

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Alexander Beißer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch TPA Holding Steuerberatung GmbH, Hartenaugasse 6, 8010 Graz, und Zacherl Schallaböck Proksch Manak Kraft Rechtsanwälte GmbH, Teinfaltstraße 8-8A Tür 5.01, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 11. Juli 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10. Juni 2024, Steuernummer ***BfStNr***, mit dem der Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung des Energiekrisenbeitrags-Strom für den Zeitraum 1.7.2023 bis 31.12.2023 abgewiesen worden ist, zu Recht:

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

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Antrag vom 8.5.2024

Mit Schreiben vom 8.5.2024 stellte die Beschwerdeführerin gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO den Antrag, den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) nach dem Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG), BGBl. I Nr. 220/2022, für den Zeitraum 01.07.2023 bis 31.12.2023 mit Null festzusetzen. Die Beschwerdeführerin begründete ihren Antrag damit, dass gemäß § 201 Abs 3 BAO eine bescheidmäßige Festsetzung des Betrags zu erfolgen hätte, wenn diese binnen der Frist eines Monats beantragt würde. Im gegenständlichen Fall erweise sich der selbstberechnete, bekannt gegebene und abgeführte Betrag als zwar der derzeitigen gesetzlichen Lage entsprechend. Da allerdings die der Berechnung zugrundeliegenden Bestimmungen des EKBSG in den Augen der Antragstellerin verfassungswidrig wären und der „Beitrag“ daher in verfassungskonformer Betrachtung nicht hätte bezahlt werden müssen, sei

der EKB-S mit € 0,00 festzusetzen. Zur behaupteten Verfassungswidrigkeit erfolgte seitens der Beschwerdeführerin eine umfangreiche Begründung im Antrag.

2. Bescheid vom 10.6.2024

Mit Bescheid vom 10.6.2024 wies die belangte Behörde den Antrag der Beschwerdeführerin vom 8.5.2024 ab und begründete dies damit, dass nach § 201 Abs 3 Z 1 BAO die Festsetzung zu erfolgen habe, wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrags eingebracht würde. Das treffe hier zu. § 201 BAO setze aber stets voraus,

- dass der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gebe oder,
- dass sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweise.

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

3. Beschwerde vom 11.7.2024

Mit Eingabe vom 11.7.2024 bekämpfte die Beschwerdeführerin den Bescheid der belangten Behörde vom 10.6.2024 und führte (wobei anzumerken ist, dass die Fußnoten hier nicht wiedergegeben werden) aus:

„1. Beschwerdegegenstand

*Gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10.6.2024, Steuernummer ***BfStNr***, postalisch zugestellt am 17.6.2024, erhebt die Beschwerdeführerin, vertreten durch die bevollmächtigte und umseits ausgewiesene Rechtsvertretung gem Art 130 Abs 1 Z 1 B-VG iVm § 243 BAO binnen offener Frist folgende Beschwerde an das zuständige Verwaltungsgericht.*

Der Bescheid wird zur Gänze wegen sowohl formeller als auch materieller Rechtswidrigkeit angefochten.

2. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist im Bereich der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien, insbesondere der Windenergie, tätig. Aufgrund dieser Geschäftstätigkeit war die Gesellschaft nach dem Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG) verpflichtet, den EKB-S für den Zeitraum 1.7.2023 – 31.12.2023 selbst zu bemessen und bis zum 15.4.2024 an das Finanzamt Österreich zu entrichten.

Die Entrichtung des selbst bemessenen EKB-S in Höhe von € *Betrag*** für den Zeitraum 1.7.2023 – 31.12.2023 erfolgte fristgerecht.** Zusätzlich dazu übermittelte die Beschwerdeführerin die **erforderliche Aufstellung gem § 8 Abs 2 EKBSG an das zuständige Finanzamt**, aus der sich die konkrete Berechnung des ermittelten Betrags ergibt.

Da eine Selbstbemessung in der Höhe von € 0,00 über das entsprechende Online Formular des Services FinanzOnline technisch nicht vorgesehen und möglich ist, hat die Beschwerdeführerin den Betrag gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des EKBSG ermittelt und in weiterer Folge auch entrichtet. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin ist die gesetzliche Grundlage für die Entrichtung verfassungswidrig, sodass sie bei verfassungskonformer Auslegung nicht dazu verpflichtet war, den EKB-S abzuführen. Aus diesem Grund stellte die Beschwerdeführerin **am 8.5.2024 einen Antrag gem § 201 Abs 3 Z 1 BAO auf bescheidmäßige Festsetzung des EKBS**, der nach ihrer Auffassung mit einem Betrag von € 0,00 festzusetzen wäre.

Mit dem gegenständlich bekämpften Bescheid wurde dieser Antrag vom Finanzamt Österreich abgewiesen. Gegen diese Abweisung richtet sich die vorliegende Bescheidbeschwerde.

Beweis:

UR Antrag vom 8.5.2024, Beilage ./A

UR Bescheid vom 10.6.2024, Beilage ./B

3. Rechtlicher Zusammenhang

Im Zuge der gestiegenen Energiepreise nach der Ausweitung der russischen Invasion der Ukraine beschloss die Europäische Union im Oktober 2022 die EU-Notfallmaßnahmen-VO (EU VO 2022/1854). 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 ermöglichte eine Obergrenze für Markterlöse für Stromproduzenten einzuführen, traten mit 1.7.2023 außer Kraft. Die EU-Notfallmaßnahmen VO kann also nicht mehr als Rechtfertigung für das EKBSG herangezogen werden.**

Österreich verabschiedete im Dezember 2022 das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag fossile Energieträger (**EKBFG**) StF: BGBl. I Nr. 220/2022 sowie das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (**EKBSG**) StF: BGBl. I Nr. 220/2022, idnF BGBl. I Nr. 64/2023, idgF BGBl. I Nr. 13/2024. Zwei österreichische Verordnungen konkretisieren das EKBSG, die EKB-S Umsetzungs-Verordnung (StF: BGBl. II Nr. 195/2023) und die EKB-Investitions-Verordnung (StF: BGBl. II Nr. 194/2023). Inkraftgetreten ist das EKBSG rückwirkend mit 1.12.2022.

Der EKB-S basiert auf den monatlichen Überschusserlösen aus dem Stromverkauf, die ab dem 1.12.2022 erzielt wurden (§ 3), und wurde **mittlerweile auf unbestimmte Zeit verlängert**. Im

Gegensatz dazu stellt der „Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger“ (EKB-f) auf den Gewinn fossiler Energieproduzenten ab. Markterlöse im Sinne des Gesetzes sind die realisierten Erträge, die ein Beitragsschuldner für den Verkauf und die Lieferung von Strom in der Union erhält.

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

Die EU-Notfallmaßnahmen-VO sah vor, dass die Markterlöse, die Erzeuger für die Stromerzeugung aus den genannten Quellen erzielen, auf höchstens € 180 / MWh erzeugter Elektrizität begrenzt werden. Die von der österreichischen Regierung **willkürlich gewählte Obergrenze betrug € 140/MWh Strom für Erlöse**, die zwischen dem 1.12.2022 und dem 31.5.2023 erzielt wurden. Der EKB-S beträgt 90% der Überschusserlöse.

Im Mai 2023 wurde durch eine Novelle (EKBSG idF BGBl. I Nr. 64/2023) die Obergrenze in Österreich, **abermals willkürlich und ohne Änderung des europäischen Rahmens**, auf € 120/MWh Strom für Erlöse, die nach dem 31.5.2023 erzielt wurden, reduziert. Auch aus den Materialien geht lediglich hervor, dass die Obergrenze von € 120/MWh Strom unter der Obergrenze der EU liege und die Großhandelspreise gesunken seien. Dies kann keinesfalls eine solch extreme Maßnahme, wie die Reduktion um fast 15% sachlich begründen.

Der Bundesregierung war es mit ihrer willkürlichen Reduktion offenbar so eilig, dass sie für das Inkrafttreten nicht einmal das Auslaufen der EU-Notfallmaßnahmen-VO und das damit einhergehende Ende des ersten Abrechnungszeitraums abwartete. Stattdessen trat die Novelle ab 1.6.2023 in Kraft. **Somit galt für das zweite Halbjahr 2023, indem die EU-Notfallmaßnahmen-VO nicht mehr in Kraft war, eine Obergrenze von € 120/MWh Strom.** In der Zwischenzeit erkannte auch die Bundesregierung einige der negativen Auswirkungen der Erlösabschöpfung und insbesondere die massiven Auswirkungen des EKBSG auf Investitionssignale im Bereich der erneuerbaren Energie und **novellierte das Gesetz abermals mit BGBl. Nr. 13/2024 (inkraftgetreten mit 1.1.2024).** Mit der Novelle wurde der EKB-S **abermals verlängert**, insbesondere aber, wurde der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen novelliert.

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

4. Rechtliche Beurteilung

4.1 Zur Begründung des Finanzamts

Im Wesentlichen begründet die Behörde ihre Abweisung damit, dass eine Festsetzung der Abgabe nach § 201 BAO nur erfolgen dürfe, wenn der Abgabenschuldige trotz Verpflichtung keinen selbstberechneten Betrag der Abgabenbehörde bekanntgab, oder wenn die bekanntgegebene Selbstberechnung falsch ist. Dies sei nicht der Fall gewesen, deshalb sei der Antrag auf Festsetzung abzuweisen. Auf die ausführliche verfassungsrechtliche Argumentation der Beschwerdeführerin geht die Behörde gar nicht ein.

Der Bescheid ist sowohl formell als auch materiell rechtswidrig, wie im Folgenden ausgeführt wird:

4.2 Zur Rechtswidrigkeit des Bescheids

Wie schon im Antrag dargelegt, ist eine Selbstberechnung einer Steuer von € 0,00 im Online Formular des Dienstes FinanzOnline auch technisch gar nicht vorgesehen bzw. nicht möglich. Überdies gilt in Österreich das Gebot der verfassungskonformen Interpretation. Nach diesem Grundsatz ist bei der Auslegung von „unterverfassungswidrigen“ Normen jene Bedeutung zu wählen, welche diese Normen im Zweifel als nicht verfassungswidrig erscheinen lässt.

Wie ausführlich im Antrag ausgeführt, erweist 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 Beschwerdeführerin verfassungswidrig sind und der „Beitrag“ daher in verfassungskonformer Betrachtung nicht hätte bezahlt werden müsste und somit der selbst berechnete „Beitrag“ falsch ist, 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 kann, wäre sie doch verpflichtet gewesen darzulegen, warum die von der Beschwerdeführerin selbst ausdrücklich als unrichtig bezeichnete Selbstberechnung richtig sei, und weshalb die verfassungsrechtlichen Argumente der Beschwerdeführerin ins Leere gehen würden.

Soweit ersichtlich hat die zu alldem auch Behörde dazu aber überhaupt kein Ermittlungsverfahren durchgeführt. Somit ist der angefochtene Bescheid mit formeller und materieller Rechtswidrigkeit behaftet.

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

4.3.1 Allgemeines

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

Nach dem allgemeinen Diskriminierungsverbot sind Diskriminierungen aus unsachlichen Gründen verfassungsrechtlich unzulässig. Weiters ein Differenzierungsverbot, das unsachliche Differenzierungen oder aber auch unsachliche Gleichbehandlungen von ungleichen Tatbeständen verbietet, sowie ein Sachlichkeitsgebot, der bei einer unterschiedlichen Behandlung einen rechtfertigenden Grund notwendig macht. Daraus hat der Verfassungsgerichtshof (VfGH) ein allgemeines und umfassendes verfassungsrechtliches Sachlichkeitsgebot abgeleitet, wonach der Gleichheitsgrundsatz dem Gesetzgeber „insofern inhaltliche Schranken [setzt], als er verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen“. Für dieses Sachlichkeitsgebot hat der VfGH die Formel entwickelt, dass eine gesetzliche Regelung auf einem vernünftigen Grund beruhen muss und nicht unverhältnismäßig sein darf. Dies führt zu einer Prüfung dahingehend, ob die für eine bestimmte Regelung ins Treffen geführte (externe) Zielsetzung und ihre Umsetzung gegenüber der für den betroffenen Einzelnen damit verbundenen Benachteiligung verhältnismäßig ist.

Nach Art 52 Abs 3 GRC haben 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 steht.

Der Verfassungsgerichtshof hegt 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 gleicht, mithin keine völlig unterschiedliche normative Struktur als diese aufweist.

*Im Lichte dieser Bedeutungsschichten ist der EKB-S aus Sicht der Beschwerdeführerin **gleich aus mehreren Gründen gleichheits- und damit verfassungswidrig:***

4.3.2 Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot

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

Nach stRsp des VfGH und hL ist für die Wahl eines konkreten Besteuerungsgegenstandes ein sachlicher Belastungsgrund erforderlich. Als Rechtfertigungsgründe kommen ausschließlich

- (i) die Leistungsfähigkeit,
- (ii) die Äquivalenz in den Ausprägungen einer Kostenäquivalenz oder einer Nutzenäquivalenz sowie
- (iii) die Verhaltenslenkung

in Betracht.

Hiebei ist zu beachten:

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

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

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

Der Rechtfertigungsbedarf ist auch umso größer, je höher das materielle Gewicht des Eingriffs ist. Für die Verfassungskonformität des Kunstförderungsbeitrags hat der VfGH iZm der sachlichen Rechtfertigung der Abgabe auch auf das niedrige Belastungsausmaß hingewiesen. **Der EKB-S beträgt 90% der Bemessungsgrundlage und nimmt damit ein geradezu konfiskatorisches Ausmaß an** (s auch Pkt 4.4).

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

Welche Lenkungsziele der Gesetzgeber mit einer Abgabe verfolgt, liegt weitgehend im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. Schlägt der mit der Abgabe beabsichtigte Lenkungseffekt jedoch fehl bzw ist die Abgabe nicht geeignet, das jeweilige Ziel zu erreichen, so liegt kein tauglicher Rechtfertigungsgrund für diese Abgabe vor.

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

Ziel des EKB-S ist eine Reduzierung der Strompreise bei Endverbraucher:innen. So geht 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 geht 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 sind sogar die materiellen Bestimmungen der EU-Notfallmaßnahmen-VO selbst: Gemäß Art 10 Abs 1 müssen die Mitgliedstaaten sicherstellen, dass alle Überschusserlöse, die sich aus der Anwendung der Obergrenze für die Markterlöse ergeben, **gezielt zur Finanzierung von Maßnahmen verwendet werden, mit denen Stromendkunden unterstützt werden**, um die Auswirkungen der hohen Strompreise auf diese Kunden abzumildern. Gemäß Abs 2 müssen die in Abs 1 genannten Maßnahmen eindeutig festgelegt, transparent, verhältnismäßig, diskriminierungsfrei und überprüfbar sein.

Dies sieht auch das BFG so (vgl angefochtenes Erkenntnis S 33): „Soweit die Bf im EKBSG eine Bestimmung über die Verwendung der Überschusserlöse zur Finanzierung von Maßnahmen zur Unterstützung von Stromendkunden vermisst, ist darauf hinzuweisen, dass sich diese Verpflichtung schon aus Art. 10 der EU-Notfallmaßnahmen-VO ergibt, gemäß Art. 19 Abs. 1 der VO die zuständige Behörde jedes Mitgliedstaats die Umsetzung u.a. der in Art. 10 genannten

Maßnahmen in ihrem Hoheitsgebiet überwacht und gemäß Art. 19 Abs. 3 lit. c der VO die Mitgliedstaaten der Kommission über die Maßnahmen zur Verteilung der Überschusserlöse zur Abmilderung der Auswirkungen der hohen Strompreise auf die Stromendkunden gemäß Art. 10 Bericht erstatten.“

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

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

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

*Damit ist die **Regelung zur Zielerreichung ungeeignet**, verstößt auch aus diesem Grund gegen den Gleichheitsgrundsatz und ist daher verfassungswidrig.*

Daher ist es auch völlig unklar, wie das BFG zur Feststellung kommt, 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, kam es durch die Einhebung des EKB-S gerade nicht zu einer „Abmilderung“ der hohen Energiepreise. Ganz im Gegenteil, eine Abgabe nach dem Modell des EKBSG kann daran bereits denklogisch nichts ändern: Einerseits wirkt das EKBSG nicht auf die Gaspreise ein. Andererseits führt der EKB-S angebotsseitig allenfalls zu einer Verknappung, keinesfalls zu einer Angebotserhöhung von Strom. Auch längerfristig werden durch eine solche Abgabe Investitionen tendenziell zurückgefahren, was wiederum keinen positiven Effekt auf die Angebotsseite hat. Nachfrageseitig ist der EKB-S – für sich betrachtet – hingegen neutral. Der Mechanismus ist somit nicht geeignet, die Strompreise bei den Endkunden zu senken.

Wirksam waren jedoch die Maßnahmen zur Nachfragereduktion (Verbrauchseinschränkungen) sowie der Angebotserhöhung – zB über verstärkten Einkauf von Flüssiggas (LNG). Dadurch sank der Gaspreis und im Gefolge auch der Strompreis.

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

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

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

4.3.3 Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip

5.2.3.1 Zur Verfassungswidrigkeit

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

In diesem Sinn hat 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 ist das objektive Nettoprinzip ein dem Abgabenrecht zugrundeliegendes Ordnungsprinzip, von dem im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes nur bei entsprechender sachlicher Rechtfertigung abgewichen werden darf.

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

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

Vor dem Hintergrund des ertragssteuerrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips sah der VfGH zum Beispiel in einer erhöhten Mindestkörperschaftssteuer für umsatzstarke Unternehmen einen Widerspruch zum Gleichheitsgrundsatz, da im Effekt umsatzstarke Kapitalgesellschaften mit geringeren Erträgen relativ höher, solche mit höheren Erträgen relativ geringer besteuert werden. Unsachlich ist ebenso eine Besteuerung, die von zufälligen Umständen abhängt.

Vor dem Hintergrund des **objektiven Nettoprinzip** erscheint die Ausgestaltung der EKB-S insbesondere **in folgenden zwei Aspekten verfassungswidrig**:

Zunächst verwendet 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 erhält. Damit wird im Kern auf den Umsatz abgestellt. Eine verfassungsrechtlich notwendige, sachliche Rechtfertigung, wieso hier auf die Erlöse und nicht auf die Gewinne, also das tatsächliche Einkommen im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips, abgestellt wird, gibt es im Gesetz keine.

Eine **sachliche Rechtfertigung, warum auf die Umsätze abgestellt wird, kann es auch nur schwerlich geben.** Dies, da in der Realität die Produktionskosten, und damit die Erlöse, der Stromerzeugung bei den unterschiedlichen betroffenen Stromerzeugern (Windenergie, Solarenergie (Solarthermie und Fotovoltaik), Erdwärme, Wasserkraft, Abfall, Braunkohle,

Steinkohle, Erdölerzeugnissen, Torf und Biomasse-Brennstoffen, ausgenommen Biomethan) unterschiedlich sind. Gerade Wind- und Solarenergieproduzenten sind aufgrund der hohen Fixkosten besonders betroffen. Ein **undifferenziertes Anknüpfen an den Erlös anstatt an den (Rein-)Gewinn widerspricht also dem Gleichheitsgrundsatz**, da hier unterschiedliche Sachverhalte gleichbehandelt werden und ein Abstellen auf den Umsatz sachwidrig ist.

Überdies ist auch die **Obergrenze willkürlich gewählt**: Die in Art 6 Abs 1 der mittlerweile außer Kraft getretenen EU-Notfallmaßnahmen-VO vorgegebene Obergrenze lag bei € 180/MWh Strom. Zwar erlaubte die EU-Notfallmaßnahmen-VO in Art 8 die Festlegung einer niedrigeren Obergrenze, dennoch liegt keine Rechtfertigung für die von Österreich gewählte Obergrenze vor. Dies zeigt sich auch daran, dass die zunächst bei € 140/MWh Strom liegende Obergrenze **für das zweite Halbjahr 2023 mittels Novelle (ebenso willkürlich) auf € 120/MWh Strom gesenkt** wurde. Die aus den parlamentarischen Materialien hervorgehende Begründung, dass die österreichische Obergrenze innerhalb der durch die EU vorgegebenen Obergrenze liegt, kann keinesfalls als sachliche Rechtfertigung genügen, und ist möglicherweise auch verordnungswidrig, wie später ausgeführt wird. Ganz im Gegenteil: Der Nationalratsabgeordnete der Grünen, Jakob Schwarz, hielt in der Nationalratssitzung vom 13.12.2022 zum EKBS-G fest, dass "ein Modell gewählt wurde, das, was sowohl die Besteuerungshöhe als auch -schärfe als auch die Zeiträume betrifft, weit über die Vorgaben [der EU] hinausgeht". Auch die sich aus dem Antrag zur Absenkung auf € 120/MWh ergebene Argumentation, dass die Großhandelspreise gesunken seien, ohne näher auszuführen, wieso dies geschah und was dies mit einer Maßnahme, die die Preise gerade bei Verbrauchern senken soll, zu tun haben soll, ist willkürlich und keine sachliche Rechtfertigung.

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

Erschwerend kommt 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 „gedeckt“ eingeräumt** wurde: Begünstigte Investitionen waren von Beginn an nur mit 50% der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten als Absetzbetrag zu berücksichtigen, wobei der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen höchstens auch nur 36 Euro je MWh Strom bezogen auf die den Markterlösen gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 zugrundeliegende gelieferte Menge betragen durfte (§ 4 Abs 2 der StF).

Diese Absetzbarkeit wurde durch die Novelle bzw die willkürliche weitere Herabsetzung der Obergrenze von € 140/MWh Strom auf € 120/MWh noch weiter verschlechtert. Die Verpflichtung zur Zahlung des EKB-S – verbunden mit der massiven Beschränkung der

Absetzbarkeit von Investitionen – war dabei wohl mitverantwortlich dafür, dass der Windkraft Ausbau in Österreich 2023 massiv eingebrochen ist.

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

Dabei sind die typischen Projektlaufzeiten für die Realisierung von Windparks zu berücksichtigen. Die Projektdauern für die Verwirklichung einer Windkraftanlage betragen zwischen 8-10 Jahren. Alleine die Vorprüfung eines Windkraftprojekts nimmt 2 Jahre in Anspruch. Ein Organbeschluss für die Durchführung eines Investitionsprojekts ist frühestens nach Abschluss der Vorprüfungsphase möglich, meist sogar erst nach Durchführung der Grobplanungen.

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

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

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

5.2.3.2 Zur Absetzbarkeit von Investitionen

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

Letztere Gruppe von Stromerzeugern, die ebenfalls vom EKBSG erfasst wird, verfügt über die Möglichkeit, ihre Betriebskosten durch die Anpassung des Brennstoffeinkaufs zu reduzieren. Diese Flexibilität ermöglicht es ihnen, sowohl Kosten als auch Einnahmen zu senken, was wiederum die Bemessungsgrundlage für die Erlösabschöpfung verringert. Demgegenüber sind die hohen initialen Investitionskosten bei Wind- und Solaranlagen bereits festgelegt und irreversibel, wodurch **diese Erzeuger eine strukturelle Nachteiligkeit erfahren, da sie ihre operativen Kosten nicht entsprechend anpassen können.**

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

- **Undifferenzierte Höchstgrenzen für Absetzbeträge:**

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

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

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

Diese Regelung führt zu einer **deutlichen Einschränkung der Möglichkeit Investitionen abzusetzen:**

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

Zweitens erlaubt das EKBSG **nicht einmal eine vollständige Absetzbarkeit der Investitionen in Grundlagenforschung und die Entwicklung neuer Technologien im Bereich erneuerbarer Energien**. Diese Einschränkung steht dem Bedarf an Innovation und technologischem Fortschritt entgegen. Durch die Limitierung der absetzbaren Kosten werden Unternehmen potenziell davon abgeschreckt, in teure, jedoch zukunftssträchtige neue Energietechnologien zu investieren, was die technologische und nachhaltige Entwicklung in diesem Sektor hemmt.

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

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

- **Keine Zurechenbarkeit von Investitionen verbundener Unternehmen**

Gemäß § 4 Abs 1 4. Satz EKBSG und § 4 Abs 2 1. Satz EKB-InvestitionsV können begünstigte Investitionen von verbundenen Unternehmen nur dem Beitragsschuldner zugerechnet werden, wenn das Unternehmen selbst nicht Beitragsschuldner ist. Diese

Regelung ist unsachlich, insbesondere im Lichte des folgenden § 4 Abs 1 5. Satz EKBSG der ohnehin eine doppelte Zurechnung verhindert.

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

Durch die Einschränkung der Zurechnungsmöglichkeiten werden unternehmensübergreifende Synergien und das Potential für umfangreiche Investitionen in erneuerbare Energien nicht voll ausgeschöpft. Dies führt dazu, dass Investitionsentscheidungen nicht im optimalen Umfang oder mit der optimalen Effizienz getroffen werden können, was das Gesamtziel, den Ausbau erneuerbarer Energien zu fördern, untergräbt.

Diese Regelung schränkte die Fähigkeit von Unternehmen, die im Bereich der erneuerbaren Energien investieren wollen, erheblich ein und verhinderte eine effiziente Kapitalallokation und Nutzung von Unternehmensressourcen, was insgesamt zu einem verminderten Investitionsvolumen in diesem wichtigen Sektor führt und abermals zeigt, dass durch die begrenzte Möglichkeit, gewisse Investitionen abzusetzen, keineswegs die sich aus dem Gleichheitssatz ergebenden Grundsätze gewahrt sind.

- Beschränktes Zeitfenster für begünstigte Investitionen

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

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

Erstens erfordern Investitionen von Stromerzeugern aufgrund ihrer Komplexität und ihres Umfangs oft eine sehr langfristige Planung und Umsetzung. Quasi alle dieser Investitionen benötigen zusätzlich die Durchführung eines

Umweltverträglichkeitsprüfungsverfahren (UVP), welches eine schnelle Umsetzung der Projekte zusätzlich verzögert. Mit der gegenständlichen Regelung war es für Energieerzeuger kaum möglich, innerhalb des kurzen Zeitraums bis Ende 2023 alle notwendigen Schritte abzuschließen, um von den steuerlichen Vorteilen für begünstigte Investitionen zu profitieren.

Regelmäßig nimmt die Planung von Investitionsvorhaben in erneuerbare Energien oft mehr als drei Jahre in Anspruch. Qualifizierte Organbeschlüsse als erste Maßnahme im Sinne der EKB-InvestitionsV zur Umsetzung konkreter Investitionsvorhaben können erst nach Abschluss der Vorplanung gefasst werden. Unter den gegenständlichen Regelungen konnten somit nur diejenigen Erzeuger von der Regelung profitieren, die bereits mit der Vorplanung von begünstigten Investitionsvorhaben begonnen hatten, bevor das Gesetz in Kraft getreten ist. Energieerzeuger, die bei Inkrafttreten keine begünstigten Investitionen geplant hatten, stehen vor der Herausforderung, dass sie innerhalb des eng bemessenen Zeitfensters keine erste Maßnahme setzen können, die die Anrechnung von begünstigten Investitionsvorhaben ermöglicht.

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

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

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

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

- Erhöhung der investitionsbedingten Obergrenze auf 200 Euro je MWh Strom durch Anhebung der Deckelung von 36 Euro auf 72 Euro je MWh;

- Ausweitung des Absatzbetrags in Höhe von derzeit 50% auf 75% der (Teil-)Anschaffungskosten oder (Teil-)Herstellungskosten;
- Verlängerung des für die Zurechnung von Investitionen relevanten Zeitraums um weitere drei Jahre (2025-2027);
- Ausweitung der Zurechenbarkeit von Investitionen bei verbundenen Unternehmen, indem auch Investitionen eines anderen Beitragsschuldners zugerechnet werden können.“

Selbst die Bundesregierung sah also ein, dass die Möglichkeit Investitionen nach § 4 EKBSG abzusetzen, derart beschränkt war, dass sie sich negativ auf Investitionssignale auswirkte, und keineswegs eine de facto Abschöpfung des Gewinns war.

Ganz grundsätzlich wird 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 Beschwerdeführerin verfassungskonform) jene außerordentlichen Profitsteigerungen erfassen, die durch die Marktverzerrungen infolge der globalen Lieferkettenprobleme und der Energiekrise entstanden sind. Dies würde es ermöglichen, dass nur der Teil der Einkünfte, der über ein normales Maß an Rentabilität hinausgeht und nicht durch höhere Betriebskosten gerechtfertigt ist, für Solidaritätsbeiträge oder Preisobergrenzen herangezogen wird. 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, sondern er würde auch verhindern, dass Investitionen in den Ausbau und die Modernisierung der Energieinfrastruktur, die für die Energiewende essentiell sind, unverhältnismäßig beeinträchtigt werden, so wie es durch die derzeitigen Beschränkungen bei absetzbaren Investitionen der Fall ist.

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

4.3.4 Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Stromhändlern

Wie bereits oben ausgeführt, beinhaltet der Gleichheitsgrundsatz ein Differenzierungsverbot, das unsachliche Differenzierungen oder aber auch unsachliche Gleichbehandlungen von ungleichen Tatbeständen verbietet, sowie ein Sachlichkeitsgebot, der bei einer unterschiedlichen Behandlung einen rechtfertigenden Grund notwendig macht.

Gemäß § 1 Abs 3 EKBSG unterliegen 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"** hat der Gesetzgeber den Steuergegenstand eingeschränkt. Betroffen vom EKB-S sind lediglich Stromproduzenten; **Stromhändler müssen keine Steuer auf die von ihnen erzielten „Zufallsgewinne“ leisten.** Tatsächlich profitieren Stromhändler aber ebenso von den gestiegenen Strompreisen. Es sind gerade die Händler, die den Strom an Endverbraucher verkaufen – also jenen denen der EKB-S den nach Art 10 Abs 1 EU Notfallmaßnahmen-VO explizit zugutekommen sollte. Davon geht auch der Unionsgesetzgeber aus, zumal er mit Art 8 Abs 1 lit a EU-VO die Möglichkeit einräumt, 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 ist verfassungskonform auszugestalten. Der Gleichheitssatz und das daraus erfließende Prinzip der Lasten- und Pflichtengleichheit gebieten es, auch Stromhändler in den Anwendungsbereich des EKB-S einzubeziehen. Dem ist der österreichische Gesetzgeber nicht nachgekommen.

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

4.3.5 Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und fossilen Energieträgern

Gleichzeitig mit dem EKBSG (genauer: mit demselben BGBl) wurde mit dem EKBFG ein Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger (EKB-f) eingeführt. Art 14 Abs 3 der EU Notfallmaßnahmen-VO verpflichtete die Mitgliedstaaten, Maßnahmen zur Umsetzung des befristeten obligatorischen Solidaritätsbeitrags nach Art 14 Abs 1 dieser Verordnung zu setzen. Mit dem EKBFG hat 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 ist wie der EKB-S eine ausschließliche Bundesabgabe (§ 1 EKBFG). Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den EKB-f ist der steuerpflichtige Gewinn des jeweiligen Erhebungszeitraumes (= das zweite Kalenderhalbjahr 2022 und das Kalenderjahr 2023) dem Durchschnitt der steuerpflichtigen Gewinne des Vergleichszeitraums (= die Kalenderjahre 2018 bis 2021) gegenüberzustellen. **Bemessungsgrundlage für den EKB-f ist jener Betrag, um den der steuerpflichtige Gewinn des Erhebungszeitraumes, im Jahr 2022 um mehr als 20 %, 2023 um mehr als 10 % und 2024 um mehr als 5 % über dem Durchschnittsbetrag liegt.** Der EKB-f soll sodann 40 % der Bemessungsgrundlage betragen (§ 1, § 2 und § 3 EKBFG). Vom EKB-f kann wiederum ein Absetzbetrag für begünstigte Investitionen in erneuerbare Energien und

Energieeffizienz abgezogen werden (§ 4 EKBFG). Betroffen vom EKB-f ist in Österreich hauptsächlich die OMV.

Beweis: UR Abschöpfung Windkraft, Erhebung der IG Windkraft, Juni 2023, Beilage ./C

Im Gegensatz zum EKB-S, der auf den erzielten Erlös abstellt, **stellt der EKB-f also (im Einklang mit dem objektiven Nettoprinzip) also auf die tatsächlich erzielten Übergewinne ab**. Hier liegt eine eindeutige Ungleichbehandlung von vergleichbaren Tatbeständen vor, die entgegen den Zielen des „Green Deal“ der EU-Kommission sogar geeignet erscheint, Produzenten fossiler Energieträger besser zu stellen als Stromproduzenten im Bereich der erneuerbaren Energien.

Regelungsgegenstand beider Gesetze ist die Besteuerung von „Zufallsgewinnen“ im Energiesektor. Sowohl Stromerzeuger als auch fossile Energieträger profitieren von den gestiegenen Preisen. Durch das Merit-Order-System sind sie sogar in der Preisbildung aneinandergebunden. Es sind also **eindeutig vergleichbare Tatbestände**, was sich auch daraus ergibt, dass beide Gesetze auf derselben EU-Verordnung beruhen und am selben Tag als gemeinsames Paket im Nationalrat beschlossen und mit demselben BGBl kundgemacht wurden.

Doch während bei Stromproduzenten, ohne dies, wie oben ausgeführt, sachlich zu begründen, der Umsatz als Bemessungsgrundlage herangezogen wird, stellt der EKB-f auf den Gewinn ab. Erhebungen der IG Windkraft zeigen (Erhebung der IG Windkraft, Juni 2023, Beilage ./C), dass **im Bereich der Windkraft rund 40% der Gewinne im Betrachtungszeitraum abgeschöpft werden, während bei der OMV, der Hauptbetroffenen des EKB-f, im Betrachtungszeitraum nur 2,9% der Gewinne nach Steuern abgeschöpft wurden**.

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

4.3.6 Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und von Fernwärmeversorgern

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

So hat Österreich bei der Fernwärme sogar die mit Abstand höchste Inflationsrate im EU Vergleich. Bei Fernwärme haben Österreichs Energieversorger die Preise innerhalb der Europäischen Union am deutlichsten erhöht. In der Europäischen Union sind die Preise für Fernwärme im Vergleich zum Vorjahr um 17,5 Prozent gestiegen, während die Preise in Österreich um 60,3 Prozent teurer geworden sind. Doch trotz der extremen Preissteigerungen am Fernwärmemarkt und den damit einhergehenden Übergewinnen, die die Versorger in diesem Bereich erzielen konnten, **gibt es für den Fernwärmesektor unbegründet keine Übergewinnsteuer.**

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

4.3.7 Verletzung des Vertrauensschutzes

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

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

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

Jedoch wurde nachdem der Marktpreis erstmals den Einspeisetarif überstieg, durch den EKB-S 90% des daraus resultierenden Überschusserlöses abgeschöpft. Dieser Eingriff in die wirtschaftlichen Erwartungen der Beschwerdeführerin, die auf den fortbestehenden gesetzlichen Rahmen vertraute, erscheint im Lichte der Rechtsprechung des VfGH zu Vertrauensschutz und Gleichheitsgrundsatz problematisch. Der VfGH hat in mehreren Entscheidungen festgestellt, dass ein Eingriff in wirtschaftliche Erwartungshaltungen dann verfassungswidrig sein kann, **wenn der Gesetzgeber zuvor gezielt Anreize für bestimmte wirtschaftliche Verhaltensweisen geschaffen hat, die dann ohne angemessene Übergangsfristen oder adäquate Kompensation abrupt geändert werden.**

Im gegenständlichen Fall wurde die Beschwerdeführerin durch den plötzlichen und erheblichen Eingriff des EKB-S in ihre wirtschaftlichen Dispositionen schwer getroffen, was auch einer konfiskatorischen Maßnahme gleichkommt. Dies widerspricht der Rechtsprechung des VfGH, die besagt, dass derartige Eingriffe nur unter strengen Voraussetzungen zulässig sind und eine angemessene Berücksichtigung der vertrauensbegründenden Umstände erfordern. Der abrupte und gravierende Eingriff, der zudem ein Drittel der Erlöse der Beschwerdeführerin ausmacht, steht in keinem angemessenen Verhältnis zu den Interessen, die mit der Einführung des EKB-S verfolgt werden könnten. Somit stellt der Eingriff eine unverhältnismäßige und verfassungswidrige Belastung für die Beschwerdeführerin dar.

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

4.4 Möglicher Missbrauch der Abgabenform

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

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

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

Die Beschwerdeführerin erkennt 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 erweist 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 kann.

Indem der EKB-S 90% des Differenzbetrags zwischen Markterlös und Obergrenze abschöpft (§ 3 Abs 5 EKBSG), verbietet er höhere Markterlöse. Es handelt sich somit unbestreitbar um eine wirtschaftliche Lenkungsmaßnahme im eigentlichen Sinn. Das wird 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 zielt ausdrücklich darauf ab, "die Weitergabe von Preissenkungen weiter zu forcieren".

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

4.5 Verstoß gegen die Eigentumsfreiheit

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

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

Da also **Abgabengesetze in den Schutzbereich des Grundrechts des Art 5 StGG eingreifen**, ergibt sich zwingend, dass auch sie nur zulässig sind, wenn sie **in Übereinstimmung mit dem Allgemeininteresse stehen und nicht unverhältnismäßig** sind. Als Fälle der Unverhältnismäßigkeit kämen hier insb **Steuern mit „konfiskatorischen Effekten“**, also solche in Betracht, die den Steuerpflichtigen exzessiv belasten und dadurch seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen würden. Dem hat sich auch der VfGH

insoweit angeschlossen, als er in einzelnen Fällen geprüft hat, ob die Erhebung der konkreten Abgabe im öffentlichen Interesse gelegen sei.

Wie bereits ausgeführt, ist der EKB-S weder sachlich rechtfertigbar noch im öffentlichen Interesse gelegen. Aufgrund seiner, nahezu unvergleichbaren, enormen Höhe von 90% ist der EKB-S eine Steuer mit konfiskatorischen Effekten.

5. Ausschließliche Geltendmachung der Verfassungswidrigkeit von Gesetzen

Mit der gegenständlichen Bescheidbeschwerde wird lediglich die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen behauptet, die den bekämpften Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Gem § 262 Abs 3 BAO hat daher eine Beschwerdeventscheidung zu unterbleiben und die Bescheidbeschwerde ist dem Bundesfinanzgericht unverzüglich vorzulegen.

6. Anträge

Aus diesen Gründen, und gestützt auf jeden erdenklichen Rechtsgrund richtet die Beschwerdeführerin an das zuständige Verwaltungsgericht, die Anträge

- (i) Auf Abänderung des bekämpften Bescheids, sodass dem Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung des EKB-S entsprochen und der Beitrag mit € 0,00 festgesetzt wird;*
- (ii) Auf Unterbleiben einer Beschwerdeventscheidung und Direktvorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gem § 262 Abs 2 lit a BAO;*

7. Anregungen

Sollte das zuständige Verwaltungsgericht die verfassungsrechtlichen Bedenken der Beschwerdeführervertreterin 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.“

Der Beschwerde angeschlossen waren

- Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung vom 8.5.2024 (mit Aufstellung gemäß § 8 Abs 2 EKBSG)
- Bescheid der belangten Behörde vom 10.6.2024
- Schreiben der IG Windkraft („Abschöpfung Windkraft“)

4. Vorlagebericht vom 10.12.2024

Ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung legte die belangte Behörde die Beschwerde vom 11.7.2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

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

Sie hat für den Zeitraum 01.07.2023 bis 31.12.2023 einen EKB-S in Höhe von € ***Betrag*** selbst berechnet und am 15.04.2024 fristgerecht entrichtet. Die Berechnung der Selbstbemessungsabgabe gemäß der angefochtenen gesetzlichen Bestimmung war richtig.

Mit Schreiben vom 8.5.2024 beantragte die Beschwerdeführerin gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) nach dem Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG), BGBl. I Nr. 220/2022, für den Zeitraum 01.07.2023 bis 31.12.2023 mit Null festzusetzen und den für diesen Zeitraum selbst bemessenen, fristgerecht am 15.04.2024 entrichteten EKB-S in Höhe von € ***Betrag*** an sie zurückzuzahlen.

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

2. Beweiswürdigung

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

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)

3.1.1. Allgemeines

Im vorliegenden Fall wendet sich die Beschwerdeführerin gegen die Abweisung ihres Antrages auf bescheidmäßige Festsetzung des Energiekrisenbeitrag-Strom für den Zeitraum 1.7.2023 bis 31.12.2023.

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

Der Energiekrisenbeitrag-Strom (im Folgenden EKB-S) wird – für den streitgegenständlichen Zeitraum - durch das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (im Folgenden EKBSG), BGBl. I Nr. 220/2022 idF BGBl. I Nr. 64/2023, näher geregelt.

Beim EKB-S handelt es sich gemäß § 6 Abs 2 EKBSG um eine vom Abgabepflichtigen selbst zu berechnende Abgabe.

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 selbstberechneten Betrages eingebracht wird.

Der Vorgabe des § 201 Abs 3 Z 1 BAO entsprechend hat die Beschwerdeführerin ihren Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung innerhalb eines Jahres fristgerecht eingebracht.

Allerdings setzt eine bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 Abs 3 Z 1 BAO weiters voraus, dass der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Im Beschwerdefall wurde der Abgabenbehörde jedenfalls ein selbst berechneter Betrag von der Beschwerdeführerin bekanntgegeben.

Die Beschwerdeführerin hat aber weder vorgebracht, dass ihre Berechnung des EKB-S für den Zeitraum 1.7.2023 bis 31.12.2023 unrichtig wäre bzw nicht den Bestimmungen des EKBSG entsprechen würde, noch ergeben sich aus den vorgelegten Unterlagen dafür Anhaltspunkte. Vielmehr führt die Beschwerdeführerin selbst aus (siehe Beschwerde, Seite 5, Randziffer 18),

dass sich „*der im gegenständlichen Fall selbstberechnete, bekannt gegebene und abgeführte Betrag als [...] der derzeitigen gesetzlichen Lage entsprechend*“ erweist.

Somit fehlt es aber an einer Unrichtigkeit, welche die belangte Behörde zu einer bescheidmäßigen Festsetzung des EKB-S gemäß § 201 BAO verpflichtet hätte, weshalb die belangte Behörde den Antrag der Beschwerdeführerin zu Recht abgewiesen hat.

3.1.2. Vorbringen betreffend Begründungsmangel

Die Bf. hat in ihrer Beschwerde u.a. auch vorgebracht, dass der angefochtene Bescheid deswegen rechtswidrig wäre, weil dieser nicht begründet war.

Ein Begründungsmangel führt jedoch nur dann zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung durch den VfGH, wenn durch diesen Mangel die Rechtsverfolgung durch die Partei oder die nachprüfende Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts maßgeblich beeinträchtigt wird (VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Begründungsmängel im Abgabungsverfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (z.B. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; 14.12.2005, 2001/13/0281, 0282; 17.8.2020, Ra 2020/13/0056); daher kann z.B. die Begründung einer Beschwerdeentscheidung oder eines Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts einen Begründungsmangel sanieren (vgl. VwGH 23.9.1982, 81/15/0091).

Der von der Bf. vorgebrachte Begründungsmangel ist daher durch das gegenständliche Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts saniert worden.

3.1.3. Behauptete Verfassungswidrigkeit

In ihrer Bescheidbeschwerde verweist die Beschwerdeführerin mit umfangreicher Begründung auf die Verfassungswidrigkeit des EKB-S (siehe Darstellung im Verfahrensgang).

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:

3.1.4. Rechtsprechung des VfGH zum EKB-S

Mit Presseinformation vom 9.1.2025 hat der VfGH verlautbart, dass das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom nicht verfassungswidrig ist und sowohl der Antrag der Burgenländischen Landesregierung als auch mehrere – die Beitragspflicht bis 30.6.2023 betreffende – Beschwerden von Stromerzeugern als unbegründet abgewiesen wurden.

In dem der Entscheidung des VfGH vom 11.12.2024, E1757/2024, zu Grunde liegenden Fall erzeugte und veräußerte die beschwerdeführende Partei Strom aus Windenergie. Nachdem sie den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) nach dem Bundesgesetz über den EKB-S für den Zeitraum vom 1.12.2022 bis 30.6.2023 selbst bemessen und entrichtet hatte, beantragte sie den EKB-S für diesen Zeitraum bescheidmäßig festzusetzen. Das Finanzamt Österreich wies diesen Antrag mit der Begründung ab, dass eine Festsetzung der Abgabe gemäß §201 BAO nicht erfolgen dürfe, wenn sich die bekannt gegebene Selbstbemessung - wie im Fall der beschwerdeführenden Partei - als richtig erweise. In ihrer gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht brachte die beschwerdeführende Partei vor, dass das EKBSG verfassungswidrig und der EKB-S daher mit € 0,00 festzusetzen sei. Das BFG wies die Beschwerde als unbegründet ab. Dagegen richtet sich die gegenständliche, auf Art 144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung in näher bezeichneten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten, insbesondere im Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums, sowie in Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes behauptet und die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses, in eventu die Abtretung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof beantragt wurde. Begründend wurde von der beschwerdeführenden Partei dazu im Wesentlichen vorgebracht, dass sie in Rechten verletzt worden sei, weil dem angefochtenen Erkenntnis ein verfassungswidriges Gesetz zugrunde liege.

Der VfGH wies die Beschwerde ab und sprach aus, dass die beschwerdeführende Partei durch das angefochtene Erkenntnis weder in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht noch wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in ihren Rechten verletzt worden sei.

Im Leitsatz der Entscheidung des VfGH 11.12.2024, E1757/2024 (zum Erhebungszeitraum 1.12.2022 bis 30.6.2023) heißt es:

„Keine Verletzung in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten sowie wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm betreffend die Festsetzung der Abgabe für die Veräußerung von Strom aus bestimmten Quellen nach dem Energiekrisenbeitrag-StromG (EKBSG); kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz durch die - in Umsetzung einer EU Notfallmaßnahmenverordnung ergangene - befristete Begrenzung von Markterlösen nach dem EKBSG sowie die rückwirkende Inkraftsetzung; verwaltungsökonomische Anknüpfung an Überschusserlöse und Höhe der Obergrenze angesichts der massiven Störung des Strommarktes im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers; keine Unsachlichkeit der Festlegung des Kreises der Beitragsschuldner im Hinblick auf den Ausschluss von der Abgabepflicht von zB Stromhändlern und Fernwärmeversorgern.“

Aus dieser Entscheidung des VfGH ergibt sich zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des EKB-S im Wesentlichen, dass

- allfällige Bedenken ob der Vereinbarkeit der Notfallmaßnahmen-VO mit primärrechtlichen Vorgaben hinsichtlich der Beitragspflicht für den zeitlichen Geltungsbereich von Art 6 - 8 Notfallmaßnahmen-VO vom 01.12.2022 bis 30.06.2023 nicht entstanden sind;
- der VfGH auch keine Zweifel hegt, dass sich die Regelungen des EKBSG innerhalb des den Mitgliedstaaten durch die Verordnung eröffneten Regelungsspielraumes bewegen;
- vor dem Hintergrund des Beschwerdevorbringens beim VfGH hinsichtlich des EKBSG keine Bedenken an einer sowohl den Vorgaben des Unionsrechts als auch jenen des Verfassungsrechts, und damit insbesondere des Gleichheitsgrundsatzes, entsprechenden Ausgestaltung des Regelungsspielraumes entstanden sind;
- die mit dem EKBSG vom Gesetzgeber getroffene Belastungsentscheidung sachlich begründet ist und
- vor dem Hintergrund der besonderen Situation einer massiven Störung des Strommarktes dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden kann, wenn er zu Bewältigung der krisenbedingten Entwicklungen am Strommarkt für einen angemessenen, begrenzten Zeitraum eine Abgabe auf Überschusserlöse der Stromerzeuger vorsieht und Mehrerlöse belastet, die – typisierend betrachtet - über einer an den begründeten Investitionserwartungen vor der Krise ausgerichteten Obergrenze liegen, ohne Erzeuger insbesondere erneuerbarer Energien daran zu hindern, aus den verbleibenden Erlösen ihre notwendigen Investitions- und Betriebskosten zu decken und die Abgabe zugleich Mittel zur Finanzierung von Unterstützungsleistungen an Stromendkunden generieren und damit die Sicherung einer bezahlbaren Versorgung für ein existenzielles Verbrauchsgut gewährleisten soll;
- es für die sachliche Begründung des EKB-S nicht darauf ankommt, ob und inwieweit die Abgabe an sich eine dämpfende Wirkung auf die Strompreise der Endkunden hat, sondern es genügt, wenn die auf diese Art erhobenen Mittel im Ergebnis der Finanzierung von entlastenden Zuschüssen an Stromendkunden dienen.
- es der sachlichen Rechtfertigung des EKB-S nicht entgegen steht, dass das EKBSG keine Vorschriften enthält, die die Verwendung des Abgabenertrages zur Unterstützung von Stromendkunden anordnen (wobei im Übrigen auch mehr an Zuschuss aus dem Bundeshaushalt zur Entlastung an Verbraucher geflossen ist, als durch die Abgabe eingenommen wurde);
- sich keine Unsachlichkeit der Abgabe (mangels Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip) aus der Anknüpfung der Belastung an die Überschusserlöse (anstatt der Übergewinne) ergibt;
- gegen die Einführung einer einheitlichen Obergrenze für alle Produktionstechnologien anstatt differenzierender Obergrenzen nach den Kostenstrukturen der jeweiligen Technologien keine gleichheitsrechtlichen Bedenken bestehen;

- aus dem Umstand, dass der EKB-F (Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger) auf Grundlage von Übergewinnen ermittelt wird, nicht folgt, dass die Bemessungsgrundlage des EKB-S gleichheitswidrig wäre;
- keine gleichheitsrechtlichen Bedenken gegen die Festlegung der Höhe der Obergrenze in § 3 Abs 2 EKBSG bestehen, ua weil abgesehen davon, dass diese Differenzierung bereits der Notfallmaßnahmen-VO zugrunde liegt, der Gesetzgeber seinen Gestaltungsspielraum nicht überschreitet, wenn er für Zwecke der Bemessung der Abgabe für ein Produkt, das einem Mechanismus der einheitlichen Preisbildung ("Merit Order") unterliegt, auf eine leicht handhabbare Obergrenze abstellt;
- keine Unsachlichkeit des EKB-S vorliegt, weil Stromhändler und andere Akteure am Energiemarkt, die in der Energiekrise ebenfalls von gestiegenen Strompreisen profitiert hätten (zB Fernwärmeversorger), nicht in die Abgabepflicht einbezogen werden;
- keine Unsachlichkeit der Regelungen des EKBSG betreffend die Behandlung verbundener Unternehmen vorliegt;
- die rückwirkende Inkraftsetzung des EKBSG den Gleichheitsgrundsatz nicht verletzt;
- der VfGH nicht davon ausgeht, dass es sich bei den Bestimmungen des EKBSG um dem Unionsrecht entgegenstehendes – und somit „ohne weiters unanwendbares“ nationales Recht handelt;
- der VfGH „angesichts der Unbedenklichkeit der angewendeten Rechtsgrundlagen“ nicht von einer Verletzung der Rechte der beschwerdeführenden Partei wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm ausgegangen ist.

3.1.5. BFG-Rechtsprechung

Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des EKB-S ist weiters darauf hinzuweisen, dass das Bundesfinanzgericht bereits ua mit den Erkenntnissen BFG 16.2.2024, RV/7100521/2024; BFG 5.3.2024, RV/7100712/2024; BFG 3.4.2024, RV/7101093/2024; BFG 6.3.2024, RV/7100715/2024; BFG 9.4.2024, RV/7100702/2024; BFG 7.5.2024, RV/7101520/2024; BFG 20.6.2024, RV/7101992/2024; BFG 29.7.2024, RV/7102130/2024, BFG 12.8.2024, RV/7102142/2024; BFG 30.09.2024, RV/7102830/2024; BFG 04.10.2024, RV/7102086/2024; BFG 25.11.2024, RV/7103706/2024; BFG 02.12.2024, RV/7102828/2024; BFG 07.01.2025, RV/7103600/2024, und BFG 09.01.2025, RV/7104157/2024, über Beschwerden, mit denen die Verfassungswidrigkeit des EKB-S behauptet wurde, für verschiedenen Erhebungszeiträume (bis 30.6.2024) abgesprochen und darin die behauptete Verfassungswidrigkeit verneint hat.

Auf diese Erkenntnisse und die dort enthaltenen Ausführungen wird ergänzend verwiesen.

3.1.6. Aspekte zur Verfassungsmäßigkeit

Aus der Entscheidung des VfGH und den davor genannten Erkenntnissen des BFG ergibt sich insbesondere folgendes:

Betreffend mangelnde Deckung der gesetzlichen Regelung durch die EU-NotfallmaßnahmenVO

EU-Verordnungen haben nach Art 288 Abs 2 AEUV „*allgemeine Geltung, sind in allen ihren Teilen verbindlich und gelten unmittelbar in jedem Mitgliedstaat*“. 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 30.6.2023 gegolten haben.

Soweit die Beschwerdeführerin im EKBSG das Fehlen einer Bestimmung über die Verwendung der Überschusserlöse zur Finanzierung von Maßnahmen zur Unterstützung von Stromendkunden moniert, ist auf VfGH 11.12.2024, E1757/2024, hinzuweisen, wonach dies der sachlichen Rechtfertigung des EKB-S nicht entgegensteht, da weder der Bundesverfassung noch der Notfallmaßnahmen-VO zu entnehmen sei, dass ein Abgabengesetz, mit dem die unionsrechtliche Verpflichtung zur Anwendung der Obergrenze umgesetzt wird, zugleich eine Zweckbindung der Abgabenerträge zur Unterstützung von Stromendkunden vorsehen müsse.

Diesbezüglich führt der VfGH auch aus, dass nicht ersichtlich sei, dass Österreich der Verpflichtung zur finanziellen Unterstützung von Stromendkunden nicht nachgekommen wäre, stünden den Einnahmen aus dem EKB-S und dem EKB-F im Jahr 2023 in Höhe von insgesamt 255.000.000 Euro doch Entlastungen der Verbraucher im Rahmen des Stromkostenzuschussgesetzes in Höhe von ca 900.000.000 Euro gegenüber. Damit wäre jedenfalls gesichert, dass im Ergebnis mehr an Zuschuss aus dem Bundeshaushalt zur Entlastung an Verbraucher geflossen sei, als durch die Abgabe eingenommen worden wäre. Dass das Stromkostenzuschussgesetz bereits vor Inkrafttreten des EKBSG beschlossen wurde.

Betreffend Verstoß gegen des Sachlichkeitsgebot

Hier sei auf VfGH 11.12.2024, E1757/2024, verwiesen, wonach keine Verletzung des Sachlichkeitsgebots vorliegt.

Betreffend Verstoß gegen die Eigentumsfreiheit und das objektive Nettoprinzip

Der VfGH betont in ständiger Rechtsprechung, dass es der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber nur verbiete, "sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen", es darüber hinaus "dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt [ist], seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen", und es zudem nicht der gleichheitsrechtlichen Prüfung unterliege, "[ob] eine Regelung zweckmäßig ist und das Ergebnis in allen Fällen als befriedigend empfunden wird".

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

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

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 („Übergewinne“) 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 ein Verstoß des EKB-S gegen das objektive Nettoprinzip nicht ersehen werden.

Auch der VfGH hat in seiner oben erläuterten Entscheidung vom 11.12.2024, E1757/2024, keine Unvereinbarkeit des EKB-S mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip festgestellt. Im Wesentlichen wurde dies vom VfGH wie folgt begründet:

- *„Durch die Anwendung einer gesetzlich festgelegten Obergrenze soll unabhängig von den jeweiligen Produktionskosten der Zuwachs an Leistungsfähigkeit erfasst werden [...].*
- *Vor dem Hintergrund der sachlichen Rechtfertigung der Abgabe [...] ist nicht zu erkennen, dass der Gleichheitsgrundsatz erfordern würde, anstelle von Überschusserlösen erzielte Übergewinne zu belasten:*
 - *In Anbetracht der Belastungskonzeption der Abgabe und der damit einhergehenden verwaltungsökonomischen Vereinfachungen hegt der VfGH*

auch mit Blick auf die zeitliche Begrenztheit der Regelung keine gleichheitsrechtlichen Bedenken dagegen, dass der Gesetzgeber eine für alle Produktionstechnologien einheitliche Obergrenze vorgesehen [...] hat.

- *Entgegen der Ansicht der beschwerdeführenden Partei folgt aus dem Umstand, dass der EKB-F auf Grundlage von Übergewinnen ermittelt wird, auch nicht, dass die Bemessungsgrundlage des EKB-S gleichheitswidrig wäre. [...].*
- *Es bestehen auch keine gleichheitsrechtlichen Bedenken gegen die Festlegung der Höhe der Obergrenze. Dass die in § 3 Abs. 2 EKBSG festgelegte Obergrenze Stromproduzenten regelmäßig daran hinderte, ihre notwendigen Betriebs- und Investitionskosten einschließlich einer Marge aus den ihnen verbleibenden Erlösen zu decken, ist nicht zu erkennen. [...].*
- *Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber in § 3 Abs. 3 EKBSG eine Anpassung der Obergrenze in Höhe der direkten Kosten der Energieerzeugung einschließlich eines Aufschlages iHv 20 % für jene Fälle vorsieht, in denen die gesetzlich festgelegte Obergrenze für die Deckung dieser Kosten nicht ausreicht. Vor diesem Hintergrund liegt es auch im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, ob er Stromerzeuger mit hohen Grenzkosten – wie etwa Steinkohlekraftwerke oder Pumpspeicherkraftwerke – in die Beitragspflicht einbezieht oder nicht.*

Betreffend Absetzbarkeit von Investitionen

In Rz 68 ff der Beschwerde bringt die Bf. im Wesentlichen vor, dass die Bestimmungen des § 4 EKBSG (iVm der EKB-InvestitionsV) betreffend

- die Begrenzung der Absetzbarkeit von Investitionen vom EKB-S;
- die Zurechnung von begünstigten Investitionen von verbundenen Unternehmen nur dem Beitragsschuldner, wenn das Unternehmen selbst nicht Beitragsschuldner ist;
- das beschränkte Zeitfenster für begünstigte Investitionen;

zu einer deutlichen Einschränkung der Möglichkeit, Investitionen abzusetzen, führen und damit ein Hindernis für neue und notwendige Investitionen im Bereich der erneuerbaren Energien darstellen.

Die Bf. erachte insbesondere die Bestimmung des § 4 Abs. 1 4. Satz EKBSG und § 4 Abs. 2 1. Satz EKB-InvestitionsV, wonach begünstigte Investitionen von verbundenen Unternehmen nur dem Beitragsschuldner zugerechnet werden, wenn das Unternehmen selbst nicht Beitragsschuldner sei, va im Lichte des § 4 Abs. 1 5. Satz EKBSG, der ohnehin eine doppelte Zurechnung verhindert, als unsachlich. Nach der Bf. seien Unternehmen mit komplexen, verbundenen Strukturen durch diese gesetzliche Einschränkung besonders benachteiligt. Diese Gesetzeslage erlaube es nicht, dass verbundene Unternehmen, die ebenfalls Beitragsschuldner sein, Investitionen untereinander zurechnen können. Diese Regelung unterbinde eine flexible

Handhabung und Optimierung von Investitionen innerhalb von Unternehmensgruppen, was für den effizienten Einsatz von Kapital für erneuerbare Energieprojekte essenziell wäre.

Auch hier sei auf VfGH 11.12.2024, E1757/2024 verwiesen. Nach dem VfGH sei „nicht zu erkennen, dass der Gleichheitsgrundsatz gebieten würde, derart "überhängende" Absetzbeträge eines verbundenen Unternehmens, das Beitragsschuldner ist, einem anderen verbundenen Unternehmen, das den Absetzbetrag selbst nicht voll ausschöpfen kann, zuzurechnen. Der Gesetzgeber hat im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes in § 3 Abs 4 EKBSG von einer konsolidierten Betrachtung von Beitragsschuldnern im Konzern Abstand genommen. Es bestehen keine Bedenken dagegen, dass er die gesonderte Betrachtung einzelner verbundener Unternehmen, die Beitragsschuldner sind, auch für Zwecke der Ermittlung des Absetzbetrages für begünstigte Investitionen – sei es, um Doppelerfassungen zu vermeiden, oder auch nur aus Gründen der Vereinfachung – aufrecht hält.“

Darüberhinausgehend hat die Bf. im vorliegenden, konkreten Fall weder vorgebracht noch nachgewiesen, dass eine (beabsichtigte) begünstigte Investition in erneuerbare Energien (durch ein verbundenes Unternehmen) verhindert wurde, weswegen auf die weiteren Punkte, durch die die Bf. eine Einschränkung der Investitionsmöglichkeiten sieht, nicht weiter einzugehen war.

Betreffend Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Stromhändlern, fossilen Energieträgern und Fernwärmeversorgern

Auch hier sei auf VfGH 11.12.2024, E1757/2024 verwiesen. Nach dem VfGH trifft das Bedenken, der EKB-S sei unsachlich, weil Stromhändler und andere Akteure am Energiemarkt, die in der Energiekrise ebenfalls von gestiegenen Strompreisen profitiert hätten (zB Fernwärmeversorger), nicht in die Abgabepflicht einbezogen würden, nicht zu: „Abgesehen davon, dass sich das Geschäftsmodell der Stromhändler wesentlich von jenem der Stromproduzenten unterscheidet, kann dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er angesichts der kurzfristig notwendig gewordenen Umsetzung der Notfallmaßnahmen-VO im Rahmen einer zeitlich begrenzten, leicht handhabbaren Regelung Stromhändler und andere Energielieferanten (zB Fernwärmeversorger) nicht in die Abgabepflicht einbezieht.“

Betreffend Verletzung des Vertrauensschutzes

Das EKBSG wurde am 29. Dezember 2022 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und ist mit 1.12.2022 in Kraft getreten. Die Obergrenze für Markterlöse wurde durch die am 21.6.2023 kundgemachte Änderung des EKBSG, BGBl. Nr. I 64/2023, auf 120,00 € je MWh Strom herabgesetzt.

Der Erfassung von Übergewinnen des Jahres 2023 stehen aus der Perspektive des Vertrauensschutzes keinesfalls verfassungsrechtliche Bedenken entgegen. Verschlechterungen

der Rechtslage mit Wirkungen für die Zukunft - auch für Dauersachverhalte (zum Beispiel durch Fristverlängerungen usw.) - sind grundsätzlich zulässig und nur unter bestimmten Voraussetzungen verfassungswidrig. Das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage genießt als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz.

Es bleibt vielmehr dem Gesetzgeber unbenommen, die Rechtslage auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern. Grenzen dieses Gestaltungsspielraums bestehen nach der Judikatur des VfGH nur dort, wo dem Betroffenen zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse die Gelegenheit gegeben werden muss, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen. Die einen verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz aktivierenden Umstände können etwa darin liegen, dass in wohlerworbene Rechte eingegriffen wird ("qualifizierte Rechtsposition", z.B. bei Pensionsleistungen) oder dass der Normunterworfenen zu Dispositionen veranlasst wurde und eine spätere Maßnahme diese im Vertrauen auf die Rechtslage vorgenommenen Dispositionen frustriert beziehungsweise ihrer Wirkung beraubt. Nicht entscheidend scheint es hingegen, ob es den von einer Abgabe betroffenen Unternehmen aufgrund von bestehenden Verträgen gelingt, die neue oder erhöhte Abgabe abzuwälzen. Im gegenständlichen Fall liegt keiner dieser vertrauensschutzbegründenden Umstände vor. Im Gegenteil: Die Übergewinne der inframarginalen Stromerzeuger waren und sind der - aus Sicht der unternehmerischen Disposition: externen - Gaspreisentwicklung geschuldet und konnten schon aufgrund ihrer Unvorhersehbarkeit keinen Vertrauensschutz begründen (vgl. Bräumann/Kofler/Tumpel in Baumgartner [Hrsg.], Öffentliches Recht [2023] Gleichheitskonformität einer [rückwirkenden] Sektorensteuer am Beispiel der Gewinnabschöpfung von Energieunternehmen, Seite 52).

Der Angriffskrieg Russlands auf die Ukraine, die Nutzung von Energielieferungen als politisches Instrument, die europäische Entscheidung, von russischer Energie unabhängig zu werden etc. waren vor Beginn des Jahres 2022 nicht - oder zumindest nicht in dieser Tragweite - absehbar.

Es dem Steuergesetzgeber zu verwehren, auf solche besonderen Umstände auch rückwirkend Bedacht zu nehmen, würde den Vertrauensschutz jedenfalls überstrapazieren. Denn wenn die besonderen Umstände nicht ersichtlich waren, konnte auch niemand auf den Weiterbestand der Rechtslage unter diesen Umständen vertrauen. Insofern scheint das Argument naheliegend, dass bei Über- bzw. Zufallsgewinnen - sofern sie in Art, Ausmaß und Berechnung tatsächlich auch die besonderen Umstände reflektieren - schon deshalb kein oder nur ein stark reduzierter Vertrauensschutz bestehen kann, weil sich die Entwicklung etwa des Gaspreises gänzlich der Disposition (und Vorausplanung) der betroffenen Unternehmen entzogen hat.

Zudem bleibt zu bedenken, dass - im Unterschied zur bisherigen verfassungsgerichtlichen Judikatur - eine Übergewinnbesteuerung eben nur die unerwarteten, auf externe Faktoren zurückzuführenden "Zufallsgewinne" betrifft. Insofern mag eine Besteuerung zwar unerwartet sein, sie betrifft aber eben auch nur unerwartete Gewinne. Dies legt jedenfalls einen "verdünnten" Schutzbereich nahe.

Auch aus einer gleichheitsrechtlichen Perspektive scheinen vertrauensschutzbezogene Einwände gegen eine gleichmäßige Besteuerung eines gesamten Sektors weniger verfangen zu sein:

- So darf nicht übersehen werden, dass der VfGH im Fall "echter" Rückwirkung ein gleichheitsrechtliches Problem v.a. darin erblickt, dass Personen, die in einem bestimmten Zeitabschnitt oder Zeitpunkt ihre Lebensumstände auf eine bestimmte, damals gültige Steuerbelastung ausgerichtet haben, nachträglich belastend jenen gleichgestellt werden, die sich bereits auf die höhere Steuerbelastung einrichten konnten und mussten;
- damit würden wesentlich ungleiche Sachverhalte unzulässiger Weise gleichbehandelt. Diese gleichheitsrechtlichen Bedenken bestehen aber dann nicht in dieser Intensität, wenn umfassend alle Unternehmen eines Sektors gleichermaßen einer rückwirkenden Belastung unterworfen werden, da dann innerhalb der vergleichbaren Gruppe keine Ungleichbehandlung erfolgt.

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

Da mit der Obergrenze für Markterlöse jenes Marktergebnis nachgebildet werden sollte, das die Erzeuger hätten erwarten können, wenn die globalen Lieferketten seit Februar 2022 normal und ohne Störungen bei den Gaslieferungen funktioniert hätten (Rn 45 der EU NotfallmaßnahmenVO), die Bf. durch die Festlegung der Obergrenzen daher bloß so gestellt werden sollte, wie dies bei einer normalen Preisentwicklung der Fall gewesen wäre, ist ein solcher Eingriff von erheblichem Gewicht auch nicht erkennbar. Dass mit der Herabsetzung der Obergrenze auf € 120,00 bei der Bf. mehr abgeschöpft worden wäre, als jene Überschusserlöse, welche die bei einer normalen Marktentwicklung erwartbaren Markterlöse überschritten haben, ergibt sich aus dem Beschwerdevorbringen nicht. Auch hier ist darauf hinzuweisen, dass die Bf. das Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs. 3 EKBSG nicht behauptet. Da der Gesetzgeber mit der Herabsetzung der Obergrenze die Abschöpfung der Überschusserlöse an geänderte Marktbedingungen angepasst hat (lt. Begründung des Initiativantrags: gesunkene Großhandelspreise; vgl. auch Stenographisches Protokoll zur 215. Sitzung des Nationalrats vom 25. Mai 2023, 8. Punkt: "...ist in der jetzigen Situation eine dringend notwendige Maßnahme, damit wir die Märkte wieder ins Gleichgewicht bekommen...". "Da geht es um die Großhandelspreise, darum, dass die [gesunkenen] Großhandelspreise im Augenblick nicht weitergegeben werden."), kann auch nicht von einer willkürlichen Vorgehensweise gesprochen werden.

Die Behauptung der Bf., ihre Investitionen nur im Hinblick auf einen die angeführten Grenzen übersteigenden Markterlös getätigt zu haben, kann sie schon deshalb nicht belegen, weil die überschießenden Markterlöse ausschließlich in der politischen Weltlage ihren Ursprung hatten und keinesfalls hätten vorausgesehen werden können. Die durch das EKBSG vorgenommene Abschöpfung der Überschusserlöse stellt daher lediglich jenen Zustand wieder her, mit dem die Bf. ursprünglich tatsächlich rechnen konnte.

Betreffend "Missbrauch der Abgabenform"

Wenn die Bf. Überlegungen dahingehend anstellt, dass die ihrer Meinung nach konfiskatorische Wirkung des EKB-S Fragen der kompetenzrechtlichen Einordnung einer Übergewinnsteuer als Abgabe iSd § 5 F-VG aufwerfen könnte, ist dem entgegenzuhalten, dass dies nur dann der Fall sein könnte, wenn durch die Abgabe Lenkungsziele derart verfolgt würden, dass "die Steuerbelastung überhaupt zum Versiegen der Steuerquelle führen soll und wird" ("Erdrosselungssteuer"), oder wenn die Abgabenform "missbraucht" wird, also die abgabenrechtliche Regelung so umfassend in eine fremde Materie in der Kompetenz einer anderen Gebietskörperschaft hineinwirkt, dass sie als Regelung der Materie selbst gewertet werden muss ("Missbrauch der Abgabenform", vgl. VfGH 12.3.1985, G 2/85; VfGH 28.6.2007, B 1895/06, VfSlg. 18.183/2007).

Beides scheint bei einer - auch hohen - Übergewinnsteuer aber schon deshalb nicht der Fall zu sein, weil sie gerade keine Verhaltenslenkung des betroffenen Sektors erreichen will, sondern lediglich eine steuerliche Abschöpfung von Übergewinnen (im Sinne einer Nettogröße) bezweckt, die sich aus externen Faktoren (z.B. Strompreisbildung nach dem Grenzpreisverfahren) ergeben, und keineswegs die unternehmerische Betätigung innerhalb des Sektors ökonomisch sinnlos machte und damit letztlich zu unterbinden suchte (vgl. Bräumann/Kofler/Tumpel in Baumgartner [Hrsg.], Öffentliches Recht [2023] Gleichheitskonformität einer [rückwirkenden] Sektorensteuer am Beispiel der Gewinnabschöpfung von Energieunternehmen, Seite 53).

3.1.7. 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 von der beschwerdeführenden Partei ausschließlich verfassungsrechtliche Bedenken am EKBSG geltend gemacht werden (die Selbstberechnung des EKB-S durch die Bf. erfolgte unstrittig im Einklang mit den Bestimmungen des EKBSG), ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, nach der verfassungsrechtliche Rechtsfragen nicht zur Zulässigkeit der Revision führen können (vgl. zB VwGH 5.2.2021, Ra 2019/13/0109 mwN).

Wien, am 19. Februar 2025