

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Zacherl Schallaböck Proksch Manak Kraft Rechtsanwälte GmbH, Teinfaltstraße 8/5.01, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 4. Dezember 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 18. November 2024 betreffend Festsetzung des Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) für den Zeitraum 1. Jänner 2024 bis 30. Juni 2024 zu Recht:

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

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende Partei (in der Folge die Bf.) berechnete und entrichtete den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) für den Zeitraum 01.01.2024 bis 30.06.2024 in Höhe von € 493.288,64. Mit Antrag vom 08.11.2024 beantragte die beschwerdeführende Partei (in der Folge die Bf.) einerseits gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO die bescheidmäßige Festsetzung des Energiekrisenbeitrag-Strom für den gegenständlichen Zeitraum mit € 0,00 und andererseits die Rückzahlung des sich aus der Festsetzung ergebenden Guthabens. Hierzu wurden eine Reihe von primär verfassungsrechtlichen Bedenken dargetan.

Mit Bescheid vom 18.11.2024 wurde dieser Antrag abgewiesen..

Dagegen richtet sich die am 04.12.2024, mittels FinanzOnline eingebrachte, Beschwerde.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die der Berechnung zu Grunde liegenden Bestimmungen des EKBSG wären verfassungswidrig und der "Beitrag" müsste daher in verfassungskonformer Betrachtung nicht bezahlt werden und wäre der EKB-S mit EUR 0,00 festzusetzen und der entrichtete EKB-S zurückzuzahlen.

Rechtlicher Zusammenhang

Im Zuge der gestiegenen Energiepreise nach der Ausweitung der russischen Invasion der Ukraine habe die EU im Oktober 2022 die EU- Notfallmaßnahmen-VO (EU-VO 2022/1854) beschlossen. Diese sollte einerseits, durch Maßnahmen zur Nachfragesenkung und einer Obergrenze für Markterlöse, für sinkende Strompreise sorgen und andererseits einen "Solidaritätsbeitrag" für den fossilen Sektor einführen. Die Art 6-8 der EU-Notfallmaßnahmen-VO, die es Mitgliedstaaten ermöglicht habe, eine Obergrenze für Markterlöse für Stromproduzenten einzuführen, seien mit 1. Juli 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 (EKBSG) sowie das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom verabschiedet. Zwei österreichische Verordnungen hätten das EKBSG, die EKB-S-Umsetzungs-Verordnung und die EKB-Investitions-Verordnung konkretisiert. Das EKBSG sei rückwirkend mit 1. Dezember 2022 in Kraft getreten.

Der EKB-S basiere auf den monatlichen Überschusserlösen aus dem Stromverkauf, die ab dem 1. Dezember 2022 erzielt worden seien (§ 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 iSd 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 würden, auf höchstens EUR 180/MWh erzeugter Elektrizität begrenzt werden würden. Die von der österreichischen Regierung willkürlich gewählte Obergrenze habe EUR 140/MWh Strom für Erlöse betragen, die zwischen dem 1. Dezember 2022 und dem 31. Mai 2023 erzielt worden seien. 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 EUR 120/MWh Strom für Erlöse, die nach dem 31. Mai 2023 erzielt worden seien, reduziert worden. Auch aus den Materialien gehe lediglich hervor, dass die Obergrenze von EUR 120/MWh Strom unter der Obergrenze der EU liege und die Großhandelspreise gesunken seien. Dies könne keinesfalls eine solch extreme Maßnahme, wie die Reduktion um fast 15 %, sachlich begründen.

Der Bundesregierung sei es mit ihrer willkürlichen Reduktion offenbar so eilig gewesen, dass sie für das Inkrafttreten nicht einmal das Auslaufen der EU-Notfallmaßnahmen-VO und das damit einhergehende Ende des ersten Abrechnungszeitraums abgewartet hätte. Stattdessen sei die Novelle ab 1. Juni 2023 in Kraft getreten. Somit habe für das zweite Halbjahr 2023, indem die EU-Notfallmaßnahmen-VO nicht mehr in Kraft gewesen sei, eine Obergrenze von EUR 120/MWh Strom gegolten. In der Zwischenzeit habe auch die Bundesregierung einige der negativen Auswirkungen der Erlösabschöpfung und insbesondere die massiven Auswirkungen des EKBSG auf Investitionssignale im Bereich der erneuerbaren Energie erkannt und habe das Gesetz abermals mit BGBl Nr 13/2024 (Inkrafttreten mit 1. Jänner 2024) novelliert. 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", hätte 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 verfassungswidrig.

Rechtliche Beurteilung

Zur Rechtswidrigkeit des Bescheids:

Wie schon im Antrag dargelegt, sei die Selbstberechnung einer Steuer von EUR 0,00 im Online-Formular des Dienstes FinanzOnline auch technisch gar nicht vorgesehen bzw nicht möglich.

Überdies gelte in Österreich 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 wurde, 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“ 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 gewesen und der entrichtete EKB-S 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 dazu aber kein Ermittlungsverfahren durchgeführt. Somit sei der angefochtene Bescheid mit formeller und materieller Rechtswidrigkeit behaftet.

Verstoß gegen den Gleichheitssatz gemäß Artikel 7 B-VG bzw das Recht auf Nichtdiskriminierung nach Art 17 GRC

Allgemeines

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 VfGH ein allgemeines und umfassendes verfassungsrechtliches Sachlichkeitsgebot abgeleitet, dem jedes Staatshandeln entsprechen müsse. Außerdem habe er aus Art 7 B-VG ein Verbot sachlich nicht gerechtfertigter Differenzierungen abgeleitet.

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

Der VfGH hege keinen Zweifel daran, dass es sich bei Art 21 Abs 1 GRC - vgl auch Art 7 Abs 1 B-VG und Art 14 EMRK - um eine Garantie der GRC handelt, 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 kämen ausschließlich (i) die Leistungsfähigkeit, (ii) die Äquivalenz in den Ausprägungen einer Kostenäquivalenz oder einer Nutzenäquivalenz sowie (iii) die Verhaltenslenkung in Betracht.

Hiebei sei zu beachten:

Leitender Gedanke des Gleichheitssatzes im Abgabenrecht sei die Lasten- und Pflichtengleichheit der Rechtsunterworfenen. Prinzipiell solle jeder, der leistungsfähig ist, 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 werden. 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 anknüpft. 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 fehlt 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 des 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 würden, 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.

Dies sehe auch das Bundesfinanzgericht so (vgl Erkenntnis des BFG bezüglich der Bf für den 2. Zeitraum): *"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 Verbraucherinnen 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 vom EKB-S ausgenommen. Dass die Strompreise trotz Einführung der Erlösabschöpfung in Österreich hoch bleiben würden (und tatsächlich hoch geblieben seien), 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 sei keine Barriere, die Stromhändler davon abhalte, Elektrizität zu unterchiedlichen 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, weil die meisten Produzenten langfristige Abnahmeverträge abschließen würden 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 Bundesfinanzgericht 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 seien die Endkundenpreise für Strom mittel- bis langfristig den Großhandelspreisen gefolgt. 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.

Die Verfassungswidrigkeit sei durch die mit BGBl. I Nr. 13/2024 vorgenommene Verlängerung des EKBSG bis Ende 2024 noch verstärkt worden: Die Verlängerung erfolgte, obwohl die EU-Notfallmaßnahmen-VO bereits außer Kraft getreten sei. Dies zeige, dass der österreichische Gesetzgeber den EKB-S nicht mehr als Krisenmaßnahme, sondern als reguläres Instrument der Besteuerung eingesetzt habe – ohne dass die dafür notwendige sachliche Rechtfertigung vorliege oder die verfassungsrechtlich gebotene Systematik einer Gewinnbesteuerung gewählt worden sei.

Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip

Zur Verfassungswidrigkeit

Der Gleichheitsgrundsatz übernehme im Abgabenrecht 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 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."*

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 komme auch verwaltungsökonomischen Belangen eine teilweise beachtliche Rolle zu.

Vor dem Hintergrund des ertragssteuerrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips 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 werden würden. Unsachlich sei ebenso eine Besteuerung, die von zufälligen Umständen abhängt.

Vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzip erscheine die Ausgestaltung der 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 iSd Leistungsfähigkeitsprinzips, abgestellt werde, gebe es im Gesetz keine.

Eine sachliche Rechtfertigung, warum auf die Umsätze abgestellt werde, könne es auch nur schwerlich geben. Dies, weil 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 besonders betroffen. Ein undifferenziertes Anknüpfen an den Erlös anstatt an den (Rein-)Gewinn widerspricht also dem Gleichheitsgrundsatz, weil 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 EUR 180/MWh Strom gelegen. Zwar habe die EU-Notfallmaßnahmen-VO in Art 8 die Festlegung einer niedrigeren Obergrenze erlaubt, dennoch liege keine Rechtfertigung für die von Österreich gewählte Obergrenze vor. Dies zeige sich auch daran, dass die zunächst bei EUR 140/MWh Strom liegende Obergrenze für das zweite Halbjahr 2023 mittels Novelle (ebenso willkürlich) auf EUR 120/MWh Strom gesenkt worden sei und diese niedrige Obergrenze nun auch für den gesamten Erhebungszeitraum 2 (Kalenderjahr 2024) beibehalten wurde.

Die aus den parlamentarischen Materialien hervorgehende Begründung, dass die österreichische Obergrenze innerhalb der durch die EU vorgegebenen Obergrenze liege, 36 IA 3024/A 27 GP, 7. 14/30 könne keinesfalls als sachliche Rechtfertigung genügen, und sei möglicherweise auch verordnungswidrig. Ganz im Gegenteil: Ein Nationalratsabgeordneter der Grünen habe in der Nationalratssitzung vom 13. Dezember 2022 zum EKBS-G festgehalten, 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 EUR 120/MWh ergebene Argumentation, dass die Großhandelspreise gesunken seien, ohne näher auszuführen, wieso dies geschehen sei und was dies mit einer Maßnahme, die die Preise gerade bei Verbrauchern senken solle, zu tun haben soll, sei willkürlich und keine sachliche Rechtfertigung. Abgesehen davon, dass diese Absenkung der Obergrenze einzig darauf abzielte, einen Steuerausfall bzw ein geringeres Steueraufkommen infolge der geringeren Großhandelspreise zu verhindern.

Insofern würden 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 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 EUR 36 je MWh Strom bezogen auf die den Markterlösen gemäß § 3 Abs 2 Z 2 zugrundeliegende gelieferte Menge betragen habe dürfen (§ 4 Abs 2).

Auch die mit BGBl. I Nr. 13/2024 vorgenommenen Änderungen bei den Absetzbeträgen für Investitionen würden nichts an der grundsätzlichen Verfassungswidrigkeit ändern: Zwar sei der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen im Erhebungszeitraum 2 (1.1.2024-31.12.2024) auf 75% der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten erhöht (gegenüber 50% im Erhebungszeitraum 1) und die Obergrenze des Absetzbetrags wurde auf 72 Euro je MWh Strom (von zuvor 36 Euro) verdoppelt worden. Diese Verbesserungen würden jedoch nichts daran ändern, dass das System weiterhin auf Erlöse statt auf tatsächliche Gewinne abstelle und damit gegen das objektive Nettoprinzip verstoße.

Auch die neue Möglichkeit, im Erhebungszeitraum 2 Investitionen eines verbundenen Unternehmens zuzurechnen, das selbst Beitragsschuldner ist, ändere nichts an der grundsätzlichen Systematik der Erlösabschöpfung. Diese bleibe weiterhin verfassungswidrig, da sie nicht auf die tatsächlich wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Unternehmen abstelle.

Diese Absetzbarkeit sei durch die Novelle bzw die willkürliche weitere Herabsetzung der Obergrenze von € 140/MWh Strom auf € 120/MWh noch weiter verschlechtert.

Hinzu komme, dass nach § 2 Abs 2 EKB-InvestitionsV künftige Investitionen (Investitionsvorhaben) abgesetzt werden hätten können. Dazu würde die Verordnung regeln, dass für die konkrete begünstigte Investition bereits erste Maßnahmen vor dem 1. Jänner 2024 gesetzt worden sein hätten müssen. 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 sei Planungsleistung als erste Maßnahme ausgeschlossen, weil 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, würden die Projektdauern für die Verwirklichung einer Windkraftanlage zwischen acht und zehn Jahren betragen. Alleine die Vorprüfung eines Windkraftprojekts nehme zwei 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, weil wie oben ausgeführt eine

qualifizierte erste Maßnahme erst nach einem Zeitraum von frühestens zwei Jahren gesetzt werden könne.

Die mit Novelle BGBl. I Nr. 13/32024 eingeführten erweiterten Absetzmöglichkeiten für Investitionen – ändern nichts an dieser grundlegenden Problematik der Projektvorlaufzeiten. Auch die neue Möglichkeit, Investitionen verbundener Unternehmen, die selbst Beitragsschuldner sind, zuzurechnen, löst das Problem nicht: Die zeitliche Diskrepanz zwischen der sofortigen Erlösabschöpfung einerseits und den langen Vorlaufzeiten für neue Projekte andererseits bleibe bestehen. Dies führe weiterhin dazu, dass die Investitionsabsetzbeträge in der Praxis oft ins Leere laufen würden.

Ganz grundsätzlich werde nicht klar, warum die krisenbedingt stark gestiegenen Preise bei ähnlich gebliebenen Grenzkosten eine Abschöpfung des Erlöses statt des Gewinns sachlich rechtfertigen sollen. Gerade in diesem Szenario, hätte ein Abstellen auf tatsächlich zustande gekommene „Zufallsgewinne“ zielgenauer (und in den Augen der Antragstellerin verfassungskonform) jene außerordentlichen Profitsteigerungen erfassen, 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 sicherstellt, dass Unternehmen für ihre tatsächliche Leistung und nicht für marktbedingte Preissteigerungen belastet werden würden, sondern er würde auch verhindern, dass Investitionen in den Ausbau und die Modernisierung der Energieinfrastruktur, die für die Energiewende essentiell seien, unverhältnismäßig beeinträchtigt würden, so wie es durch die derzeitigen Beschränkungen bei absetzbaren Investitionen der Fall sei.

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

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Stromhändlern

Wie bereits oben ausgeführt, beinhalte der Gleichheitsgrundsatz 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.

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 vom EKB-S seien 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, also jenen, denen der EKB-S den 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-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-VO eingeräumte Spielraum sei verfassungskonform auszugestalten. Der Gleichheitssatz und das daraus erfließende Prinzip der Lasten- und Pflichtengleichheit würden es gebieten, 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 habe die Mitgliedstaaten verpflichtet, 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 sei in Österreich hauptsächlich die OMV.

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 eine Ungleichbehandlung von vergleichbaren Tatbeständen vor, die entgegen den Zielen des "Green Deal" der EU-Kommission 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 hätten von den gestiegenen Preisen profitiert. Durch das Merit-Order-System seien sie in der Preisbildung aneinandergebunden. Es seien also vergleichbare Tatbestände, was sich auch daraus ergebe, dass beide Gesetze auf derselben EU-Verordnung beruht hätten und am selben Tag als gemeinsames Paket im Nationalrat beschlossen und mit demselben BGBl kundgemacht worden seien.

Während bei Stromproduzenten, ohne dies sachlich zu begründen, der Umsatz als Bemessungsgrundlage herangezogen werde, stelle der EKB-f auf den Gewinn ab. Erhebungen würden zeigen (Erhebung der IG Windkraft, Juni 2023, Beilage ./B), 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, weil Österreich die von der EU gesetzte Obergrenze von EUR 180/MWh Strom deutlich (ebenfalls ohne sachliche Rechtfertigung) unterschreite. Hinzu komme, dass die faktische Betterbehandlung 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 von Fernwärmeversorgern. Es sei nicht nur so, dass beide Sektoren in der Energieversorgung und damit im selben Feld tätig seien. Die starke Preissteigerung im Energiesektor, die als Ratio für den EKB-S diene, betreffe ebenso andere Energieformen:

So habe Österreich bei der Fernwärme sogar die mit Abstand höchste Inflationsrate im EU-Vergleich. Bei Fernwärme hätten Österreichs Energieversorger die Preise innerhalb der EU am deutlichsten erhöht. In der EU seien die Preise für Fernwärme im Vergleich zum Vorjahr um 17,5 % gestiegen, während die Preise in Österreich um 60,3 % teurer geworden seien. Doch trotz der extremen Preissteigerungen am Fernwärmemarkt und den damit einhergehenden Übergewinnen, die die Versorger in diesem Bereich erzielen hätten können, 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, weil Österreich explizit von der Möglichkeit von der Verordnung abzuweichen Gebrauch gemacht habe, und der EKB-S auch nach dem Außerkrafttreten der EU-VO noch in Geltung stehe. Insofern sei die unsachliche Ungleichbehandlung von Stromproduzenten und fossilen Fernwärmeversorgern gleichheits- und somit verfassungswidrig.

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

Verstoß gegen Abgabenrechtliche Rahmenbedingungen

Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen für die Einführung einer neuen Abgabe

Für die Einführung einer neuen Abgabe bedürfe es zunächst einer Rechtfertigung derselben dem Grunde nach, in weiterer Folge seien verfassungsrechtliche Grenzen bei deren Ausgestaltung zu beachten. Eine Abgabe könne im Wesentlichen zwei Funktionen haben - entweder diene sie der Finanzierung des Staates (Fiskalzwecknorm) oder sie bezwecke eine Verhaltenslenkung der Gesellschaft an sich bzw. der individuellen Abgabepflichtigen (Sozialzwecknorm). Darüber hinaus müsse ein staatlicher Eingriff ein im öffentlichen Interesse gelegenes Ziel verfolgen, geeignet sein, dieses Ziel zu erreichen und zudem verhältnismäßig sein. In seiner konkreten Ausgestaltung müsse der staatliche Eingriff daher den verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen insbesondere dem Gleichheitsgrundsatz Genüge tun. Zusammengefasst seien daher für die Erfindung einer Abgabe verschiedene verfassungsrechtliche Ebenen zu unterscheiden: zunächst seien die verfassungsrechtlichen Schranken bei der Einführung der Abgabe zu beachten. Darüber hinaus sei die neue Abgabe an sich als Eingriff in die individuelle Freiheit zu rechtfertigen. Der Gesetzgeber müsse also einen im öffentlichen Interesse gelegenen Zweck (Fiskal- oder Sozialzweck) verfolgen. In weiterer Folge sei die Wahl des konkreten Steuergegenstands und demnach die Ausgestaltung der Abgabe selbst auf deren Verfassungskonformität (insbesondere die Gleichheitssatz- und Grundrechtskonformität) zu beurteilen.

Der EKB-S sei anhand der in der Finanzverfassung verankerten Kriterien zu prüfen. Gemäß Art 13 B-VG iVm §§ 5, 7 Abs 2 F-VG 1948 besitze der Bund die sogenannte Kompetenz-Kompetenz für die Verteilung der Besteuerungsrechte und könne somit auch bei Wahrung der Typologie des § 6 F-VG 1948 neue Abgabentatbestände für seinen Zuständigkeits- oder Kompetenzbereich erfinden. Er müsse dafür jeweils auch den finanzverfassungsgesetzlichen Typus der Abgabe (ausschließliche oder geteilte Bundesabgabe) bestimmen. Die Abgaben- bzw. Gesetzgebungshoheit sei dabei vom F-VG 1948 mit der Abgabentypologie des § 6 verknüpft. Dies habe zur Folge, dass der Bundesgesetzgeber für die Regelung von ausschließlichen Bundesabgaben zuständig sei. Das ergebe sich nicht zuletzt im gegenständlichen Fall auch aus Art 10 Abs 1 Z 4 B-VG iVm § 7 Abs 1 F-VG 1948.

Wie jede Abgabe stelle auch der EKB-S einen Grundrechtseingriff dar, der nach Art 5 StGG, Art 1 1. ZPMRK und Art 17 GRC einem Gesetzesvorbehalt unterliege. Demnach sei der Gesetzgeber zu Eingriffen in das Grundrecht berechtigt, sofern der Eingriff durch gesetzliche Anordnung erfolge und durch ein öffentliches Interesse gerechtfertigt sowie verhältnismäßig sei.

Im Hinblick auf das erforderliche öffentliche Interesse könne eine Abgabe entweder durch einen Fiskal- oder einen Sozialzweck gerechtfertigt sein. Im vorliegenden Fall habe der europäische Verordnungsgeber für die Rechtfertigung der Abgabe einen Sozialzweck vorgegeben. Dazu würden beispielhaft sogar Maßnahmen zur finanziellen Unterstützung der Stromendkunden in Art 10 Abs 4 der EU-VO angeführt. Diese könnten ua „die Gewährung eines finanziellen Ausgleichs für Stromendkunden“ oder „direkte Überweisungen an Stromendkunden“ oder aber auch „eine Senkung der Strombezugskosten der Stromendkunden“ umfassen. Die zeitlich befristeten Notfallmaßnahmen sollen daher gezielt für die finanzielle Entlastung der Stromendverbraucher herangezogen werden und nicht in das allgemeine Budget des Staates fließen. Zu beachten sei weiters, dass die Abgabe, zumindest ex-ante betrachtet, geeignet sein muss, das gewünschte Lenkungsziel zu erreichen.

Der Gesetzgeber sei darüber hinaus angehalten die Auswahl des Besteuerungsgegenstands zu begründen. Grundsätzlich sei davon auszugehen, dass die steuerliche Belastungsentscheidung und demnach auch die Wahl des konkreten Besteuerungsgegenstands bei der Einführung einer neuen Abgabe in der rechtspolitischen Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers liege, sofern nicht besondere Umstände vorlägen, die eine solche Regelung als unsachlich erscheinen ließen. Daraus folge jedoch auch, dass die Erhebung einer neuen Abgabe grundsätzlich einer rationalen Begründung bedürfe, die über den bloßen Finanzbedarf hinausgehe.

Anders als der EU-VO sei dem EKBSG kein Sozialzweck zu entnehmen, als Rechtfertigung der Abgabe komme im vorliegenden Fall nur ein Fiskalzweck in Betracht. Eine Fiskalzwecknorm müsse entweder von Äquivalenzerwägungen oder von Leistungsfähigkeitserwägungen getragen sein. Äquivalenz bedeute, dass die Abgabe ein Entgelt für eine staatliche Leistung darstelle und den Preis dieser Leistung abbilde. Solidaritätsgesichtspunkte fänden bei Abgaben,

die basierend auf diesem Prinzip eingeführt werden, keine Beachtung, da es hinfällig sei, ob der Einzelne über ausreichend finanzielle Mittel zur Inanspruchnahme der öffentlichen Leistung verfüge oder nicht. Diese Form der Rechtfertigung finde im gegenständlichen Fall keine Anwendung, vielmehr sei auf das Leistungsfähigkeitsprinzip abzustellen.

Beim Leistungsfähigkeitsprinzip solle die Sicherstellung einer sachgerechten und somit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechenden Besteuerung über den Gleichheitssatz erreicht werden. Eine Abgabenlast solle dabei abhängig von den jeweiligen Einkommens- und Vermögensverhältnissen auf die Steuerpflichtigen aufgeteilt werden. Jene, die über größere finanzielle Mittel verfügen, seien in der Lage einen höheren Beitrag an den Staat zu leisten. Demnach stelle das Leistungsfähigkeitsprinzip ein vom Gesetzgeber im Ertragssteuerrecht zugrunde gelegtes Ordnungsprinzip dar, von dem im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes nur bei entsprechender sachlicher Rechtfertigung abgewichen werden dürfe.

Abgaben mit bloßem Fiskalzweck müssten daher grundsätzlich auf das tatsächlich erzielte Einkommen oder eine andere die tatsächliche Leistungsfähigkeit abbildende Größe, nicht aber auf eine fiktive Leistungsfähigkeit, abstellen. Wie oben ausführlich ausgeführt, sei dies beim EKBSG gerade nicht der Fall.

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 würden gegen die bundesverfassungsrechtliche Kompetenzordnung (hier: gegen Art 12 Abs 1 Z 2 B-VG) verstoßen, wenn die Abgabenform missbraucht werde. 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 zu gleich 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 insb 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 ist, 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"* (mwN).

Die mit BGBl. I Nr. 13/2024 vorgenommene Verlängerung des EKB-S für das Kalenderjahr 2024 verstärke den Eindruck eines Missbrauchs der Abgabenform noch weiter: Die Verlängerung ziele nach den Materialien ausdrücklich darauf ab, *„die Weitergabe von Preissenkungen weiter zu forcieren"* (IA 3842/A BlgNR 27. GP 4). Damit werde der Charakter als wirtschaftspolitische Lenkungsmaßnahme noch deutlicher. Dies geschehe zu einem Zeitpunkt, zu dem die EU-Notfallmaßnahmen-VO bereits außer Kraft getreten und damit die ursprüngliche unionsrechtliche Grundlage weggefallen sei.

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

Ausschließliche Geltendmachung der Verfassungswidrigkeit von Gesetzen

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

Anträge

Aus diesen Gründen, und gestützt auf jeden erdenklichen Rechtsgrund richtete die Bf. an das zuständige Verwaltungsgericht, die Anträge

- Auf Abänderung des bekämpften Bescheids, sodass dem Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung des EKB-S entsprochen und der Beitrag mit EUR 0,00 festgesetzt werde;
- Auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung und Direktvorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gem § 262 Abs 2 lit a BAO;

Anregungen

Sollte das zuständige Verwaltungsgericht die verfassungsrechtlichen Bedenken der Bf. gegen die präjudiziellen Bestimmungen teilen, möge es an den Verfassungsgerichtshof gem 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.

Ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung legte die belangte Behörde die Beschwerde am 05. Dezember 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 1. Jänner 2024 bis 30. Juni 2024 einen EKB-S in Höhe von € 493.288,64 selbst berechnet und an das für sie zuständige Finanzamt entrichtet.

Sie stellte sodann den Antrag den EKB-S gemäß § 201 BAO mit Null festzusetzen und begründete diesen Antrag vordergründig mit der Verfassungswidrigkeit der Regelungen des EKBSG.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes und sind unstrittig.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zunächst ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht bereits 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 hingewiesen (vgl. bspw mwN BFG 29. Juli 2024, RV/7102130/2024; 15. September 2024, RV/7102010/2024 mit weiteren Hinweisen auf die Judikatur des BFG).

Die Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates vom 6. Oktober 2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise (im Folgenden: EU-NotfallmaßnahmenVO), die bis 31. Dezember 2023 galt, deren Artikel 6, 7 und 8 jedoch nur bis 30. Juni 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, im Wesentlichen Folgendes vor:

In Kapitel I wird in Artikel 1 unter der Überschrift "*Gegenstand und Begriffsbestimmungen*" als Gegenstand und Anwendungsbereich Folgendes festgelegt:

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

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

"Artikel 6

Verbindliche Obergrenze für Markterlöse

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

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

(3) Die Mitgliedstaaten treffen wirksame Maßnahmen, um eine Umgehung der Verpflichtungen der Erzeuger gemäß Absatz 2 zu verhindern. Sie stellen insbesondere sicher, dass die Obergrenze für Markterlöse wirksam angewandt wird, wenn Erzeuger unter der Kontrolle oder

teilweise im Besitz von anderen Unternehmen stehen, insbesondere wenn sie Teil eines vertikal integrierten Unternehmens sind.

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

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

Artikel 7

Anwendung der Obergrenze für Markterlöse auf Stromerzeuger

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

a) Windenergie;

b) Solarenergie (Solarthermie und Fotovoltaik);

c) Erdwärme;

d) Wasserkraft ohne Speicher;

e) Biomasse-Brennstoffe (feste oder gasförmige Biomasse-Brennstoffe) außer Biomethan;

f) Abfall;

g) Kernenergie;

h) Braunkohle;

i) Erdölerzeugnisse;

j) Torf.

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

(3) Die Mitgliedstaaten können insbesondere in Fällen, in denen die Anwendung der Obergrenze für Markterlöse gemäß Artikel 6 Absatz 1 zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand führt, beschließen, diese Obergrenze für Markterlöse nicht auf Stromerzeuger anzuwenden, die Strom mit Anlagen mit einer installierten Kapazität von bis zu 1 MW erzeugen. Die Mitgliedstaaten können - insbesondere, wenn bei Anwendung der Obergrenze für Markterlöse gemäß Artikel 6

Absatz 1 ein Anstieg der CO₂-Emissionen und eine Verringerung der Erzeugung von Energie aus erneuerbaren Quellen droht - beschließen, diese Obergrenze für Markterlöse nicht auf in Hybridanlagen erzeugten Strom anzuwenden, in denen auch konventionelle Energiequellen zum Einsatz kommen.

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

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

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

Artikel 8

Nationale Krisenmaßnahmen

(1) Die Mitgliedstaaten können

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

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

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

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

e) auf Wasserkraftanlagen, die durch Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe d nicht erfasst werden, eine Obergrenze für Markterlöse anwenden, oder Maßnahmen für diese Anlagen beibehalten oder

introduce, through which their market clearing prices are further limited, whereby also between technologies differences can arise.

(2) For the measures mentioned in paragraph 1, in accordance with this Regulation the following apply:

- a) are proportionate and non-discriminatory;*
- b) must not endanger investment signals;*
- c) ensure that investment and operating costs are covered;*
- d) must not distort the functioning of the electricity wholesale markets and in particular have no effects on the merit order and price formation on the wholesale market;*
- e) are compatible with Union law.*

Article 9

Distribution of congestion revenue surpluses from the allocation of cross-zonal capacity

(1) Notwithstanding the Union rules on congestion revenues, Member States may use congestion revenue surpluses from the allocation of cross-zonal capacity to finance measures to support electricity end-users in the sense of Article 10.

(2) The use of congestion revenue surpluses in accordance with paragraph 1 is subject to the approval of the regulatory authority of the concerned Member State.

(3) Member States inform the Commission of the use of congestion revenue surpluses in accordance with paragraph 1 within one month of the date of the adoption of the relevant national measure.

Article 10

Distribution of surplus revenues

(1) Member States ensure that all surplus revenues, which result from the application of the upper limit for market clearing prices, are used to finance measures to support electricity end-users, in order to mitigate the effects of high electricity prices on these customers.

(2) The measures mentioned in paragraph 1 must be clearly defined, transparent, proportionate, non-discriminatory and verifiable and must not be contrary to the obligation to reduce gross electricity consumption in accordance with Articles 3 and 4.

(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, BGBl I Nr 220/2022 idF BGBl I Nr 64/2023 (in der Folge kurz EKBSG), 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. Oktober 2022, S 1 (im Folgenden EU-NotfallmaßnahmenVO), umgesetzt.

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

Gemäß § 1 Abs 3 EKBSG unterliegt dem EKB-S die Veräußerung von im Inland erzeugtem Strom aus Windenergie, Solarenergie, Erdölerzeugnissen, Torf und Biomasse-Brennstoffen ausgenommen Biomethan, durch den Stromerzeuger einschließlich der Realisierung von Veräußerungsrechten auf Strom.

Gemäß § 3 Abs 1 EKBSG ist Bemessungsgrundlage für den EKB-S die Summe der monatlichen Überschusserlöse aus der Veräußerung von Strom gemäß § 1 Abs 3 EKBSG, die 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.

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

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, 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.

Gemäß § 3 Abs 2 Z 3 EKBSG beträgt die Obergrenze für Markterlöse

a) für Überschusserlöse, die von 1. Dezember 2022 bis 31. Mai 2023 erzielt wurden, EUR 140 je MWh Strom,

b) für Überschusserlöse, die nach dem 31. Mai 2023 erzielt wurden, EUR 120 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 EKBSG 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.

Gemäß § 4 Abs 2 EKBSG sind begünstigte Investitionen 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 EUR 140 und EUR 180 je MWh Strom und

- den Zeitraum nach dem 31. Mai 2023 bei Erzeugungskosten zwischen EUR 120 und EUR 180 je MWh Strom die Obergrenze von EUR 180 nicht überschritten werden darf.

Gemäß § 4 Abs. 2a EKBSG sind begünstigte Investitionen im Erhebungszeitraum 2 im Ausmaß von 75 % der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten als Absetzbetrag zu berücksichtigen. Dieser Absetzbetrag beträgt höchstens 72 Euro je MWh Strom bezogen auf die den Markterlösen gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 zugrundeliegende gelieferte Menge.

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

Gemäß § 5 Abs 2 EKBSG wird der EKB-S für den Zeitraum 1. Jänner 2024 bis 30. Juni 2024 am 15. Oktober 2024 fällig.

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

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

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so muss gemäß § 201 Abs 1 BAO nach Maßgabe des Abs 3 leg cit auf Antrag des Abgabepflichtigen eine Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

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

Auf Grund 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 ihre Berechnung des EKB-S für den Zeitraum 1. Jänner 2024 bis 30. Juni 2024 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 aus nachfolgend angeführten Gründen nicht:

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

Nach den Materialien zum EKBSG sowie den Erwägungsgründen der EU-NotfallmaßnahmenVO, in deren Umsetzung das EKBSG erlassen wurde, weshalb diese Erwägungsgründe auch für die sachliche Rechtfertigung der Bestimmungen des EKBSG heranzuziehen sind, diente diese Verordnung der Bewältigung der Krisensituation, die infolge des Angriffskrieges Russlands gegen die Ukraine am Energiemarkt eingetreten ist. Dies war, wie in Randnummer 1 der in Erwägung gezogenen Gründe der EU-NotfallmaßnahmenVO dargelegt, hauptsächlich eine Folge des hohen Gaspreises, weil Gas für die Stromerzeugung verwendet wird, wobei Gaskraftwerke häufig zur Deckung der Nachfrage zu Spitzenlastzeiten oder wenn der mit anderen Technologien wie Kernenergie, Wasserkraft oder variabler erneuerbarer Energie erzeugte Strom nicht zur Deckung der Nachfrage ausreicht, benötigt werden. Der Preisanstieg an den Stromgroßhandelsmärkten führte zu einem dramatischen Anstieg der Endkundenpreise. Mithilfe der Festlegung von Notfallmaßnahmen sollte vorübergehend das Risiko gemindert werden, dass die Strompreise und die Kosten von Strom für Endkunden noch weniger tragfähige Niveaus erreichen, die Auswirkungen hoher Energiepreise sollten abgefedert und sichergestellt werden, dass die derzeitige Krise keine dauerhaften Schäden für Verbraucher und Wirtschaft mit sich bringt und gleichzeitig die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen gewahrt wird.

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

Diesbezüglich 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 EUR 180 je MWh erzeugter Elektrizität begrenzt werden (Art 6 Abs 1). Erfasst sind die Markterlöse aus dem Verkauf von Strom aus Windenergie, Solarenergie (Solarthermie und Fotovoltaik), Erdwärme, Wasserkraft ohne Speicher, Biomasse-Brennstoffen (festen oder gasförmigen Biomasse-Brennstoffen) außer Biomethan, Abfall, Kernenergie, Braunkohle, Erdölerzeugnissen sowie Torf (Art 7 Abs 1), also den "inframarginalen Technologien"; nicht erfasst ist hingegen die Stromerzeugung aus den

von den Preissteigerungen unmittelbar betroffenen Energieträgern Gas und Steinkohle (und Ersatzstoffen wie Biomethan). Die Vereinheitlichung der Obergrenze dient der Vermeidung von Verzerrungen zwischen den Energieerzeugern in der Union, die durch unterschiedliche Obergrenzen auf dem unionsweiten Energiemarkt entstehen würden. Die Verordnung sieht allerdings auch Möglichkeiten der Mitgliedstaaten vor, weitere Maßnahmen zu ergreifen, etwa die Markterlöse der erfassten Erzeuger weiter zu begrenzen und auch nach Technologien zu differenzieren (Art 8 Abs 1 lit a), eine Obergrenze auch für Energiehändler vorzusehen (Art 8 Abs 1 lit a letzter Satzteil) oder eine Obergrenze für nicht von der Verordnung erfasste Erzeuger (Art 8 Abs 1 lit c) oder nicht erfasste Wasserkraftanlagen (Art 8 Abs 1 lit e) zu schaffen, sofern dabei gewisse Bedingungen erfüllt werden (Verhältnismäßigkeit und Diskriminierungsfreiheit, keine Gefährdung von Investitionssignalen, Deckung der Investitions- und Betriebskosten, keine Verzerrung des Funktionierens der Stromgroßhandelsmärkte, Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht; Art 8 Abs 2). Die Obergrenze für Markterlöse findet befristet von 1. Dezember 2022 bis zum 30. Juni 2023 Anwendung (Art 22 Abs 2 lit c).

Zweitens sieht die Verordnung einen "obligatorischen Solidaritätsbeitrag" für Überschussgewinne aus Tätigkeiten im Rohöl-, Gas-, Kohle- und Raffineriebereich vor (Art 14 Abs 1). Erfasst ist davon jede wirtschaftliche Tätigkeit eines EU-Unternehmens oder einer Betriebsstätte, das bzw die mindestens 75 % seines bzw ihres Umsatzes durch Extraktion, Bergbau, Erdölraffination oder die Herstellung von Kokereierzeugnissen erzielt (Art 2 Z 17). Die Bemessungsgrundlage für diesen Solidaritätsbeitrag wird auf Basis der nationalen Steuervorschriften ermittelt und ergibt sich aus dem Vergleich des Jahresgewinnes für das Haushaltsjahr 2022 und/oder 2023 mit dem um 20 % erhöhten durchschnittlichen Gewinn der vier am oder nach dem 1. Jänner 2018 beginnenden Haushaltsjahre (Art 15); den Mitgliedstaaten steht es demnach frei, den Solidaritätsbeitrag nur für 2022, nur für 2023 oder für beide Jahre zu erheben. Der Satz des Solidaritätsbeitrags beträgt "mindestens 33 %" dieser Bemessungsgrundlage (Art 16 Abs 1), kann also von den Mitgliedstaaten auch höher gewählt werden. Der Solidaritätsbeitrag "wird zusätzlich zu den nach dem nationalen Recht eines Mitgliedstaats geltenden regelmäßigen Steuern und Abgaben erhoben" (Art 16 Abs 2), wobei die Mitgliedstaaten nähere Regelungen treffen können, etwa um "die rechtzeitige Erhebung des Solidaritätsbeitrags zu gewährleisten - auch auf der Grundlage von Nettoerlösen, mit denen der Solidaritätsbeitrag verrechnet werden kann -, um der Abzugsfähigkeit bzw Nichtabzugsfähigkeit des Solidaritätsbeitrags Rechnung zu tragen oder der Behandlung von Verlusten in früheren Haushaltsjahren Rechnung zu tragen" (zur einheitlichen Behandlung bei Neu- oder Umgründungen).

Zudem gestattet die Verordnung das Beibehalten von erlassenen gleichwertigen nationalen Maßnahmen, die zum 31. Dezember 2022 angenommen und veröffentlicht wurden und die zur Erschwinglichkeit von Energie beitragen (Art 2 Z 21 iVm Art 14 Abs 2). Der "obligatorische Solidaritätsbeitrag" ist von den Mitgliedstaaten bis zum 31. Dezember 2022 im nationalen

Recht vorzusehen (Art 14 Abs 3); er ist als temporäre Maßnahme ausgestaltet und findet nur auf die Übergewinne der Jahre 2022 und/oder 2023 Anwendung (Art 18).

Die Begründung der Verordnung führt in Randnummer 45 zu dieser Zweiteilung der Maßnahmen Folgendes aus:

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

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

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

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

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

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

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

Gemäß Randnummer 32 der EU-NothfallmaßnahmenVO 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 ua mit den Einnahmen des EKBSG finanziert.

Betreffend mangelnde Deckung der gesetzlichen Regelung durch die EU-NotfallmaßnahmenVO

Eine EU-Verordnung hat nach Art 288 Abs 2 AEUV "*allgemeine Geltung*", "*ist in allen ihren Teilen verbindlich*" und "*dies schließt nicht aus, dass eine EU-Verordnung den Mitgliedstaaten Freiräume und Wahlrechte zur Umsetzung belässt, die diese unionsrechtskonform ausfüllen können*" (sogenannte unvollständige oder "hinkende" Verordnung). Es ist den Mitgliedstaaten zwar nicht gestattet, "*eigene Vorschriften zu erlassen, welche die Tragweite der Verordnung selbst berühren*", eine Verordnung führt allerdings - auch im Lichte des Art 2 Abs 2 AEUV und des Protokolls Nr 2545 - nicht automatisch zu einer "Sperrwirkung" dergestalt, dass den Mitgliedstaaten ungeachtet eines materiellen Normenkonflikts jegliches Handeln im von der Verordnung abgedeckten Bereich untersagt wäre ("field preemption"). Keine Ausschlusswirkung besteht zB 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 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 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.

Zudem weisen Bräumann/Kofler/Tumpel (vgl Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft, Nr 239, Working Paper-Reihe der AK Wien, 2022) darauf hin, dass der EU 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 gering und den Mitgliedstaaten kommen weite Spielräume im allgemeinen Rahmen der Grundfreiheiten und des Beihilferechts) zu. Dieses Kompetenzgefüge setzt offenbar auch die gegenständliche Verordnung voraus, wenn sie zwar einen obligatorischen Solidaritätsbeitrag vorsieht, die Ermittlung der mit dem Solidaritätsbeitrag belasteten steuerlichen Gewinne aber ohne nähere Vorgaben "*den nationalen Steuervorschriften*" überlässt (Art 15). Da eine nationale Übergewinnsteuer systematisch durchaus als situative Ergänzung der direkten Unternehmenssteuern für bestimmte Sektoren betrachtet werden kann, schiene eine von der Verordnung intendierte unionsrechtliche "Sperrung" gegen derartige Maßnahmen begründungsbedürftig. Auch das allgemeine Kompetenzgefüge der EU spricht deshalb für diskriminierungsfreie mitgliedstaatliche Maßnahmen, die die Mindestziele der Verordnung nicht unterlaufen 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 1. Dezember 2022 bis zum 30. Juni 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, weil eine unterschiedliche Ertragsbesteuerung im Allgemeinen nicht zu Verzerrungen auf unionsweit gekoppelten Märkten beiträgt.
2. Zudem eröffnet die Verordnung selbst die Möglichkeit, dass Mitgliedstaaten - unter gewissen Bedingungen - weitere Maßnahmen ergreifen, etwa die Markterlöse der erfassten Erzeuger weiter zu begrenzen und auch nach Technologien zu differenzieren (Art 8 Abs 1 lit a), eine Obergrenze auch für Energiehändler vorzusehen (Art 8 Abs 1 lit a letzter Satzteil) oder eine Obergrenze für nicht von der Verordnung erfasste Erzeuger (Art 8 Abs 1 lit c) oder nicht erfasste Wasserkraftanlagen (Art 8 Abs 1 lit e) zu schaffen. Dies legt einen Größenschluss nahe: Wenn nämlich die Mitgliedstaaten über die Verordnung hinausgehende Regulierungen erlassen können, dann muss es ihnen umso mehr gestattet sein, nicht unmittelbar in deren Regelungsbereich fallende Steuermaßnahmen zu ergreifen.
3. Jedenfalls unproblematisch scheinen jene nationalen Übergewinnsteuern (sogar auf Tätigkeiten im von der Verordnung erfassten fossilen Bereich), die bis 31. Dezember 2022 verabschiedet und veröffentlicht wurden. Diese werden nämlich in Art 2 Z 21 der Verordnung als "*erlassene gleichwertige nationale Maßnahme[n]*" definiert, wenn es sich um eine bis zum 31. Dezember 2022 erlassene und veröffentlichte Rechts- oder Verwaltungsmaßnahme handelt, die zur Erschwinglichkeit von Energie beiträgt, ohne dass für diese Einstufung weitere Kriterien aufgestellt würden. In Art 14 Abs 2 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 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. Juni 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-NotfallmaßnahmenVO ergibt, gemäß Art 19 Abs 1 der VO die zuständige Behörde jedes Mitgliedstaats die Umsetzung ua 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. 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 (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 (VfSlg 19.984/2015; VfSlg 16.635/2002). Entscheidend ist nämlich 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 auch die Auswahl des Abgabenobjektes selbst im rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers, dessen Ausübung letztlich nur durch die sachliche Begründbarkeit Grenzen gesetzt sind (vgl VfSlg 19.598/2011).

Der Gleichheitsgrundsatz bindet auch den Gesetzgeber. Er setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen. Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungswegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen. Ob eine Regelung zweckmäßig ist und das Ergebnis in allen Fällen als befriedigend empfunden wird, kann nicht mit dem Maß des Gleichheitssatzes gemessen werden (zB VfSlg 20.065/2016, mwN).

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*" (vgl VfSlg 19.598/2011; VfSlg 19.984/2015). 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*" (vgl VfSlg 19.598/2011; VfSlg 19.984/2015), 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 Randnummer 45 EU-NotfallsmaßnahmenVO 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, S 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 strengerer Grundrechtsbindung der Ausgestaltung der Binnenstruktur einer Abgabe).

Im Lichte der Rechtsprechung sprechen insbesondere folgende Argumente dafür, dass für eine - dem Solidaritätsbeitrag für den fossilen Sektor nach der EU-Verordnung nachgebildeten - Übergewinnsteuer auf den Stromsektor als gewähltem Belastungsgegenstand für sich betrachtet ein sachlicher Grund besteht:

Auch hier würde der Gesetzgeber "Neuland" betreten und sich an der Diskussion auf internationaler Ebene orientieren. Dies wird schon darin deutlich, dass schon die Europäische

Kommission im Rahmen des "REPowerEU"-Plans" Leitlinien für die Anwendung steuerlicher Maßnahmen auf übermäßige Gewinne erlassen hat und mehrere Mitgliedstaaten Regelungen zur Besteuerung von Übergewinnen (auch und gerade im Stromsektor) verabschiedet haben. Auch in der Ausgestaltung könnte eine nationale Übergewinnsteuer auf die - auch verfassungsrechtlich relevante - unionsrechtliche Abgrenzung des von den hohen Energiepreisen profitierenden Sektors in der Verordnung zur Erlösobergrenze zurückgreifen (Art 7 Abs 1 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, Erdölerzeugnissen sowie Torf (Art 7 Abs 1) abstellen, also auf die "inframarginalen Technologien". Dem Gesetzgeber kann es dabei nach der oben dargestellten Judikatur des VfGH offenbar nicht entgegengehalten werden, dass andere Technologien nicht erfasst sind.

So hat der VfGH es insbesondere bei der Sonderbelastung des Bankensektors nicht als erheblich angesehen, dass andere Akteure des Finanzsektors (zB Versicherungen und Wertpapierdienstleister) von der Stabilitätsabgabe nicht erfasst waren, obwohl auch Versicherungsunternehmen auf staatliche Unterstützungs- und Rekapitalisierungsmaßnahmen (nach dem Finanzmarktstabilisierungsgesetz) zurückgreifen konnten (vgl VfSlg 19.984/2015). 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 (vgl VfSlg 19.976/2015).

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 (vgl VfSlg 19.598/2011; VfSlg 19.984/2015). 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.

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

Nach Art 8 Abs 1 der EU-NotfallmaßnahmenVO konnten die Mitgliedstaaten Maßnahmen einführen, durch die die Markterlöse anderer Marktteilnehmer, einschließlich im Stromhandel tätiger Marktteilnehmer, weiter begrenzt werden. Diese Maßnahme hat der Gesetzgeber auch ergriffen: Die von Österreich gewählte Obergrenze von € 140 bzw. € 120 je MWh erzeugter Elektrizität lag unter der durch Art 7. Abs. 5 iVm Art. 6 Abs. 1 EU-NotfallmaßnahmenVO beschränkten Grenze von rechnerisch € 162 ($€ 180 \cdot 90\%$) je MWh. Die Ausübung dieser Option hatte unter den Art. 8 Abs. 2 EU-NotfallmaßnahmenVO dargelegten Kriterien zu erfolgen, die nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch erfüllt sind: Weder verzerrte die Maßnahme das Funktionieren der Stromgroßhandelsmärkte (vgl. Art. 8 Abs. 2 Buchst. d EU-NotfallmaßnahmenVO), noch war die Herabsetzung mit dem Unionsrecht unvereinbar (vgl. Art. 8 Abs. 2 Buchst. e EU-NotfallmaßnahmenVO). Ebenso waren und sind Investitionssignale nicht gefährdet (vg. Art. 8 Abs. 2 Buchst. b EU-NotfallmaßnahmenVO): Flankierend zur Herabsetzung der Grenze sieht § 4 EKBSG nämlich einen Absetzbetrag für begünstigte Investitionen in erneuerbare Energien und Energieeffizienz vor, der gerade eben die Investitionen der Beitragsschuldner in erneuerbare Energien und Energieeffizienz unterstützten soll (vgl. EB EKBSG, 3024/A XXVII. GP - Initiativantrag, S. 8). Weiters wurde sichergestellt, dass Investitions- und Betriebskosten gedeckt sind (vgl. Art. 8 Abs. 2 Buchst. c EU-NotfallmaßnahmenVO): § 3 Abs. 3 EKBSG normiert die Möglichkeit zur Anpassung der Obergrenze, wenn notwendige Investitions- und Betriebskosten der Energieerzeugung über der Obergrenze für Markterlöse liegen. Schließlich ist die Herabsetzung der Obergrenze auch

verhältnismäßig und diskriminierungsfrei (vgl. Art. 8 Abs. 2 Buchst. a EU-NotfallmaßnahmenVO): Die Inflation der Republik Österreich lag deutlich über dem Durchschnitt der anderen Mitgliedstaaten (vgl. Thomas/Böttcher, Inflation im Jahr 2023 (2024), abzurufen unter: https://www.statistik.at/fileadmin/pages/214/PK_17.01.24_Praesentation.pdf). Eine Herabsetzung der Grenze im Lichte dieses Umstandes war daher als verhältnismäßig einzustufen. Da die Herabsetzung für alle dem EKBSG unterliegenden Abgabepflichtigen gilt, ist auch keine Diskriminierung ersichtlich (vgl. insgesamt auch BFG 08.05.2024, RV/7100405/2024, Rn 6.2.ff). 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 wird nicht einmal behauptet. Was die vermeintliche Gefährdung der Investitionssignale betrifft, ist auf den in § 4 EKBSG normierten Absetzbetrag für begünstigte Investitionen zu verweisen.

Die Bf. argumentiert damit, dass die Änderungen betreffend Absetzbeträge für Investitionen durch BGBl. I Nr. 13/2024 nichts an der grundsätzlichen Verfassungswidrigkeit ändern würden. Wie die Bf. selbst ausführt, sind die für den gegenständlichen Erhebungszeitraum anwendbaren Regelungen zu den Absetzbeträgen für Investitionen deutlich attraktiviert worden und wurde gerade die in den Vorverfahren aufgeworfene Kritik der vom EKBSG erfassten Unternehmen aufgegriffen. Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts wurde in der restriktiveren Rechtslage betreffend den Absetzbetrag für Investitionen schon keine Verfassungswidrigkeit erblickt. Der nunmehr günstigeren Rechtslage begegnen damit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ebenso keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

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. Vielmehr waren die Preissteigerungen bei den Fernwärmeversorgern, wie allgemein bekannt, auf den starken Anstieg der Gaspreise zurückzuführen, weil Fernwärmeversorger Gas, das sie zur Herstellung der Fernwärme einsetzten, teurer einkaufen mussten. Dass der Gesetzgeber

Stromhändler und Fernwärmeversorger gegenüber Stromerzeugern privilegiert hätte, kann daher nicht erkannt werden.

Betreffend Verstoß gegen die Eigentumsfreiheit und das objektive Nettoprinzip

Wie bereits ausgeführt, verbietet der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber nur sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen. Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungswegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen. Ob eine Regelung zweckmäßig ist und das Ergebnis in allen Fällen als befriedigend empfunden wird, kann nicht mit dem Maß des Gleichheitssatzes gemessen werden (zB VfSlg 20.065/2016, mwN).

Auch wenn die Auswahl des Abgabenobjektes selbst im rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers liegt, ist dieser doch verhalten, bei der Umschreibung und konkreten Ausgestaltung des Abgabentatbestandes die allgemeinen Schranken des Gleichheitssatzes zu beachten. Dieser verbietet wesentlich Ungleiches ohne sachliche Rechtfertigung gleich zu behandeln, aber auch, wesentlich Gleiches ohne sachliche Rechtfertigung ungleich zu behandeln (vgl zB VfSlg 13.725/1994, 321, mwN; VfSlg 16.635/2002).

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).

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 gesehen werden.

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)"* (vgl zB VfSlg 19.580/2011), 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 VfSlg 10.403/1985; 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, S 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 9. Jänner 2025