verfassungsrechtlichen Bedenken der Bf. 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.

Der Beschwerde waren entsprechende Beilagen angeschlossen.

Ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung legte das Finanzamt die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 28.06.2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

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

Sie hat für den Zeitraum 01.07.2023 bis 31.12.2023 einen EKB-S in Höhe von € 3.332.366,56 am 2.04.2024 selbst berechnet und an das für sie zuständige Finanzamt fristgerecht entrichtet. Die Selbstberechnung der Abgabe ist richtig.

Mit Schreiben vom 07.05.2024 stellte die Bf. den Antrag, den EKB-S gemäß § 201 BAO mit Null festzusetzen und begründete diesen Antrag ausschließlich mit der Verfassungswidrigkeit der Regelungen des EKBSG.

Im Übrigen ist der Sachverhalt ident mit dem Verfahrensgang und wird auf diesen ergänzend verwiesen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten und sind unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Allgemeines, Rechtliche Grundlagen

Zunächst ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht bereits u.a. mit den Erkenntnissen BFG 16.02.2024, RV/7100521/2024; BFG 05.03.2024, RV/7100712/2024; BFG 03.04.2024, RV/7101093/2024; BFG 06.03.2024, RV/7100715/2024; BFG 09.04.2024, RV/7100702/2024; BFG 07.05.2024, RV/7101520/2024 und BFG 20.06.2024, RV/7101992/2024, über Beschwerden, mit denen die Verfassungswidrigkeit des Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) behauptet wurde, abgesprochen und darin die behauptete Verfassungswidrigkeit verneint hat. Auf diese Erkenntnisse und die dort enthaltenen Ausführungen wird ergänzend verwiesen.

Die Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates vom 6. Oktober 2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise (im Folgenden: EU-Notfallmaßnahmen-VO), die bis 31.12.2023 galt, deren Artikel 6, 7 und 8 jedoch nur bis 30.06.2023 galten, sah 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 idF BGBl I Nr. 64/2023, i.w. 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 1.12.2022, 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 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 1.12.2022 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. Voraussetzung dafür ist, dass Anschaffungs- oder Herstellungskosten von begünstigten Investitionsgütern nach dem 31.12.2021 und vor dem 01.01.2024 anfallen. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung von begünstigten Investitionsgütern über diesen Zeitraum hinaus, kann der Absetzbetrag auch für nach dem 31.12.2021 und vor dem 01.01.2024 anfallende Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten geltend gemacht werden.

Begünstigte Investitionen eines verbundenen Unternehmens, das selbst nicht Beitragsschuldner (§ 5 Abs. 1 EKBSG) 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.

Gemäß § 4 Abs. 2 EKBSG sind begünstigte Investitionen 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 EKBSG zugrundeliegende gelieferte Menge. In Fällen des § 3 Abs. 3 EKBSG kann der Absetzbetrag ebenfalls berücksichtigt werden, wobei für - den Zeitraum von 01.12.2022 bis 31.05.2023 bei Erzeugungskosten zwischen 140 Euro und 180 Euro je MWh Strom und - den Zeitraum nach dem 31.05.2023 bei Erzeugungskosten zwischen 120 Euro und 180 Euro je MWh Strom die Obergrenze von 180 Euro nicht überschritten werden darf.

Gemäß § 4 Abs. 3 EKBSG kann der Absetzbetrag im Rahmen der Selbstberechnung vom fälligen Betrag (§ 5 Abs. 2 EKBSG) abgezogen werden.

Gemäß § 5 Abs. 2 EKBSG wird der EKB-S 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.

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 Bf. behauptet nicht, dass der von ihr für den Zeitraum 1.7.2023 bis 31.12.2023 selbst berechnete EKB-S 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 Bf. 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 gegenständlich nicht.

Nach den Materialien zum EKBSG sowie den Erwägungsgründen (ErwGr) zur EU-Notfallmaßnahmen-VO, in deren Umsetzung das EKBSG erlassen wurde, weshalb diese Erwägungsgründe auch für die sachliche Rechtfertigung der Bestimmungen des EKBSG heranzuziehen sind, diene dieses Gesetz der Bewältigung der Krisensituation, die infolge des Angriffskrieges Russlands gegen die Ukraine am Energiemarkt eingetreten ist. Dies war, wie in ErwGr 1 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-Notfallmaßnahmen-VO 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 sah 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, Erdölzeugnissen 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 01.12.2022 bis zum 30.06.2023 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 31.12.2022 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 31.12.2022 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-Notfallmaßnahmen-VO 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-Notfallmaßnahmen-VO 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-Notfallmaßnahmen-VO 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 Bf. gehört zu jenen Erzeugern, deren Grenzkosten niedrig sind und grundsätzlich unter der Obergrenze für Markterlöse liegen.

Es ist nicht ersichtlich, dass die 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. Dem Umstand, dass die Stromerzeuger trotz der Besteuerung im Rahmen des EKBSG nicht bereit waren, die Preise wieder auf das ursprüngliche Preisniveau herabzusetzen, wurde einerseits mit dem Bundesgesetz über die befristete Gewährung von Förderungen zum Ausgleich des Anstiegs der Strompreise infolge der Einbeziehung der Kosten von Treibhausgasemissionen aus dem europäischen Emissionshandel (Stromkosten-Ausgleichsgesetz 2022 - SAG 2022), BGBl I Nr. 58/2023, die Belastung von Unternehmen, die von erheblich gestiegenen Strompreisen infolge der Einbeziehung der Kosten von Treibhausgasemissionen aus dem europäischen Emissionshandel (indirekte CO₂-Kosten) besonders betroffen und einem tatsächlichen Risiko einer Verlagerung von CO₂-Emissionen ausgesetzt sind, zu verringern, und andererseits mit dem Bundesgesetz über die befristete Einführung eines Stromkostenzuschusses für Haushaltskundinnen und Haushaltskunden (Stromkostenzuschussgesetz -SKZG) BGBl I Nr. 156/2022, insoweit Rechnung getragen, als die Kostenbelastung von Haushaltskunden durch die Sicherstellung einer leistbaren Stromversorgung zu verringern (Stromkostenzuschuss in Form des Stromkostenzuschusses für ein Grundkontingent und des Stromkostenergänzungszuschusses).

Gerade diese Fördermaßnahmen wurden u.a. mit den Einnahmen des EKBSG finanziert.

Betreffend mangelnde Deckung der gesetzlichen Regelung durch die EU-Notfallmaßnahmen-VO

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.

Schließlich sperrt die Verordnung wohl keinesfalls ein das Unionsrecht nicht untergrabendes Tätigwerden im Bereich nationaler Übergewinnsteuern außerhalb ihres zeitlichen Anwendungsbereichs. Dies wäre insbesondere für eine etwaige Sperrwirkung der Erlösobergrenze für Stromerzeuger relevant. Eine solche könnte – vorbehaltlich

verfassungsrechtlicher Schranken - allenfalls für jene Zeiträume relevant sein, in denen die Erlösdeckelung für diesen Bereich tatsächlich greift, also nur für Zeiträume vor dem gegenständlichen.

Abschließend weisen *Bräumann/Kofler/Tumpel* (vgl. 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 „Sperr“ 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.

Bräumann/Kofler/Tumpel (vgl. Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft, Nr. 239, Working Paper-Reihe der AK Wien, 2022) entgegnen dem 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“) und nur für den Zeitraum von 01.12.2022 bis zum 30.06.2023 vorgesehen ist, mit folgenden Argumenten:

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 31.12.2022 verabschiedet und veröffentlicht wurden. Diese werden nämlich in Art 2 Z 21 der Verordnung als „erlassene gleichwertige nationale Maßnahme[n]“ definiert, wenn es sich um eine bis zum 31.12.2022 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 der Verordnung wird die Beibehaltung nationaler Maßnahmen dann ausdrücklich „gestattet“, wenn sie drei Kriterien erfüllen: Sie müssen „ähnlichen Zielen dienen und vergleichbaren Vorschriften unterliegen wie der befristete Solidaritätsbeitrag im Rahmen dieser Verordnung“ und zudem müssen „mit ihnen mit den geschätzten Einnahmen aus dem Solidaritätsbeitrag vergleichbare oder höhere Einnahmen erzielt werden“. Dieses Regelungsgefüge zeigt wohl umgekehrt auch, dass den Mitgliedstaaten die Beibehaltung oder Einführung von Übergewinnsteuern auf - von der Solidaritätsabgabe der Verordnung nicht erfasste - Sektoren ohne weitere Einschränkungen überlassen sein muss.

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

Dementsprechend kann auch keine Verfassungswidrigkeit darin gesehen werden, 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.

Soweit die Bf. 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-Notfallmaßnahmen-VO ergibt, gemäß Art 19 Abs. 1 der VO hat die zuständige Behörde jedes Mitgliedstaats die Umsetzung u.a. der in Art. 10 genannten Maßnahmen in ihrem Hoheitsgebiet zu überwachen und gemäß Art 19 Abs. 3 lit. c der VO haben 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. Im Übrigen ist dazu auf die oben genannten Bundesgesetze zu verweisen, in denen die Unterstützung der Stromkunden vorgesehen wurde.

Betreffend Ungleichbehandlung mit anderen Energieerzeugern, Verletzung des Sachlichkeitsgebotes

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.

So betonte der VfGH in ständiger Rechtsprechung, dass es der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber nur verbiete „sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen“, es darüber hinaus „dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt [ist], seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen“, und es zudem nicht der gleichheitsrechtlichen Prüfung unterliege, „[ob] eine Regelung zweckmäßig ist und das Ergebnis in allen Fällen als befriedigend empfunden wird“ (vgl. *Bräumann/Kofler/Tumpel* in Baumgartner [Hrsg], *Öffentliches Recht* [2023] Gleichheitskonformität einer [rückwirkenden] Sektorensteuer am Beispiel der Gewinnabschöpfung von Energieunternehmen, Seite 40)

Damit ist 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-NotfallsmaßnahmenVO 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 Bf., profitierten von extremen, durch eine Krisensituation hervorgerufenen Preisanstiegen, ohne dass diesen Mehrerlösen höhere Grenzkosten gegenüberstanden 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-Notfallmaßnahmen-VO deutlich zum Ausdruck gebracht.

Nach Ansicht von *Bräumann/Kofler/Tumpel*, (vgl. Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft, Nr. 239, Working Paper-Reihe der AK Wien, 2022, sowie *Bräumann/Kofler/Tumpel* in Baumgartner [Hrsg], Öffentliches Recht [2023] Gleichheitskonformität einer [rückwirkenden] Sektorensteuer am Beispiel der Gewinnabschöpfung von Energieunternehmen, Seite 26) 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 gewählttem 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 der Verordnung) 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, Erdölzeugnissen sowie Torf (Art 7 Abs. 1) abstellen, also auf die „inframarginalen Technologien“. Dem Gesetzgeber kann es dabei nach der Judikatur des VfGH offenbar nicht entgegengehalten werden, dass andere Technologien nicht erfasst sind.

So hat der Gerichtshof es 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 einerseits 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 Bf. 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 Bf. vermuteter (außergewöhnlicher) Profit der Stromhändler auch nicht offensichtlich zu Tage.

Dass bei den Fernwärmeversorgern auf Grund der Preissteigerungen (außergewöhnliche) Übergewinne entstanden wären, hat die Bf. 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 Bf. 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 €/MWh 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 Bf., 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 Bf. 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 Bf. im Übrigen auch Gebrauch gemacht hat.

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 Verfassungswegen 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, „[ob] 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 VfGH 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 Bf. insofern dargestellt hätte, als er einen Eingriff in den Vermögensstamm vorgenommen hätte, konnte die Bf. 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 Bf. 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.

Betreffend Verletzung des Vertrauensschutzes

Das EKBSG wurde am 29.12.2022 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und ist mit 01.12.2022 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 herabgesetzt.

Der Erfassung von Übergewinnen des Jahres 2023 stehen aus der Perspektive des Vertrauensschutzes keinesfalls verfassungsrechtliche Bedenken entgegen. Verschlechterungen der Rechtslage mit Wirkungen für die Zukunft - auch für Dauersachverhalte (zum Beispiel durch Fristverlängerungen usw.) - sind grundsätzlich zulässig und nur unter bestimmten Voraussetzungen verfassungswidrig. Das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage genießt als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz. Es bleibt vielmehr dem Gesetzgeber unbenommen, die Rechtslage auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern. Grenzen dieses Gestaltungsspielraums bestehen nach der Judikatur nur dort, wo dem Betroffenen zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse die Gelegenheit gegeben werden muss, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen. Die einen verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz aktivierenden Umstände können etwa darin liegen, dass in wohlerworbene Rechte eingegriffen wird („qualifizierte Rechtsposition“, zum Beispiel bei Pensionsleistungen) oder dass der Normunterworfenen zu Dispositionen veranlasst wurde und eine spätere Maßnahme diese im Vertrauen auf die Rechtslage vorgenommenen Dispositionen frustriert beziehungsweise ihrer Wirkung beraubt. Nicht entscheidend scheint es hingegen, ob es den von einer Abgabe betroffenen Unternehmen aufgrund von bestehenden Verträgen gelingt, die neue oder erhöhte Abgabe abzuwälzen. Im gegenständlichen Fall liegt keiner dieser vertrauensschutzbegründenden Umstände vor. Im Gegenteil: Die Übergewinne der inframarginalen Stromerzeuger waren und sind der - aus Sicht der unternehmerischen Disposition: externen - Gaspreisentwicklung geschuldet und konnten schon aufgrund ihrer Unvorhersehbarkeit keinen Vertrauensschutz begründen (vgl. *Bräumann/Kofler/Tumpel* in Baumgartner [Hrsg.], Öffentliches Recht [2023] Gleichheitskonformität einer [rückwirkenden] Sektorensteuer am Beispiel der Gewinnabschöpfung von Energieunternehmen, Seite 52).

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. Denn wenn die besonderen Umstände nicht ersichtlich waren, konnte auch niemand auf den Weiterbestand der Rechtslage unter diesen Umständen vertrauen. Insofern scheint das Argument naheliegend, 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 Besteuerung zwar unerwartet sein, sie betrifft aber eben auch nur unerwartete Gewinne. Dies legt jedenfalls einen „verdünnten“ Schutzbereich nahe.

Auch aus einer gleichheitsrechtlichen Perspektive scheinen vertrauensschutzbezogene Einwände gegen eine 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).

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 Bf. 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 €/MWh bei der Bf. mehr abgeschöpft worden wäre, als jene Überschusserlöse, welche die bei einer normalen Marktentwicklung erwartbaren Markterlöse überschritten haben, ergibt sich aus dem Beschwerdevorbringen nicht. Auch hier ist darauf hinzuweisen, dass die Bf. 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.

Die Behauptung der Bf., ihre Investitionen nur im Hinblick auf einen die angeführten Grenzen übersteigenden Markterlös getätigt zu haben, kann sie schon deshalb 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 Bf. ursprünglich tatsächlich rechnen konnte.

Betreffend „Missbrauch der Abgabenform“

Wenn die Bf. Überlegungen dahingehend anstellt, dass die ihrer Meinung nach konfiskatorischen Wirkung der EKB-S Fragen der kompetenzrechtlichen Einordnung einer Übergewinnsteuer als Abgabe iSd § 5 F-VG aufwerfen könnte, ist dem entgegenzuhalten, dass dies nur dann der Fall sein könnte, wenn durch die Abgabe Lenkungsziele derart verfolgt würden, dass „die Steuerbelastung überhaupt zum Versiegen der Steuerquelle führen soll und wird“ („Erdrosselungssteuer“), oder wenn die Abgabenform „missbraucht“ wird, also die abgabenrechtliche Regelung so umfassend in eine fremde Materie in der Kompetenz einer anderen Gebietskörperschaft hineinwirkt, dass sie als Regelung der Materie selbst gewertet werden muss („Missbrauch der Abgabenform“, vgl. VfGH 12.03.1985, G 2/85; VfGH 28.06.2007, B 1895/06, VfSlg 18.183/2007). Beides scheint bei einer - auch hohen - Übergewinnsteuer aber schon deshalb nicht der Fall zu sein, weil sie gerade keine Verhaltenslenkung des betroffenen Sektors erreichen will, sondern lediglich eine steuerliche Abschöpfung von Übergewinnen (im Sinne einer Nettogröße) bezweckt, die sich aus externen Faktoren (zum Beispiel Strompreisbildung nach dem Grenzpreisverfahren) ergeben, und keineswegs die unternehmerische Betätigung innerhalb des Sektors ökonomisch sinnlos machte und damit letztlich zu unterbinden suchte (vgl. *Bräumann/Kofler/Tumpel* in Baumgartner [Hrsg.], Öffentliches Recht [2023] Gleichheitskonformität einer [rückwirkenden] Sektorensteuer am Beispiel der Gewinnabschöpfung von Energieunternehmen, Seite 53).

Resümee

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 Bf. 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 12. August 2024