

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 13. August 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 1. August 2024 betreffend Festsetzung des Energiekrisenbeitrages Strom für den Zeitraum 1. Juli 2023 bis 31. Dezember 2023, St.Nr. ***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 (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) betreibt einen Windpark mit Windrädern, erzeugt damit elektrische Energie und ist damit Beitragsschuldnerin gemäß § 5 Abs. 1 Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S).

1. Aufstellung über den Energiekrisenbeitrag-Strom vom 21. März 2024:

Mit Aufstellung über den Energiekrisenbeitrag-Strom vom 21. März 2024 beantragte die Bf. die Festsetzung des Energiekrisenbeitrag-Strom für den Zeitraum 1. Juli 2023 bis 31. Dezember 2023 mit € 0,00, da dem ermittelten Energiekrisenbeitrag-Strom iHv € 1.133.622,87 Absetzbeträge für begünstigte Investitionen von verbundenen Unternehmen in gleicher Höhe gegenüberstehen. Die verbundenen Unternehmen seien selbst gemäß § 5 Abs. 1 EKBSG Beitragsschuldner.

Die begünstigten Investitionen für den Zeitraum 01.07.2022 bis 31.12.2023 iZm verbundene verbundenen Unternehmen, St.Nr. ***St.Nr1*** und ***St.Nr2***, betragen € 48.757,18 sowie zu St.Nr. ***St.Nr3*** betragen € 2.267.243,74, sodass der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen wie folgt mit € 1.158.000,46 und der Energiekrisenbeitrag-Strom mit € 0,00 ermittelt worden sei:

Zeitraum:	07/2023:	08/2023:	09/2023:	10/2023:	11/2023:	12/2023:
Markterlös/MWh:	158,79	158,79	158,79	207,90	207,90	207,90
Obergrenze §3 Abs2 EKBSG:	120,00	120,00	120,00	120,00	120,00	120,00
Überschusserlöse/MWh:	38,79	38,79	38,79	87,90	87,90	87,90
Menge MWh/Monat:	2.385,82	2.837,05	2.323,12	3.088,18	4.180,11	3.731,38
Überschusserlöse:	92.545,95	110.049,29	90.113,71	271.451,12	367.431,27	327.988,51
GESAMT:	1.259.579,85					
davon 90%:	1.133.622,00					

Anschaffungs- oder Herstellkosten:	Betrag:
St.Nr. ***St.Nr1*** und ***St.Nr2***:	48.757,18
St.Nr. ***St.Nr3***:	2.267.243,74
SUMME verbundene Unternehmen:	2.316.000,92
Absetzbetrag (50%):	1.158.000,46
verkaufte und gelieferte Menge (MWh) 1-6/2023:	44.114
Absetzbetrag/MWh:	26,25
Höchstbetrag begünstigte Investitionen/MWh:	36,00
Absetzbetrag für begünstigte Investitionen (90%):	1.158.000,46
Energiekrisenbeitrag:	0,00

2. Bescheid über die Festsetzung des EKBS für den Zeitraum 01.07.2023-31.12.2023:

Mit Bescheid über die Festsetzung des Energiekrisenbeitrages-Strom vom 1. August 2023 für den Zeitraum 1. Juli 2023 bis 31. Dezember 2023 wurden für den Energiekrisenbeitrag-Strom die Bemessungsgrundlage mit € 1.259.579,85 und der EKB-S mit € 1.133.621,87 ermittelt. Dabei wurden keine Absetzbeträge für begünstigte Investitionen von verbundenen Unternehmen, die selbst gemäß § 5 Abs. 1 EKBSG Beitragsschuldner seien, zum Abzug zugelassen:

Bezeichnung:	Betrag:
Menge MWh lt. Bf.:	44.114,00
SUMME monatl. Überschusserlöse lt. Bf.:	1.259.579,85
davon 90% EKB-S lt. Bf.:	1.133.621,87

Da für diesen Zeitraum € 0,00 gebucht seien, führe dies zu einer Nachzahlung in Höhe von € 1.133.621,86. Die für die Entrichtung der Nachzahlung zustehende Frist sei der gesondert zugehenden Buchungsmittelung zu entnehmen.

Begründend wurde ausgeführt, die Festsetzung des Energiekrisen-Beitrages-Strom (EKB-S) erfolge gemäß § 201 Abs. 1 BAO. Gemäß § 201 Abs. 1 BAO könne nach Maßgabe des Abs. 2 und müsse nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Steuerpflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen bzw. gestatten und wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet sei, keinen selbst berechneten Betrag bekannt gegeben habe oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweise.

In der Berechnung des EKB-Strom, selbst berechnet vom Abgabepflichtigen, sei ein Absetzbetrag für begünstigte Investitionen verbundener Unternehmen geltend gemacht worden, welche selbst Beitragsschuldner gemäß § 5 Abs. 1 EKBSG seien. Dadurch habe sich ein EKB-S in Höhe von € 0,00 ergeben.

Diese Selbstberechnung des EKB-S, basierend auf einer zur Gesetzesbestimmung im Widerspruch stehenden Rechtsansicht, sei unrichtig, weshalb eine Festsetzung erforderlich gewesen sei.

Die Gesetzesbestimmung des § 4 Abs. 1 EKBSG regle klar, dass begünstigte Investitionen eines verbundenen Unternehmens dem Beitragsschuldner nur zugerechnet werden können, wenn das verbundene Unternehmen nicht selbst Beitragsschuldner iSd § 5 Abs. 1 EKBSG sei. Die Zurechnung von Investitionen an ein verbundenes Unternehmen, soweit sie vom investierenden Unternehmen nicht selbst als Absetzbetrag gemäß § 4 Abs. 1 EKBSG in Abzug gebracht worden seien, sei mit dieser eindeutigen Textpassage ausgeschlossen worden.

3. Beschwerde vom 13. August 2024:

Gegen den Bescheid über die Festsetzung des Energiekrisenbeitrag-Strom für den Zeitraum 01.07.2023 bis 31.12.2023 vom 1. August 2024 erhob die Bf. mit Eingabe vom 13. August 2024 das Rechtsmittel der Beschwerde.

Diese Beschwerde richtet sich gegen die *Höhe* des festgesetzten Energiekrisenbeitrag-Strom für den Zeitraum 01.07.2023 bis 31.12.2023 und die Nichtberücksichtigung des von den verbundenen Unternehmen zugerechneten Absetzbetrages für begünstigte Investitionen. Darüber hinaus wird die Regelung des Energiekrisenbeitrag-Strom als verfassungswidrig erachtet.

3.1 Nichtanerkennung der Zurechnung von Investitionen von verbundenen Unternehmen als Absetzbetrag:

Die Bf. habe bei einer verkauften und gelieferten Menge von 44.114 MWh für den Zeitraum 01.07.2023 bis 31.12.2023 die monatlichen Überschusserlöse und damit die Bemessungsgrundlage gemäß den gesetzlichen Bestimmungen mit € 1.259.579,85 ermittelt.

Der EKB-S vor Berücksichtigung eines Absetzbetrages betrage gemäß § 3 Abs. 3 EKBSG 90% der Überschusserlöse, somit € 1.133.622,87.

Nach § 4 Abs. 1 EKBSG könne ein Absetzbetrag für begünstigte Investitionen in erneuerbare Energien und Energieeffizienz abgezogen werden. Voraussetzung dafür sei, dass Anschaffungs- oder Herstellungskosten von begünstigten Investitionen nach dem 31.12.2021 und vor dem 01.01.2024 anfallen. Nach § 4 Abs. 2 EKBSG können somit 50% der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Absetzbetrag berücksichtigt werden.

Begünstigte Investitionen eines verbundenen Unternehmens würden dem Beitragsschuldner zugerechnet werden können. Sofern eine Zurechnung zu mehreren Beitragsschuldnern in Betracht komme, sei eine sachgerechte Aufteilung nach einem einheitlichen Aufteilungsschlüssel vorzunehmen. Eine mehrfache Berücksichtigung derselben begünstigten Investitionen sei ausgeschlossen. Verbundene Unternehmen der Bf. haben im genannten Zeitraum Investitionen in folgender Höhe getätigt:

W1-GmbH, St.Nr. ***St.Nr1***:	€	16.809.287,54
W2-GmbH, St.Nr. ***St.Nr3***:	€	22.083.000,00
W3-GmbH, St.Nr. ***St.Nr2***:	€	24.739.271,60

Da die vorstehend bezeichneten Unternehmen selbst Windkraftanlagen betreiben, würden sie ebenfalls einen Energiekrisenbeitrag-Strom schulden.

Da die Unternehmen 50% dieser Investition nicht zur Gänze haben absetzen können, habe die Bf. bei der Selbstberechnung des EKB-S den Betrag von € 1.133.622,87 als Absetzbetrag geltend gemacht und damit **Investitionen von verbundenen Unternehmen** anteilig abgezogen.

Das Finanzamt habe mit dem angefochtenen Bescheid *keinerlei Investitionen* der verbundenen Unternehmen der Bf. zugerechnet und damit überhaupt keinen Absetzbetrag zugelassen. Offenbar werde dies damit begründet, dass die verbundenen Unternehmen selbst einen Energiekrisenbeitrag-Strom schulden. Dagegen richte sich die vorliegende Beschwerde.

Nach den Erläuternden Bemerkungen zum EKBSG sollte ein Absetzbetrag für begünstigte Investitionen in diese Technologien vorgesehen werden, um Investitionen in erneuerbare Energien und Energieeffizienz zu unterstützen, der die Beitragsschuld im Ausmaß von bis zu € 36,00 je MWh Strom (=90% der Differenz zwischen 180 und 140) vermindere.

Dieser Absetzbetrag sollte aufgrund eines *Abänderungsantrages* im Plenum des Nationalrates *innerhalb eines Konzerns verrechenbar* sein, da in vielen Fällen die Neuerrichtung von Stromerzeugungsanlagen in getrennten Gesellschaften durchgeführt werde. Nach den Erläuternden Bemerkungen zum Abänderungsantrag solle dadurch den Änderungen in der Praxis (zB Netzgesellschaften im Konzern oder Joint-Ventures) Rechnung getragen und die Möglichkeit geschaffen werden, dass auch ein Absetzbetrag für begünstigte Investitionen geltend gemacht werde, die von einem verbundenen Unternehmen getätigt werden. Voraussetzung dafür sei, dass

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

Bei einer Auslegung dieser Bestimmung nach *Sinn und Zweck* sowie dieser *Systematik* (sachgerechte Aufteilung zwischen verbundenen Unternehmen unter dem Vorbehalt, dass es zu keiner Mehrfachberücksichtigung komme) könne sie sinnvoll nur so verstanden werden, dass die **Investitionen** eines **verbundenen Unternehmens**, **insoweit als dieses nicht Beitragsschuldner** sei, bei einem anderen Unternehmen berücksichtigt werden sollen. Nur so mache die Einschränkung auch Sinn, dass

- i. die Investitionen in diesem Fall sachgerecht aufzuteilen seien und
- ii. es nicht zur mehrfachen Berücksichtigung von Investitionen kommen dürfe.

Es wäre sinnwidrig, wenn die Investitionen eines Unternehmens, das selbst gar **keinen Beitrag schulde**, auf **zwei oder mehr Beitragsschuldner** verteilt werden können, die Investitionen eines Unternehmens, das selbst auch nur einen einzigen Euro schulde, aber nur bei einem einzigen Unternehmen (nämlich diesem) abgezogen werden können. Wenn das der Regelungsinhalt wäre, wäre er sachlich überhaupt nicht begründet. Offensichtlich sei ja der Zweck der Norm eben gerade, dass die Investitionen bei mehreren Beitragsschuldnern abgezogen werden können.

Bei einer Auslegung, dass unter bestimmten Voraussetzungen (nämlich dass die investierende Gesellschaft selbst einen Beitrag in egal welcher Höhe schulde) würde es zu nicht nachvollziehbaren Ergebnissen kommen:

Die Investition einer Gesellschaft, die nur eine Windkraftanlage betreibe und gerade in 20 andere Windkraftanlagen investiere, könnten nur von dieser ihre eigene (geringe) Beitragsschuld genutzt werden. Würde sie die produzierende Windkraftanlage stilllegen, dann könnte hingegen eine Zurechnung ihrer Investition zu anderen Gesellschaften erfolgen. Genauso würde es rein auf den Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Anlage ankommen: Nehme eine Gesellschaft ihre Anlage im Dezember 2022 in Betrieb, so könnten ihre Investitionen nur

bei ihr selbst abgezogen werden; nehme sie dieselbe Anlage hingegen erst am 1.1.2024 in Betrieb, so könnten ihre Investitionen bei **mehreren** verbundenen Unternehmen genutzt werden.

Die Wortfolge „*das nicht selbst Beitragsschuldner ist*“ müsse daher *teleologisch* auf ihren beabsichtigten Zweck eingeschränkt werden, dass Investitionen eines verbundenen Unternehmens insoweit abgezogen werden können, als dieses verbundene Unternehmen sie nicht selbst absetzen könne bzw. sie nicht selbst mit Beträgen verrechnen könne.

Der Gesetzgeber sei offenbar davon ausgegangen, dass die Berücksichtigung der Investitionen bei dem Unternehmen, das Beitragsschuldner wäre, den Beitrag auf Null reduziere und der verbleibende Investitionsbetrag daher bei verbundenen Unternehmen genutzt werden könne (vgl. 1817 BlgNR XXVI GP, 3; sowie 3024/A XXVII. GP, 8 „*Der Absetzbetrag kann den Beitrag ... bis null reduzieren.*“).

Investitionen, die über das hinausgehen, was bei einem Unternehmen abgesetzt werden könne, müssen daher verbundenen Unternehmen zugerechnet und von diesen als Absetzbetrag verwendet werden können, da es sonst zu willkürlichen Ergebnissen komme.

Das lasse sich sowohl aus dem Gesetzwerdungsprozess als auch aus den Materialien ableiten: ob das Unternehmen Strom produziere oder nicht, sei nicht ausschlaggebend dafür, ob Investitionen bei verbundenen Unternehmen abgesetzt werden können. Im Gegenteil hätte diese Regelung mit Gestaltungen umgangen werden können, indem zB die zu errichtenden Anlagen kurzfristig aus den beitragsschuldenden Unternehmen herausgelöst und in eigenständige Gesellschaften, die nicht „Beitragsschuldner“ seien, übertragen werden oder eben etwas später in Betrieb genommen werden.

Es sei immer gewollt gewesen, dass diese **Investitionen** jedenfalls als Absetzbetrag von anderen **verbundenen Unternehmen genutzt** werden können, **soweit** sie nicht vom Unternehmen **selbst genutzt** werden können (soweit es nicht Beitragsschuldner sei).

Natürlich sei nicht gewollt gewesen, dass Investitionen innerhalb eines Konzerns mehrfach genutzt werden können. Daher müsse die Wortfolge „*das nicht selbst Beitragsschuldner ist*“ derart eingeschränkt werden, dass Investitionen von anderen verbundenen Unternehmen nur dann nicht verwendet werden dürfen, wenn das investierende Unternehmen mit ihrer eigenen Beitragsschuld verrechne. Darüber hinausgehende Investitionen seien dann selbstverständlich von anderen Unternehmen zu verwenden.

Jede andere Auslegung würde zu einem grob verfassungswidrigen Ergebnis führen. Je nachdem, ob die Investitionen in gesonderten, noch nicht Strom erzeugenden Einheiten getätigt werden, würde es zu unterschiedlichen Besteuerungsgrundlagen bei verbundenen Unternehmen kommen.

Es werde daher die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend beantragt, dass die **Investitionen der verbundenen Unternehmen** nicht abgesetzt werden, als **Investitionen der Bf. zugerechnet**, ein Absetzbetrag von € 1.133.622,87 abgezogen und der Energiekrisenbeitrag somit mit **€ 0,00** festgesetzt werde.

Sofern das Bundesfinanzgericht der Ansicht sei, dass § 4 Abs. 1 EKBSG nicht verfassungskonform so interpretiert werden könne, werde angeregt, das BFG möge gemäß Art. 135 Abs. 4 iVm Art. 89 Abs. 2 B-VG einen Antrag auf Aufhebung der Bestimmung an den VfGH stellen.

3.2 Überschreitung des unionsrechtlichen Rahmens:

Weiters habe der Gesetzgeber in mehrfacher Hinsicht den unionsrechtlichen Rahmen überschritten, weshalb das Gesetz insoweit am Maßstab des nationalen Verfassungsrechts zu prüfen sei (s. Punkt 3.3).

Art. 6 Abs. 1 EU-Notfallmaßnahmen-VO, 2022/1854, bestimme, dass die Markterlöse, die Erzeuger für die Stromerzeugung aus den in Art. 7 Abs. 1 der VO genannten Quellen erzielen, auf **höchstens € 180/MWh** erzeugter Elektrizität begrenzt werden. Aus den Erwägungsgründen zur EU-Notfallmaßnahmen-VO ergebe sich, dass die Obergrenze für Markterlöse als eine **unionsweit einheitliche Obergrenze** zu verstehen sei (vgl. ErwGr 27 EU-Notfallmaßnahmen-VO).

Schon davon weiche der Gesetzgeber ab, indem er die Grenze für den Zeitraum 01.12.2022 bis 30.05.2023 mit € 140/MWh und für den Zeitraum nach dem 31.05.2023 mit € 120/MWh festgesetzt habe (§ 3 Abs. 2 Z 3 EKBSG).

Art. 8 Abs. 1 lit. a EU-Notfallmaßnahmen-VO erlaube es den Mitgliedstaaten zwar, Maßnahmen aufrecht zu erhalten oder einzuführen, durch die Markterlöse begrenzt werden, diese Maßnahmen müssen aber

- verhältnismäßig und diskriminierungsfrei sein;
- dürfen Investitionssignale nicht gefährden;
- müssen sicherstellen, dass die Investitions- und Betriebskosten gedeckt seien;
- dürfen das Funktionieren der Stromgroßhandelsmärkte nicht verzerren und insbesondere keine Auswirkungen auf die Einsatzreihenfolge (Merit Order) und die Preisbildung auf dem Großhandelsmarkt haben; und
- müssen mit dem Unionsrecht (einschließlich der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 2010/C 83/02) vereinbar sein.

Das heißt, soweit der Gesetzgeber von der EU-Notfallmaßnahmen-VO abweiche, könne und müsse dies am Maßstab nationalen Verfassungsrechts geprüft werden, so wie im Übrigen das

Unionsrecht und dessen Umsetzung im nationalen Recht am Maßstab der EU-Grundrechte zu prüfen seien.

Der nationale Gesetzgeber habe den unionsrechtlichen Rahmen auch damit verlassen, dass die Verteilung der Überschusserlöse nicht geregelt sei:

Gemäß Art. 10 Abs. 1 EU-Notfallmaßnahmen-VO stellen die Mitgliedstaaten 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. Art. 10 Abs. 4 nenne beispielhaft folgende Maßnahmen:

- a) Gewährung eines *finanziellen Ausgleichs* für Stromendkunden für die Senkung ihres Stromverbrauchs, u.a. 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.

Keine dieser Maßnahmen, die geeignet sei, Endkunden zu entlasten, sei im EKBSG vorgesehen.

Damit fehle es dem Gesetz auch an dem für den Grundrechtseingriff erforderlichen **Sozialzweck**. Vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber den unionsrechtlichen Rahmen verlassen habe, werden daher folgende verfassungsrechtliche Bedenken gegen das Gesetz vorgebracht:

3.3 Verfassungswidrigkeit des Energiekrisenbeitrages:

Die Bf. erachte das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG; BGBl I Nr. 220/2022 und damit die Festsetzung des Energiekrisenbeitrages, insoweit als es nicht von der EU-Notfallmaßnahmen-VO gedeckt sei, aus folgenden Gründen als dem Grunde nach verfassungswidrig:

fehlende Rechtfertigung der Abgabe:

Wie jede Abgabe stelle auch der EKB-S einen Grundrechtseingriff dar, der nach Art. 5 StGG, Art.

1 1. ZPMRK sowie Art. 17 GRC einem Gesetzesvorbehalt unterliege. Dieser erlaube dem einfachen Gesetzgeber einen Grundrechtseingriff durch gesetzliche Anordnung, wenn er durch ein öffentliches Interesse gerechtfertigt und verhältnismäßig sei.

Im Hinblick auf das erforderliche **öffentliche Interesse** könne eine Abgabe entweder durch einen **Fiskalzweck** (also mit der Finanzierung der öffentlichen Hand) oder durch einen **Sozialzweck** gerechtfertigt sein (vgl. Ehrke-Rabel/Anderwald, Rechtfertigung von Abgaben (Teil 1), ÖStZ 12/2022, S. 332).

Der Verordnungsgesetzgeber habe hinsichtlich der Rechtfertigung der Abgabe eindeutig einen **Sozialzweck** vorgegeben, wie sich aus Art. 10 Abs. 1 EU-Notfallmaßnahmen-VO ergebe. Art. 10 Abs. 4 EU-Notfallmaßnahmen-VO gebe dem nationalen Gesetzgeber mehrere Möglichkeiten, diesen Sozialzweck zu verwirklichen, etwa durch Überweisung an Stromkunden oder die Unterstützung von Versorgern, die soziale Tarife anbieten. Egal, welche dieser Maßnahmen gewählt werde, diene die zeitlich befristete Notfallmaßnahmen-VO nicht dazu, den Staatshaushalt zu finanzieren, sondern Verbraucher zu entlasten. Eindeutig sei also der Sozialzweck die Rechtfertigung dieses massiven Markteingriffes, und nicht die Finanzierung des öffentlichen Haushaltes.

Voraussetzung dafür, dass eine Abgabe durch einen Sozialzweck gerechtfertigt sei, dass sie zumindest – ex ante betrachtet – zur Erzielung des Lenkungsziels geeignet sei. Wenn sich der Gesetzgeber zur Erreichung seiner Ziele objektiv völlig ungeeigneter Mittel bediene, sei die Abgabe nicht gerechtfertigt und damit grundrechtswidrig (vgl. Ehrke-Rabel, Rechtfertigung von Abgaben (Teil 1), ÖStZ 12/2022, S. 334 mHa VfSlg 19.933/2014).

Dies sei gegenständlich der Fall, da die Abgabe von vornherein nicht geeignet sei, Stromendkunden zu entlasten. Im Gegenteil: Durch eine finanzielle Belastung der Stromerzeuger in Form einer Abgabe auf Erlöse werde der Verbraucher sicher nicht entlastet und im Fall der Überwälzbarkeit der Abgabe sogar belastet. Die Überwälzbarkeit ergebe sich aus der mangelnden Preiselastizität der Nachfrage und dem Umstand, dass bei befristeten Abgaben wie dem EKB-S Kosten früherer Perioden in späteren Perioden auf die Strompreise umgelegt werden könnten.

Neben einer Rechtfertigung, die offensichtlich aufgrund der Abweichung von den Vorgaben der EU-Notfallmaßnahmen-VO nicht gegeben sei, bedürfe eine neue Abgabe auch einer grundrechtskonformen Ausgestaltung, wobei der Gesetzgeber insbesondere an den Gleichheitsgrundsatz und das daraus fließende Sachlichkeitsgebot gebunden sei. Der Gesetzgeber habe dieses in mehrfacher Hinsicht verletzt:

Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip:

Mangels Sozialzwecks und Deckung der Abgabe durch die EU-Notfallmaßnahmen-VO komme als Rechtfertigung der Abgabe nach nationalem Recht nur ein **Fiskalzweck** in Betracht.

Ungeachtet dessen, dass damit die Vorgabe des EU-Verordnungssetzers nicht erfüllt sei, stelle dies aber andere Anforderungen an die Ausgestaltung der Abgabe: Eine Fiskalzwecknorm müsse entweder von *Äquivalenzerwägungen* oder von *Leistungsfähigkeitserwägungen* getragen sein, weil sie andernfalls ebenso verfassungswidrig sei (vgl. Ehrke-Rabel/Anderwald, Rechtfertigung von Abgaben (Teil 2), ÖStZ 18/2022, S. 550 mwN).

Äquivalenz bedeute, dass die Abgabe ein *Entgelt* für eine staatliche Leistung darstelle und den Preis dieser Leistung abbilde. Davon könne im gegenständlichen Fall überhaupt keine Rede sein. Somit bleibe nur das Leistungsfähigkeitsprinzip als mögliche Rechtfertigung der Fiskalzwecknorm. Eine nähere Betrachtung zeige aber, dass auch das *Leistungsfähigkeitsprinzip* grundlegend *verletzt* werde:

Die Gewährleistung einer **sachgerechten** und somit der **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechenden Besteuerung** (Leistungsfähigkeitsprinzip) erfolge im Abgabenrecht über den Gleichheitsgrundsatz. Der VfGH spreche in seiner Judikatur zu Ertragssteuern regelmäßig davon, dass diesen das Prinzip „immanent“ sei, an die Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte anzuknüpfen (vgl. Österreichisches Bundesverfassungsrecht, Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg zu Art. 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 B-VG (und Artikel 20 GRC) (Holoubek)).

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

„[...] nach der dem Einkommensteuerrecht zugrunde liegenden 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“ (vgl. VfSlg 18.783/2009).

Für den VfGH sei das objektive Nettoprinzip ein dem Abgabenrecht zugrundeliegendes Ordnungsprinzip, von dem nur bei entsprechender sachlicher Rechtfertigung abgewichen werden dürfe (vgl. Österreichisches Bundesverfassungsrecht, Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg zu Artikel 7 Abs 1 Sätze 1 und 2 B-VG (und Artikel 20 GRC) (Holoubek)).

Prinzipiell müssen Abgaben mit bloßem Fiskalzweck (wie zB die Einkommensteuer) also auf das tatsächlich erzielte Einkommen oder eine andere die tatsächliche Leistungsfähigkeit abbildende Größe, nicht aber eine fiktive Leistungsfähigkeit, abstellen. Von diesem sogenannten „Leistungsfähigkeitsprinzip“ dürfe nur mit sachlicher Rechtfertigung abgewichen werden (vgl. VfSlg 19.933/2014). Im Abgabenrecht werde somit der Gleichheitsgrundsatz häufig nicht als Relationenbegriff verstanden, sondern zur **sachlichen Rechtfertigung der Grundsatzentscheidung über die Steuerwürdigkeit** herangezogen (vgl. VfSlg 18.706/2009).

Nach der herrschenden Lehre sei für die Wahl eines konkreten Besteuerungsgegenstandes ein sachlicher Belastungsgrund vorzuweisen. Vor dem Hintergrund des ertragssteuerrechtlichen

Leistungsfähigkeitsprinzips habe der VfGH zB in einer erhöhten Mindestkörperschaftssteuer 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 werden (vgl. VfSlg 15.060/1997). Unsachlich sei ebenso eine Besteuerung, die von zufälligen Umständen abhängt (vgl. VfSlg 19.449/2011).

Vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips erscheine die Ausgestaltung der EKB-S in zwei Aspekten als 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. 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.

Der Erlös sei aber deshalb keine geeignete Größe zur Anknüpfung, weil mit diesem Erlös, je nach Sachverhalt, unterschiedliche Kosten und damit eine unterschiedliche Leistungsfähigkeit verbunden sei (vgl. auch Punkt 3.3.5 unten).

Eine sachliche Rechtfertigung, warum Erlös mit Leistungsfähigkeit gleichgesetzt, und damit eine auf eine fiktive Leistungsfähigkeit abgestellt werde, könne es auch nur schwerlich geben. In der **Realität** seien die **Produktionskosten**, und damit auch die Gewinne pro verkaufter Einheit, bei den unterschiedlichen betroffenen Stromerzeugern (Windenergie, Solarenergie (Solarthermie und Fotovoltaik), Erdwärme, Wasserkraft, Abfall, Braunkohle, Steinkohle, Erdölerzeugnissen, Torf und Biomasse-Brennstoffen, ausgenommen Biomethan) sehr unterschiedlich. Gerade Wind- und Solarenergieproduzenten seien aufgrund der hohen Fixkosten potentiell besonders betroffen, weil sie auch nicht flexibel auf Marktpreise reagieren können. Ein Stromerzeuger, der Strom aus Erdöl erzeuge, könne beispielsweise entscheiden, weniger Erdöl einzusetzen (und damit die Gesamtkosten zu reduzieren und weniger zu erzeugen) wenn die Strompreise niedrig seien, oder mehr Erdöl einzusetzen (und damit die Gesamtkosten zu erhöhen und mehr zu erzeugen) wenn die Strompreise hoch seien. Ein einheitliches Anknüpfen an den Erlös anstatt des Gewinns widerspreche also wohl dem Gleichheitsgrundsatz, da hier **unterschiedliche Sachverhalte gleichbehandelt** werden.

Überdies erscheine auch die **Obergrenze willkürlich gewählt**. Die in Art. 6 Abs. 1 EU-Notfallmaßnahmen-VO vorgegebene Obergrenze, auf der der EKB-S ursprünglich beruht, betrage € 180/MWh Strom. Zwar erlaube die EU-Notfallmaßnahmen-VO in Art. 8 eine weitere Begrenzung von Markterlösen, allerdings werden an solche Abweichungen strenge Anforderungen gestellt (Art. 8 Abs. 2). Im konkreten Fall liege keine Rechtfertigung für die von Österreich gewählte Obergrenze vor. Dies zeige sich auch daran, dass die zunächst bei € 140/MWh Strom liegende Obergrenze für das zweite Halbjahr 2023 mittels Novelle auf

€ 120/MWh Strom gesenkt worden sei. Die aus den parlamentarischen Materialien¹³ hervorgehende Begründung, dass die österreichische Obergrenze innerhalb der durch die EU vorgegebenen Obergrenze liege, könne keinesfalls als sachliche Rechtfertigung genügen und missverstehe die Verordnung auch: denn nach den Erwägungsgründen sei die Grenze von € 180/MWh ausdrücklich als unionsweit einheitliche Obergrenze gedacht gewesen (vgl. IA 3024/A 27 GP, 7). Dies (und die gesamte EU-Notfallmaßnahmen-VO überhaupt) könne damit begründet werden, dass die EU keine nationalen „Alleingänge“ wollte und zwar ausdrücklich auch nicht durch niedrigere Obergrenzen, womit der Markt verzerrt und nach der Vorstellung der EU Stromkunden in einem Mitgliedstaat günstiger gestellt werden als in einem anderen. Daher bestimme Art. 8 Abs. 2 EU-Notfallmaßnahmen-VO, dass nationale Maßnahmen verhältnismäßig und diskriminierungsfähig sein müssen, Investitionssignale nicht gefährden dürfen, mit dem Unionsrecht vereinbar sein müssen, etc..

Dass der österreichische Gesetzgeber die Überschusserlöse in weiterer Folge entgegen Art. 10 EU-Notfallmaßnahmen-VO auch nicht den Endkunden zugutekommen lasse, stelle eine weitere Verletzung des Unionsrechts dar. Auch die Weitergabe der Überschusserlöse an Verbraucher war ausdrücklich als einheitliche unionsweite Vorgabe gedacht gewesen (vgl. ErwGr 12 VO (EU) 2022/1854), woraus sich erschließe, warum die € 180/MWh einheitlich nicht nach unten und damit in beihilfenrechtlicher Form (und somit entgegen Art. 8 Abs. 2 lit. a, b, d und e EU-Notfallmaßnahmen-VO) unterschritten werden sollten.

Insofern verstoßen die willkürliche gewählte Bemessungsgrundlage, die auf Erlöse abstellt und die willkürlich festgesetzte Obergrenze, die den Rahmen der EU-Notfallmaßnahmen VO 2022/1854 verlasse, gegen das objektive Nettoprinzip und sind damit gleichheits- und somit verfassungswidrig.

Gerade die Festsetzung der Obergrenze von € 180/MWh durch die EU zeige, dass nur Erträge über dieser Obergrenze zu einem *Übergewinn* führen. **Erträge unter dieser Grenze würden keinen Übergewinn darstellen**, ein **Abschöpfen** sei daher **unsachlich**. Der Verordnungssetzer habe bei der Festlegung der Obergrenze die Stromgestehungskosten im Auge gehabt (vgl. ErwGr 29 VO (EU) 2022/1854). Daraus ergebe sich, dass der nationale Gesetzgeber diese nicht ausreichend berücksichtigt habe.

Eine Regelung, die gegen das objektive Nettoprinzip verstoße, könnte dann gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber in seinem rechtspolitischen Gestaltungsspielraum aufgrund einer anderen (außersteuerlichen) Zielsetzung eingreifen möchte. Die Zielsetzung des Energiekrisenbeitrag-Strom sei es gewesen, in einer Situation, in der die Verbraucher extrem hohen Preisen ausgesetzt seien, die außergewöhnlichen Markterlöse von Erzeugern mit niedrigeren Grenzkosten vorübergehend zu begrenzen, indem auf diese Markterlöse aus dem Stromverkauf die Obergrenze für Markterlöse angewandt werde. Dadurch sollten auch die

Preise für Endkunden reduziert werden (vgl. Erläuternde Bemerkungen, 3024/A XXVII. GP – Selbständiger Antrag Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom-Gesetz).

Diese – auch von der Politik vorgegebenen Zielsetzung (s. Interview mit Bundeskanzler Karl Nehammer) werde aber gerade durch die Energiekrisenbeitrag-Strom im vorliegenden Fall wie bereits erwähnt nicht erreicht, da die Gesellschaft ausschließlich an Geschäftskunden und Stromhändler verkaufe. Eine Reduktion der Preise für Endkunden (und damit der behauptete Sozialzweck der Norm) werde auch deshalb damit nicht erzielt. Daher sei auch ein Abweichen vom objektiven Nettoprinzip sachlich nicht gerechtfertigt.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und fossilen Energieträgern:

Der Gleichheitsgrundsatz beinhalte ein Differenzierungsverbot, dass **unsachliche Differenzierungen** oder aber auch **unsachliche Gleichbehandlungen** von **ungleichen Tatbeständen** verbiete, sowie ein **Sachlichkeitsgebot**, der bei einer **unterschiedlichen Behandlung** einen **rechtfertigenden Grund** notwendig mache.

Gleichzeitig mit dem EKBSG sei mit dem EKBFG ein **Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger (EKB-f)** eingeführt worden (vgl. BGBl I Nr. 220/2022). Art. 14 Abs. 3 der EU-Notfallmaßnahmen-VO verpflichtete die Mitgliedstaaten, Maßnahmen zur Umsetzung des befristeten **obligatorischen Solidaritätsbeitrages** 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 ist jener Betrag, um den der steuerpflichtige Gewinn des Erhebungszeitraumes um mehr als 20% 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; vgl. Bleyer, Übergewinnsteuer für Energieunternehmen).

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

Regelungsgegenstand beider Gesetze sei die Besteuerung von „Zufallsgewinnen“ im Energiesektor. Sowohl Stromerzeuger als auch fossile Energieträger würden von den

gestiegenen Preisen profitieren. Durch das Merit-Order-System seien sie sogar in der Preisbildung aneinandergebunden. Es seien also **eindeutig vergleichbare Tatbestände**, was sich auch daraus ergebe, dass beide Gesetze auf derselben EU-Verordnung beruhen und als gemeinsames Paket beschlossen worden seien.

Doch während bei Stromproduzenten ohne sachliche Begründung (s. oben) der **Umsatz** als Bemessungsgrundlage herangezogen werde, stelle der EKB-f auf den **Gewinn** ab.

Eine **sachliche Rechtfertigung** für diese **Ungleichbehandlung gebe es nicht**. Darauf abzustellen, dass die (ohnehin ausgelaufene) EU-Verordnung diese Differenzierung vornehme, könne nicht reichen, da Österreich die von der EU gesetzte Obergrenze von € 180/MWh Strom (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 verfassungswidrig**.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Fernwärmeversorgern:

Eine weitere unsachliche Ungleichbehandlung sei die Unterscheidung zwischen Stromerzeugern und von Fernwärmeversorgern. Beide Sektoren seien Energieversorger und demnach im gleichen Feld tätig, sodass starke Preissteigerungen im Energiesektor, die als Ratio für den EKB-S diene, ebenso andere Energieformen betreffe.

So habe **Österreich** bei der Fernwärme sogar mit Abstand **höchste Inflationsrate** im EU-Vergleich (vgl. HVPI Eurostat (Indexwerte Energiekomponenten)). Bei **Fernwärme** haben 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%** gestiegen, während die Preise in Österreich um **60,3%** teurer geworden seien (vgl. <https://www.momentum-institut.at/news/inflation-bei-fernwaerme-und-gas-ist-oesterreich-teuerungs-spitzenreiter-der-eu>). Doch trotz der extremen Preissteigerungen am Fernwärmemarkt und den damit einhergehenden Übergewinnen, die die Versorger in diesem Bereich haben erzielen können, gebe es **für den Fernwärmesektor 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 Auslaufen der EU-Verordnung noch in Geltung stehe. Insofern sei die **unsachliche Ungleichbehandlung von Strom-Produzenten und fossilen Fernwärmeversorgern gleichheits- und somit verfassungswidrig**.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Stromhändlern:

Vom EKB-S seien lediglich die Stromproduzenten betroffen, Stromhändler müssen keine Steuer auf die von ihnen erzielten „Zufallsgewinne“ leisten. Tatsächlich würden aber die Stromhändler aber ebenso von den gestiegenen Strompreisen profitieren. Es seien gerade die Händler, die den Strom an Endverbraucher verkaufen – also jenen, denen der EKB-S den Materialien zugutekommen sollte (vgl. AB 1817 BLg XXVII GP vom 01.12.2022).

Für diese Ungleichbehandlung von gleich zu behandelnden Tatbeständen gebe es nicht mal den Versuch einer Rechtfertigung, sowohl in den Materialien des EKBSG als auch in den Erwägungen der EU-Notfallmaßnahmen-VO werden Stromhändler ebenso angesprochen, dennoch seien sie letztlich vom Gesetz ausgenommen. **Insofern sei die unsachliche Ungleichbehandlung von Stromproduzenten und Stromhändlern gleichheits- und somit verfassungswidrig.**

Wenn das behauptete Ziel der Maßnahmen nämlich erreicht würde, ohne dass die Stromproduzenten ihre Preise senken, weil der einen bestimmten Wert übersteigende Erlös ohnehin abgeführt werden müsse, dann würde das nur bedeuten, dass die Stromhändler im Ergebnis günstiger einkaufen. Das bedeute aber nicht notwendigerweise, dass die Stromhändler auch günstiger an Endkunden verkaufen. Insofern sei die Nichteinbeziehung der Stromhändler in die Maßnahme unsachlich.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern untereinander:

Auch im Hinblick auf die Wahl der Stromerzeuger, die dem EKB-S unterliegen, weiche das EKBSG von der EU-Notfallmaßnahmen-VO ab. Die EU-Notfallmaßnahmen-VO sehe eine Obergrenze für Markterlöse für Markterlöse aus dem Verkauf von Strom aus folgenden Quellen (Art. 7 Abs. 1):

Art. 7 Abs. 1 EU-Notfallmaßnahmen-VO:		§ 1 Abs. 3 EKB-S (Reihenfolge angepasst):	
a)	Windenergie	a)	Windenergie
b)	Solarenergie (Solarthermie und Fotovoltaik)	b)	Solarenergie (Solarthermie und Fotovoltaik)
c)	Erdwärme	c)	Erdwärme
d)	Wasserkraft ohne Speicher	d)	Wasserkraft
e)	Biomasse-Brennstoffe (außer Biomethan)	e)	Biomasse-Brennstoffe (ausgen. Biomethan)
f)	Abfall	f)	Abfall
g)	Kernenergie	g)	Braunkohle
h)	Braunkohle	h)	Steinkohle
i)	Erdölerzeugnisse	i)	Erdölerzeugnisse
j)	Torf.	j)	Torf.

Der Verordnungssetzer habe **Steinkohle** ausdrücklich **ausgenommen**, weil damit ähnlich wie bei der Stromerzeugung aus Gas **hohe Grenzkosten** verbunden seien (vgl. ErwGr 33 VO 2022/1854). **Speicherkraftwerke** seien nach der VO **ausgenommen**, weil der Verordnungssetzer die Obergrenze auch nicht für Technologien habe anwenden wollen, die in direktem Wettbewerb mit Gaskraftwerken stehen, um die **Flexibilität** im Stromnetz zu gewährleisten und ihnen die Möglichkeit zu bieten, ihren Strom auf den Strommärkten auf

Grundlage ihrer Opportunitätskosten wie Laststeuerungs- und Speicherkosten anzubieten (vgl. ErwGr 33 VO 2022/1854).

Der österreichische Gesetzgeber habe aber nur **Pumpspeicherkraftwerke ausgenommen** (§ 2 Z 5 EKBSG) und auch die Stromerzeugung aus **Steinkohle** dem Energiekrisenbeitrag unterworfen (§ 1 Abs. 3 EKBSG). Auch damit habe er den Rahmen der Verordnung erlassen und sich wie bereits oben dargelegt insofern auf „dünnes“ Eis begeben, als dies das nationale Verfassungsrecht als Prüfungsmaßstab eröffne.

Der Gesetzgeber behandle im Rahmen des EKB-S wiederum Ungleiches gleich: Es sei offensichtlich, dass die Stromerzeugung aus Erdöl, Steinkohle und Braunkohle in vielfacher Hinsichtlich nicht mit der Stromerzeugung aus Windkraft vergleichbar sei, weil die Energieträger am Markt eingekauft werden müssen. Das habe auch der EU-Verordnungssetzer teilweise erkannt und die Stromerzeugung aus Gas und Steinkohle schon aus der EU-Verordnung ausgenommen. Hingegen haben Windkraftbetreiber ungleich höhere Investitionskosten pro erzeugter MWh als beispielsweise Betreiber eines Braunkohlekraftwerks. Dass zwei vollkommen unterschiedliche Sachverhalte gleichbehandelt werden, sei sachlich nicht begründet. Daher sei § 3 Abs. 2 EKBSG, der den Begriff des Überschusserlöses und die Obergrenze einheitlich für alle in § 1 Abs. 3 genannten Quellen regle, verfassungswidrig. Da die angewendete Bestimmung gleichwohl auch für das gegenständliche Verfahren präjudiziell sei, werde angeregt das BFG möge gemäß Art. 135 Abs. 4 iVm Art. 89 Abs. 2 B-VG einen Antrag auf Aufhebung der Bestimmung an den VfGH stellen.

Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot:

Die fehlende Rechtfertigung der Abgabe dem Grunde nach und des Grundrechtseingriffs als solchem stelle außerdem eine Verletzung des Sachlichkeitsgebots bei der Ausgestaltung der Abgabe dar:

Ausfluss der Rechtsprechung des VfGH zum allgemeinen Gleichheitsgrundsatz sei die Formulierung des „**allgemeinen Sachlichkeitsgebots**“, wonach der Gleichheitsgrundsatz dem Gesetzgeber „**insofern inhaltliche Schranken [setze], als er verbiete, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen**“ (vgl. VfSlg 17.807/2006).

Für dieses Sachlichkeitsgebot habe der VfGH die Formel entwickelt, dass eine **gesetzliche Regelung auf einen vernünftigen Grund beruhen** müsse und **nicht unverhältnismäßig** sein dürfe (vgl. VfSlg 14.650/1996, 16.080/2001, 17.026/2003). Strukturell lasse sich jedenfalls festhalten, dass das allgemeine Sachlichkeitsgebot nach herrschender Auffassung (vgl. Österreichisches Bundesverfassungsrecht, Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg zu Artikel 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 B-VG (und Artikel 20 GRC) (Holoubek)) zu einer Prüfung dahingehend führe, ob die für eine **bestimmte Regelung ins Treffen geführte** (externe) **Zielsetzung** (man könnte auch sagen: das

öffentliche Interesse, oder wenn man den hier weiten Spielraum des Gesetzgebers bei der Festlegung seiner Ziele betonen wolle, der „vernünftige Grund“) **und ihre Umsetzung gegenüber der für den betroffenen Einzelnen und damit verbundenen Benachteiligung verhältnismäßig sei** (vgl. VfSfg 17.315/2004 oder 17.807/2006).

Ziel des EKB-S sei eindeutiger Weise 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.“ (vgl. OP XXVII IA 3024/A AB 1817 S. 187).

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 Verbraucheiverträge 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.“ (vgl. ErwGr 4 und 6).

Der EKB-S solle also die Preise für Verbraucher senken. Doch gerade dieses Ziel könne durch die Erlösabschöpfung nicht erreicht werden. Mittlerweile erscheine es eindeutig, dass der EKB-S **nicht zu einer Senkung der Strompreise geführt habe**. (Hier wäre eine dementsprechende Studie, die da über einzelne Berichte hinaus zeige, sinnvoll). Dies u.a., da Stromproduzenten idR nicht an Verbraucher verkaufen, sondern an Stromhändler, die dann an Verbraucher weiterverkaufen. Doch gerade diese seien von der EKB-S ausgenommen.

Außerdem sei eine befristete Erlösabschöpfung, egal auf welcher Ebene sie statfinde, per se nicht geeignet, die Preise zu senken.

Die Maßnahmen zur Einnahmebeschränkung bei den Stromerzeugern seien in Bezug auf die Endverbraucherpreise 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 weiterzuverkaufen. Um tatsächlich die Preise für die Endverbraucher 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.**

Überdies komme noch hinzu, dass andere Energieproduzenten, wie zB Fernwärmeproduzenten vollkommen von der Regelung unbeeinträchtigt seien, obwohl auch ihre Preise starken Einfluss auf den Strommarkt haben.

Damit sei die Regelung sachlich nicht zur Zielerreichung geeignet und verstoße damit gegen den Gleichheitsgrundsatz und sei daher verfassungswidrig. Es werde daher beantragt, den Energiekrisenbeitrag-Strom **mit € 0,00 festzusetzen**.

Darüber hinaus werde gemäß § 262 Abs. 2 BAO der Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung und Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht innerhalb von drei Monaten gestellt.

Die Beschwerde wurde somit ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

4. Vorlagebericht vom 19. August 2024:

Nach den weiteren Ausführungen im Vorlagebericht vom 19. August 2024 regle § 4 Abs. 1 EKBSG, dass begünstigte Investitionen eines verbundenen Unternehmens dem Beitragsschuldner nur zugerechnet werden können, wenn das verbundene Unternehmen nicht selbst Beitragsschuldner gemäß § 5 Abs. 1 EKBSG sei. Die Zurechnung der Investitionen sei aufgrund dieser Textierung ausgeschlossen. Es werde daher beantragt die Beschwerde abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob anteilige begünstigte Investitionen eines verbundenen Unternehmens der Bf. gemäß § 4 Abs. 1 EKBSG als Beitragsschuldnerin nur dann zugerechnet werden können, wenn das verbundene Unternehmen nicht selbst Beitragsschuldner sei. Eigene weitere Absetzbeträge wurden dabei seitens der Bf. nicht geltend gemacht.

Nach Auffassung der Bf. sollen Investitionen eines verbundenen Unternehmens insoweit abgezogen werden können, als dieses verbundene Unternehmen sie nicht selbst absetzen könne bzw. es nicht mit Beiträgen verrechnen könne.

1. Sachverhalt:

Die Bf. betreibt zum Zwecke der Stromerzeugung einen Windpark und beantragte nach der Aufstellung über den Energiekrisenbeitrag-Strom vom xx. xxxxxx 2024 für den Zeitraum 01.07.2023 bis 31.12.2023 die Festsetzung des Energiekrisenbeitrag-Strom mit EUR 0,00. Dies insbesondere, als der EKB-S mit € 1.133.622,87 ermittelt und diesem begünstigte Investitionen

verbundener Unternehmen, die gemäß § 5 Abs. 1 EKBSG selbst Beitragsschuldner sind, in gleicher Höhe gegenüberstehen.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten und sind unstrittig. Die Richtigkeit der Selbstberechnung ergibt sich aus dem Vorbringen der Bf. im Rahmen der Beschwerde sowie aus der Abweisung des Antrages auf Festsetzung des EKB-S mit € 0,00 durch die belangte Behörde.

3. Rechtliche Beurteilung:

Ordnen gemäß § 201 Abs. 1 BAO die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

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

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 nach dem 30. November 2022 und vor dem 1. Jänner 2024 (Erhebungszeitraum 1) und nach dem 31. Dezember 2023 und vor dem 1. Jänner 2025 (Erhebungszeitraum 2) erzielt wurde. Die Bemessungsgrundlage beinhaltet auch das Ergebnis von derivativen Kontrakten, die in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Markterlösen stehen. Aufwendungen können nicht berücksichtigt werden.

Nach § 3 Abs. 2 im Sinne dieses Bundesgesetzes

1. Überschusserlöse: eine positive Differenz zwischen den Markterlösen des Beitragsschuldners je MWh Strom und der jeweiligen Obergrenze für Markterlöse gemäß Z 3.
2. Markterlöse: die realisierten Erträge, die ein Beitragsschuldner für den Verkauf und die Lieferung von Strom in der Union erhält, unabhängig von der Vertragsform, in der dieser Austausch stattfindet, einschließlich Strombezugsverträgen und anderer Absicherungen gegen Schwankungen auf dem Stromgroßhandelsmarkt und unter Ausschluss jeglicher von Mitgliedstaaten gewährter Unterstützung.
3. Obergrenze für Markterlöse:
 - a) für Überschusserlöse, die von 1. Dezember 2022 bis 31. Mai 2023 erzielt wurden, beträgt die Obergrenze 140 Euro je MWh Strom;
 - b) für Überschusserlöse, die nach dem 31. Mai 2023 erzielt wurden, beträgt die Obergrenze 120 Euro je MWh Strom.

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

Nach § 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 ein Absetzbetrag für begünstigte Investitionen in erneuerbare Energien und Energieeffizienz abgezogen werden. Voraussetzung dafür ist, dass Anschaffungs- oder Herstellungskosten von begünstigten Investitionsgütern im Erhebungszeitraum 1 oder im Erhebungszeitraum 2 anfallen. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung von begünstigten Investitionsgütern über einen dieser Zeiträume hinaus, kann der Absetzbetrag auch für in den jeweiligen Zeiträumen anfallende Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten geltend gemacht werden.

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

Begünstigte Investitionen sind nach § 4 Abs. 2 EKBSG im Erhebungszeitraum 1 im Ausmaß von 50 % der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten als Absetzbetrag zu berücksichtigen. Der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen beträgt höchstens 36 Euro je MWh Strom bezogen auf die den Markterlösen gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 zugrundeliegende gelieferte Menge. In Fällen des § 3 Abs. 3 kann der Absetzbetrag ebenfalls berücksichtigt werden, wobei für

- den Zeitraum von 1. Dezember 2022 bis 31. Mai 2023 bei Erzeugungskosten zwischen 140 Euro und 180 Euro je MWh Strom und
- den Zeitraum nach dem 31. Mai 2023 bei Erzeugungskosten zwischen 120 Euro und 180 Euro je MWh Strom

die Obergrenze von 180 Euro nicht überschritten werden darf.

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

Nach § 5 Abs. 1 EKBSG ist Beitragsschuldner

1. der Betreiber einer Anlage (§ 7 Abs. 1 Z 20 ElWOG 2010) zur Erzeugung von Strom gemäß § 1 Abs. 3 mit einer installierten Kapazität von mehr als 1 MW;
2. der Begünstigte eines Strombezugsrechtes aus Erzeugungsanlagen gemäß Z 1. Strombezugsrechte sind langfristige Stromlieferungen, die entweder über Istwertaufschaltung direkt oder über Fahrpläne abgewickelt werden und deren Abgeltung nicht auf einem Marktpreis beruht. In diesen Fällen gilt der Betreiber gemäß Z 1 insoweit nicht als Beitragsschuldner für die auf das Strombezugsrecht entfallenden Strommengen.

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

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

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

Das EBSKG erging in Umsetzung der EU-Notfallmaßnahmen-VO, 2022/1854, vom 6. Oktober 2022.

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

Nach § 1 EKB-InvestitionsV, BGBl II 194/2023, ist Voraussetzung für den Abzug eines Absetzbetrages für begünstigte Investitionen in erneuerbare Energien und Energieeffizienz vom Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) und vom Energiekrisenbeitrag fossile Energieträger (EKB-F) bis zu den Höchstbeträgen gemäß § 4 Abs. 2 EKBSG und § 4 Abs. 3 EKBF, dass die Investitionen

1. dem Zeitraum gemäß § 2 zugeordnet werden,
2. die inhaltlichen Voraussetzungen gemäß § 3 erfüllen,
3. dem jeweiligen Beitragsschuldner gemäß § 4 zurechenbar sind und
4. in einem Verzeichnis gemäß § 5 ausgewiesen werden.

Nach § 4 Abs. 2 InvestitionsV, BGBl II 194/2023, sehen § 4 Abs. 1 EKBSG sowie § 4 Abs. 1 EKBF vor, dass Investitionen eines verbundenen Unternehmens, das selbst nicht Beitragsschuldner ist, einem oder mehreren mit dem Unternehmen verbundenen Beitragsschuldner(n) zugerechnet werden können, wobei eine sachgerechte Aufteilung vorzunehmen ist. [...]

Die belangte Behörde erließ mit 1. August 2024 einen Bescheid, mit dem der Energiekrisenbeitrag-Strom für den Zeitraum 1. Juli 2023 bis 31. Dezember 2023 mit € 1.133.621,87 festgesetzt wurde. In der Begründung erläutert die Behörde, dass die Selbstberechnung des Energiekrisenbeitrag-Strom unrichtig war, da die Bf. einen Absetzbetrag für begünstigte Investitionen von verbundenen Unternehmen beantragte, der aber nur zu berücksichtigen ist, wenn die verbundenen Unternehmen nicht selbst Beitragsschuldner iSd § 5 Abs. 1 EKBSG sind.

3.1 Nichtanerkennung der Zurechnung begünstigter Investitionen von verbundenen Unternehmen als Absetzbetrag:

Nach Auffassung der Bf. sei die maßgebliche Bestimmung des § 4 Abs. 1 EKBSG – entgegen den Ausführungen der belangten Behörde sinnvoll mit nur dem Bestimmungsinhalt auszulegen, dass eine Verrechnung der begünstigten Investitionen bei verbundenen Unternehmen auch für den Fall, dass das Unternehmen selbst Beitragsschuldner ist, in dem Umfang möglich sein solle, dass ein aufgrund hoher Investitionen bei ihm nicht verwertbarer Absetzbetrag bei verbundenen Unternehmen zu berücksichtigen ist.

Die Wortfolge „*das nicht selbst Beitragsschuldner ist*“ wäre nach den Ausführungen der Bf. in teleologischer Interpretation im Sinn von „*insoweit es nicht selbst Beitragsschuldner ist*“ auszulegen bzw. zu verstehen.

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

Demnach wäre sicherzustellen, dass, sollten die Investitionen mehreren Beitragsschuldnern zugutekommen, diese nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel aufzuteilen sind sowie, dass es nicht zu mehrfachen Begünstigungen durch dieselben begünstigten Investitionen kommen kann.

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

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

Demgemäß wird auch in § 4 Abs. 2 EKB-InvestitionsV, BGBl II 194/2023, hinsichtlich der Zurechenbarkeit von Investitionen eines verbundenen Unternehmens, das selbst nicht Beitragsschuldner ist, auf § 4 Abs. 1 EKBSG verwiesen. Demnach können Investitionen eines verbundenen Unternehmens nur dann zugerechnet werden, wenn dieses nicht selbst Beitragsschuldner ist.

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

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

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

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

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass als Erhebungszeitraum 1 gemäß § 3 Abs. 1 EKBSG der 30. November 2022 bis zum 1. Jänner 2024 und als Erhebungszeitraum 2 der 31. Dezember 2023 bis 1. Jänner 2025 gilt.

Mit dieser Novelle wurde das Gesetz in dem Sinn, den der Bf. der Erstfassung beilegen will, abgeändert. Den Bezug habenden Erläuterungen (3824/A XXVII. GP) ist in diesem Zusammenhang zu entnehmen:

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

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

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

Würde der Gesetzgeber bereits für den Erhebungszeitraum 1 (vgl. § 3 Abs. 1 EKBSG) und somit für den Zeitraum von 30.11.2022 bis 01.01.2024 eine Zurechnung vorgesehen haben, wäre die oben genannte gesetzliche Bestimmung (Wirksamkeit **nur** für den **Erhebungszeitraum 2**, d.h. nach dem 31. Dezember 2023 und vor dem 1. Jänner 2025 völlig sinnentleert.

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

Nach ErwGr 26 der VO sind die Mitgliedstaaten angehalten, wirksame Maßnahmen zu ergreifen, um sicherzustellen, dass die in der VO vorgesehene Obergrenze für Markterlöse auch dann wirksam angewandt wird, wenn Erzeuger Teil einer Unternehmensgruppe sind.

Aufgrund des in Art. 18 Abs. 1 B-VG verankerten Legalitätsprinzips sind die Gerichte – ebenso wie die Verwaltungsbehörden – verpflichtet, ihre Entscheidungen – unabhängig von einer eventuellen Verfassungswidrigkeit – auf der Grundlage der geltenden Gesetze zu treffen. Gemäß Art. 89 Abs. 1 B-VG steht den ordentlichen Gerichten, soweit in den folgenden Absätzen nicht anderes bestimmt ist, die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Gesetze nicht zu. Sowohl die belangte Behörde als auch das Bundesfinanzgericht haben daher grundsätzlich die Bestimmungen des EKBSG so lange anzuwenden, wie sie dem Rechtsbestand angehören.

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

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

Bei der Bf. handelt es sich um ein stromerzeugendes Unternehmen. Sie ist gemäß § 5 EKBSG Beitragsschuldnerin, die in Anwendung des § 4 EKBSG einen (verbleibenden) Absetzbetrag für begünstigte Investitionen, die von drei benannten Gesellschaften stammen und die ebenfalls Beitragsschuldner sind, geltend machen will.

Dazu ist anzuführen, dass die drei Gesellschaften als Beitragsschuldner von begünstigten Investitionen in der in § 4 Abs. 2 EKBSG dargelegten Höhe (genauso wie Gesellschaften, die keine verbundenen Gesellschaften darstellen, aber Strom gemäß § 1 Abs. 3 EKBSG erzeugen (*„stand-alone Energieerzeuger“*)) Absetzbeträge zunächst bei sich selbst geltend machen können.

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

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

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

Als Begründung dafür ist den erläuternden Bemerkungen zu entnehmen, dass die Bestimmung infolge der in diesem Bereich vorzufindenden Unternehmensstruktur (Netzgesellschaften im Konzern oder Joint Ventures) in das Gesetz Eingang finden soll. Die eingeführte Regelung erscheint dem erkennenden Senat durch den, dem Gesetzgeber zuzubilligenden rechtspolitischen Spielraum in Abgabensachen gedeckt.

Die Umgestaltung der Verrechnung des Absetzbetrages für begünstigte Investitionen auch beitragschuldnerischer Gesellschaften auf andere Gesellschaften im Unternehmensverbund (wie sie in der Novelle des EKBSG BGBl. I Nr. 13/2024 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2024

eingeführt wurde), stellt laut do. erläuternden Bemerkungen eine „*Ausweitung der Zurechenbarkeit bei verbundenen Unternehmen dar*“ für die keine weitere Begründung geliefert wird.

Die Frage, ob mit dieser, für verbundene Unternehmen umfassenderen begünstigenden Regelung ein Verstoß gegen den verfassungsrechtlich gebotenen Gleichheitsgrundsatz oder des Grundrechtes auf Eigentum verbunden ist, ist aufgrund des gegenständlich in Beschwerde gezogenen Zeitraumes (1. Juli 2023 – 31. Dezember 2023) nicht präjudiziell.

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

3.2 Überschreitung des unionsrechtlichen Rahmens:

Gemäß Punkt 2 der Beschwerde liegt eine Überschreitung des unionsrechtlichen Rahmens und gemäß Punkt 3 eine Verfassungswidrigkeit des EKBSG aus weiteren gesondert dargelegten Erwägungen vor. Zu diesen, von der Bf. vorgebrachten Einwendungen ist auszuführen:

Im vorliegenden Fall macht die Bf. geltend, dass es sich bei den in Art. 6 der EU-Notfallmaßnahmen-VO genannten Grenze von € 180/MWh um eine unionsweit *einheitliche Obergrenze* handelt. Sie leitet ihre Annahme aus dem Erwägungsgrund 23 zur VO ab.

Ungeachtet des Umstandes, dass nach Art. 22 Abs. 2 lit. c EU-Notfallmaßnahmen-VO Art. 6 dieser Verordnung nur bis 30. Juni 2023 in Geltung war, soll nach dem ErwGr 27 zur EU-VO die Höhe der Obergrenze für Markterlöse „*die Möglichkeiten der betroffenen Erzeuger, einschließlich der Erzeuger erneuerbarer Energien, nicht beeinträchtigen, ihre Investitions- und Betriebskosten zu decken, und künftige Investitionen in die erforderlichen Kapazitäten für ein emissionsarmes und zuverlässiges Elektrizitätssystem erhalten sowie Anreize dafür schaffen. Die Obergrenze für Markterlöse, als eine unionsweit einheitliche Obergrenze ist am besten dafür geeignet, das Funktionieren des Strombinnenmarkts aufrechtzuerhalten, da dadurch der Preiswettbewerb zwischen den Stromerzeugern, die verschiedene Technologien nutzen, insbesondere im Bereich der erneuerbaren Energien, gewahrt wird.*“

Art. 6 VO legt die Begrenzung der Markterlöse, die Stromerzeuger aus erneuerbaren Energiequellen wie z.B. Windenergie erzielen, mit "höchstens" € 180,00/MWh fest.

Eine *Wortinterpretation* dieses Begriffes lässt nicht erkennen, dass mit der VO eine unionsweit für die Mitgliedstaaten einheitliche und verpflichtend anzuwendende Grenze statuiert wurde, die nicht auch unterschritten werden kann. Die EU-VO sieht allerdings auch die Möglichkeit 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).

Darüber hinaus dient die Vereinheitlichung der Obergrenze der Vermeidung von Verzerrungen zwischen den Energieerzeugern in der Union, die durch unterschiedliche Obergrenzen entstehen würden.

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

Aufgrund des Anstiegs der Inflation auf 9,7% (vgl. Statistik Austria, Pressemitteilung 13 074-102/23 für April 2023) und der gesunkenen Großhandelspreise (vgl. Statistik Austria, Pressemitteilung 13 236-002/24) wurde vom Gesetzgeber die Obergrenze für Markterlöse mit Wirksamkeit vom 1. Juni 2023 auf € 120,00 herabgesetzt. Mit dieser Anpassungsmaßnahme zielte der Gesetzgeber auf die volkswirtschaftlich gebotene Dämpfung der im Vergleich zu Westeuropa deutlich höher gelegenen Inflation unter gleichzeitiger Anhebung der finanziellen Unterstützung der belasteten Haushalte und Firmen ab. 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.

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

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

Die Bf. sieht eine weitere Überschreitung der VO darin begründet, dass Art. 10 Abs. 1 VO vorschreibt, dass die Mitgliedstaaten sicherzustellen haben, dass alle Überschusserlöse, die sich aus der Anwendung der Obergrenze für die Markterlöse ergeben gezielt zur Finanzierung von Maßnahmen verwendet werden, mit denen Stromendkunden unterstützt werden, um die Auswirkungen der hohen Strompreise auf die Kunden abzumildern, wofür Abs. 4 leg.cit. beispielhafte Maßnahmen vorsieht.

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

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

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.

Da die Stromerzeuger trotz der Besteuerung im Rahmen des EKBSG nicht bereit waren, die Preise wieder auf das ursprüngliche Preisniveau herabzusetzen, hat der Gesetzgeber bereits im Vorfeld der Erlassung des EKBSG die Notwendigkeit von Entlastungsmaßnahmen infolge stark gestiegener Strompreise erkannt. Dem Erfordernis entsprechend wurde das Stromkostenzuschussgesetz (BGBl I 1156/2022) erlassen und trat mit 25. Oktober 2022 in Kraft. Es erging damit nach Wirksamkeitsbeginn der VO mit 8. Oktober 2022.

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

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

1. *die Kostenbelastung von Haushaltskundinnen und Haushaltskunden durch die Sicherstellung einer leistbaren Stromversorgung zu verringern (Stromkostenzuschuss in*

Form des Stromkostenzuschusses für ein Grundkontingent und des Stromkostenergänzungszuschusses);

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

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

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

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

3.3 Verfassungswidrigkeit des Energiekrisenbeitrages:

3.3.1 fehlende Rechtfertigung der Abgabe:

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

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

3.3.2 Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip:

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

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

Ungeachtet des Umstandes, dass nach Art. 22 Abs. 2 lit. c EU-VO der Art. 8 dieser VO nur bis zum 30. Juni 2023 in Geltung war, sieht Art. 8 Abs. 1 lit. b der VO vor, dass die Mitgliedsstaaten für Erzeuger, die Strom aus den in Artikel 7 Absatz 1 genannten Quellen erzeugen, eine höhere Obergrenze für Markterlöse festlegen können, wenn deren Investitions- und Betriebskosten die in Artikel 6 Absatz 1 festgelegte Obergrenze (die gemäß Art. 8 unter den dort statuierten Voraussetzungen auch geringer gewählt werden kann) überschreiten.

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

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

Der von der Bf. monierte Umstand, dass durch das EKBSG die unterschiedliche Kostenstruktur von Stromerzeugern nicht berücksichtigt worden wäre, ist entgegenzuhalten, dass durch § 3 Abs. 3 EKBSG jene Fälle berücksichtigt werden, in denen die direkten Investitions- und Betriebskosten der Energieerzeugung über der dort normierten Obergrenze für Markterlöse liegen, wobei von den betroffenen Stromerzeugern die oberhalb der Markterlöse liegenden direkten Investitions- und Betriebskosten zuzüglich eines Aufschlages von 20% als Obergrenze für Markterlöse angesetzt werden können (vgl. auch ErwGr 42).

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

Indem der Gesetzgeber mit § 3 Abs. 3 EKBSG sehr wohl auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Stromerzeuger Bedacht genommen hat, kann auch kein Verstoß gegen des EKB S gegen das objektive Nettoprinzip erkannt werden.

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

3.3.3 Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und fossilen Energieträgern:

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

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

ErwGr 45 führt dazu präzisierend aus:

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

Die EU rechtfertigt aus dieser Erwägung, dass die Stromerzeugung abseits fossiler Energieträger nicht wie der Solidaritätsbeitrag für im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich tätige Unternehmer, umgesetzt durch das Bundesgesetz Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger, BGBl. I 220/2022, nicht vom Gewinn, sondern von Markterlösen bemessen wurde.

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

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

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.

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

3.3.4 Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Fernwärmeversorgern:

Die Bf. behauptet das Vorliegen einer Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Fernwärmeversorgern, da diese im gleichen Segment als Energieversorger tätig werden. Österreich hat nach den Darstellungen der Bf. mit 60% die im EU-Vergleich höchste Inflationsrate bei Fernwärme.

Dazu ist anzuführen, dass nicht belegt wurde, dass bei diesen Übergewinne entstanden wären. Außerdem waren die Preissteigerungen bei den Fernwärmeversorgern, wie allgemein bekannt, auf den starken Anstieg der Gaspreise zurückzuführen, da Fernwärmeversorger Gas, das sie zur Herstellung der Fernwärme einsetzten, teurer einkaufen mussten. Anhand des Vorbringens der Bf. kann daher nicht festgestellt werden, dass der Gesetzgeber Fernwärmeversorger gegenüber Stromerzeugern privilegiert hätte.

3.3.5 Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Stromhändlern:

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

Ungeachtet des Umstandes, dass nach Art. 22 Abs. 2 lit. c EU-Notfallmaßnahmen-VO, 2022/1854, die Bestimmung des Art. 8 bis 30. Juni 2023 in Geltung war, sieht Art. 8 dieser EU-VO vor, dass 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 aufgrund der in Österreich herrschenden Marktlage augenscheinlich keine Notwendigkeit.

Dass die Stromhändler durch die krisenbedingten Preissteigerungen außergewöhnliche Markterlöse und Übergewinne erzielt hätten, macht die Bf. mit der bloßen Behauptung, diese wären aufgrund ihrer direkten Vertragsbeziehung zu Endkunden heranzuziehen gewesen, nicht deutlich. Da Stromhändler an der *Marge* zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis verdienen, damit wohl nicht nur zu gestiegenen Preisen verkauft haben, sondern auch zu gestiegenen Preisen einkaufen mussten, tritt ein von der Bf. vermuteter (außergewöhnlicher) Profit der Stromhändler auch nicht offensichtlich zu Tage.

Maximilian Reindl, Energiekrisenbeitrag für Strom und fossile Energie als "Übergewinnsteuer", taxlex 2023/24, weist u.a. darauf hin, dass die Entwicklung der Energiekosten in Österreich seit dem Beschluss der VO Anfang Oktober 2022 stark rückläufig war. Auch daran gemessen lag kein Erfordernis des Gesetzgebers, Maßnahmen gegenüber Stromhändlern aufgrund behaupteter ungerechtfertigt erzielter Übergewinne zu treffen, vor.

3.3.6 Ungleichbehandlung von Stromerzeugern untereinander:

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

Nach den ErwGr 33 zur VO sollte die Obergrenze für Markterlöse nicht für Technologien mit hohen Grenzkosten iZm dem Preis der für die Stromerzeugung erforderlichen Brennstoffe wie Gas- und Steinkohlekraftwerke gelten, da deren Betriebskosten deutlich über der Obergrenze für Markterlöse liegen würden und die Anwendung dieser Obergrenze ihre wirtschaftliche Tätigkeit gefährden würde.

Um die Anreize für eine allgemeine Senkung des Gasverbrauchs zu bewahren, sollte nach den ErwGr 33 die Obergrenze auch nicht für Technologien gelten, die in direktem Wettbewerb mit Gaskraftkraftwerken stehen, um Flexibilität im Stromnetz zu gewährleisten und ihnen die Möglichkeit zu bieten, ihren Strom auf den Strommärkten auf Grundlage ihrer Opportunitätskosten wie Laststeuerungs- und Speicherkosten anzubieten.

3.3.7 Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot:

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

Es ist nicht ersichtlich, dass die befristete Regelung untauglich gewesen wäre, diesen Zielsetzungen gerecht zu werden. Da durch die Notfallmaßnahmen gerade die Auswirkungen der hohen Energiepreise abgemildert werden sollten (ErwGr 72), kann mit der Begründung, der EKB-S habe nicht zu einer Senkung der Strompreise geführt, die Sachlichkeit der Regelungen des EKBSG nicht in Zweifel gezogen werden.

Aus den dargelegten Gründen bestand kein Anlass, gemäß Art. 89 Abs. 2 B-VG einen Aufhebungsantrag an den Verfassungsgerichtshof zu stellen. Auf Grundlage der dem Rechtsbestand angehörenden und auch vom Bundesfinanzgericht anzuwendenden Bestimmungen des EKBSG war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Es 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-Notfallmaßnahmen-VO gemäß Art. 22 Abs. 2 lit. c (nur) bis zum 30.06.2023 gegolten haben.

3. 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.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. September 2024