

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Zacherl Schallaböck Proksch Manak Kraft Rechtsanwälte GmbH, Teinfaltstraße 8/5.01, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 12. Februar 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 4. Februar 2025 betreffend Festsetzung des Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) für den Zeitraum 1. Jänner 2024 bis 30. Juni 2024 zu Recht erkannt:

- 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 auf bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 Abs 3 Z 1 BAO

Die Beschwerdeführerin ist im Bereich der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien, insbesondere der Wasserkraft, tätig. Aufgrund dieser Geschäftstätigkeit war die Gesellschaft nach dem EKBSG verpflichtet, den EKB-S für den Zeitraum 1. Jänner 2024 – 30. Juni 2024 selbst zu bemessen und bis zum 15. Oktober 2024 an das Finanzamt Österreich zu entrichten.

Die Entrichtung des selbst bemessenen EKB-S in Höhe von EUR 494.438,- für den Zeitraum Jänner bis Juni 2024 erfolgte am 10. Oktober 2024. Zusätzlich dazu übermittelte die Gesellschaft die erforderliche Aufstellung gemäß § 8 Abs 2 EKBSG, aus der sich die konkrete Berechnung des ermittelten Betrags ergibt, an das zuständige Finanzamt.

Mit Schriftsatz vom 2. November 2024 beantragte die Beschwerdeführerin die bescheidmäßige Festsetzung des Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) nach dem Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG) mit 0,00 Euro.

Als Begründung führte sie die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Bestimmungen des EKBSG an. Der EKB-S sei aus Sicht der Beschwerdeführerin - aus im Antrag näher dargelegten Gründen - gleichheits- und damit verfassungswidrig.

2. Angefochtener Bescheid

Mit Bescheid vom 4. Februar 2025 wurde der Antrag abgewiesen und dazu begründend ausgeführt, dieser sei zwar fristgerecht eingebracht worden, § 201 BAO setze jedoch stets voraus, dass der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet sei, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabebehörde bekannt gebe oder dass sich die bekannt gegebene 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 (vgl. VwGH 18.09.2013, 2010/13/0133).

3. Beschwerde

Am 12. Februar 2025 brachte die Beschwerdeführerin fristgerecht Beschwerde ein und brachte diesbezüglich vor, der betreffende Antrag sei mit dem angefochtenen Bescheid vom 4. Februar 2025 abgewiesen worden, es hätte jedoch im Zuge dieses Antrags gemäß § 201 Abs 3 Z 1 BAO zu einer Festsetzung des EKB-S iHv EUR 0,00 kommen müssen, da die gesetzliche Grundlage für die Entrichtung verfassungswidrig sei.

Zur Begründung wurde im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

3.1 Rechtlicher Zusammenhang

Im Zuge der gestiegenen Energiepreise nach der Ausweitung der russischen Invasion der Ukraine habe die Europäische Union im Oktober 2022 die EU-Notfallmaßnahmen-VO (EU-VO 2022/1854) beschlossen. Diese habe einerseits durch Maßnahmen zur Nachfragesenkung und einer Obergrenze für Markterlöse für sinkende Strompreise sorgen und andererseits einen "Solidaritätsbeitrag" für den fossilen Sektor einführen sollen. Die Art 6-8 der EU-Notfallmaßnahmen-VO, die es Mitgliedstaaten ermöglichte eine Obergrenze für Markterlöse für Stromproduzenten einzuführen, seien mit 01. Juli 2023 außer Kraft getreten. Die EU-Notfallmaßnahmen-VO könne also nicht mehr als Rechtfertigung für das EKBSG herangezogen werden.

Österreich habe im Dezember 2022 das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger (EKBF), StF: BGBl. I Nr. 220/2022, sowie das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG), StF: BGBl. I Nr. 220/2022, idGF BGBl. I Nr. 64/2023, verabschiedet. Zwei österreichische Verordnungen hätten das EKBSG konkretisiert, die EKB-S-Umsetzungs-Verordnung (StF: BGBl. II Nr. 195/2023) und die EKB-Investitions-Verordnung (StF: BGBl. II Nr. 194/2023). Das EKBSG sei rückwirkend mit 01. Dezember 2022 in Kraft getreten.

Mit dem EKBSG sei ein "Energiekrisenbeitrag-Strom" (EKB-S) eingeführt worden, eine Abgabe auf Überschusserlöse aus dem Stromverkauf, die ab dem 01. Dezember 2022 erzielt worden seien, und mittlerweile auf unbestimmte Zeit verlängert worden. Im Gegensatz dazu stelle der "Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger" (EKB-F) auf den Gewinn fossiler Energieproduzenten ab. Markterlöse im Sinne des Gesetzes seien die realisierten Erträge, die ein Beitragsschuldner für den Verkauf und die Lieferung von Strom in der Union erhalte.

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

Während die EU-Notfallmaßnahmen-VO vorgesehen habe, dass die Markterlöse, die Erzeuger für die Stromerzeugung aus den genannten Quellen erzielten, auf höchstens 180 €/MWh erzeugter Elektrizität begrenzt würden, habe die von der österreichischen Regierung gewählte Obergrenze 140 €/MWh Strom für Erlöse, die zwischen dem 01. Dezember 2022 und dem 31. Mai 2023 erzielt worden seien, betragen. Der EKB-S betrage 90% der Überschusserlöse.

Im Mai 2023 sei durch eine Novelle (EKBSG idF BGBl. I Nr. 64/2023) die Obergrenze in Österreich abermals willkürlich und ohne Änderung des europäischen Rahmens auf 120 €/MWh Strom für Erlöse, die nach dem 31. Mai 2023 erzielt worden seien, reduziert worden. Auch aus den Materialien gehe lediglich hervor, dass die Obergrenze von 120 €/MWh Strom unter der Obergrenze der EU liege und die Großhandelspreise gesunken seien. Dies könne keinesfalls eine solch extreme Maßnahme, wie die Reduktion um fast 15% sachlich begründen.

Der Bundesregierung sei es mit ihrer willkürlichen Reduktion offenbar so eilig gewesen, dass sie für das Inkrafttreten nicht einmal das Auslaufen der EU-Notfallmaßnahmen-VO und das damit einhergehende Ende des ersten Abrechnungszeitraumes abgewartet habe. Stattdessen sei die Novelle ab 01. Juni 2023 in Kraft getreten. In der Zwischenzeit habe auch die Bundesregierung einige der negativen Auswirkungen der Erlösabschöpfung und insbesondere die massiven Auswirkungen des EKBSG auf Investitionssignale im Bereich der erneuerbaren Energie erkannt und das Gesetz abermals mit BGBl. Nr. 13/2024 (in Kraft getreten mit 01. Jänner 2024) novelliert. Mit der Novelle sei der EKB-S abermals verlängert, insbesondere aber der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen novelliert worden.

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

3.2 Rechtliche Beurteilung

Der Bescheid sei sowohl formell als auch materiell rechtswidrig.

3.2.1 Rechtswidrigkeit des Bescheides

In Österreich gelte das Gebot der verfassungskonformen Interpretation. Nach diesem Grundsatz sei bei der Auslegung von "unterverfassungsrechtlichen" Normen jene Bedeutung zu wählen, welche diese Normen im Zweifel als nicht verfassungswidrig erscheinen lasse. Wie ausführlich im Antrag ausgeführt, erweise sich der im gegenständlichen Fall selbstberechnete, bekannt gegebene und abgeführte Betrag als zwar der derzeitigen gesetzlichen Lage entsprechend. Da allerdings die der Berechnung zugrundeliegenden Bestimmungen des EKBSG in den Augen der Beschwerdeführerin verfassungswidrig seien und der "Beitrag" daher in verfassungskonformer Betrachtung nicht hätte bezahlt werden müssen und somit der selbst berechnete "Beitrag" falsch sei, wäre dem Antrag auf Bescheiderlassung nach § 201 Abs 3 BAO stattzugeben, der EKB-S in weiterer Folge mit 0,00 € festzusetzen und der entrichtete EKB-S vollständig zurückzuzahlen gewesen.

Die belangte Behörde wäre 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, habe die Behörde auch kein Ermittlungsverfahren durchgeführt.

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

Die ersten beiden Sätze des Artikel 7 Abs 1 B-VG konstituierten nach allgemeiner Auffassung den "allgemeinen Gleichheitsgrundsatz". Dieser verbürge die Gleichbehandlung aller Rechtssubjekte. Umfasst vom Gleichheitsgrundsatz seien außer dem expliziten Privilegierungsverbot weitere Bedeutungsschichten.

Nach dem allgemeinen Diskriminierungsverbot seien Diskriminierungen aus unsachlichen Gründen verfassungsrechtlich unzulässig. Weiters gelte ein Differenzierungsverbot, das unsachliche Differenzierungen oder aber auch unsachliche Gleichbehandlungen von ungleichen Tatbeständen verbiete, sowie ein Sachlichkeitsgebot, das bei einer unterschiedlichen

Behandlung einen rechtfertigenden Grund notwendig mache. Daraus habe der Verfassungsgerichtshof (VfGH) ein allgemeines und umfassendes verfassungsrechtliches Sachlichkeitsgebot abgeleitet, dem jedes Staatshandeln entsprechen müsse. Außerdem habe er aus Art 7 B-VG ein Verbot sachlich nicht gerechtfertigter Differenzierungen abgeleitet.

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

Der Verfassungsgerichtshof hege keinen Zweifel daran, dass es sich bei Artikel 21 Abs 1 GRC - vgl auch Artikel 7 Abs 1 B-VG und Artikel 14 EMRK - um eine Garantie der GRC handle, die in ihrer Formulierung und Bestimmtheit verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten der österreichischen Bundesverfassung gleiche, mithin keine völlig unterschiedliche normative Struktur als diese aufweise.

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

3.2.2.1 Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot

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

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

Hiebei sei zu beachten:

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

Im Hinblick auf das ertragssteuerrechtliche Leistungsfähigkeitsprinzip habe der VfGH zum Beispiel in einer erhöhten Mindestkörperschaftsteuer für umsatzstarke Unternehmen einen Widerspruch zum Gleichheitsgrundsatz gesehen, weil im Effekt umsatzstarke Kapitalgesellschaften mit geringeren Erträgen relativ höher, solche mit höheren Erträgen relativ geringer besteuert würden. Der VfGH habe in jenem Erkenntnis auch festgehalten, dass

das Argument der Bundesregierung, die Regelung sei mit den bezweckten fiskalischen Wirkungen zu begründen, nicht geeignet sei, um die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Fiskalische Bedürftigkeit oder Begehrlichkeit sei somit auch kein tauglicher Rechtfertigungsgrund für belastende Differenzierungen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Es bedarf daher einer raschen und koordinierten Reaktion auf Unionsebene. Mithilfe der Festlegung von Notfallmaßnahmen könnte vorübergehend das Risiko gemindert werden, dass

die Strompreise und die Kosten für Strom für Endkunden noch weniger tragfähige Niveaus erreichen. [...]"

Noch deutlicher seien sogar die materiellen Bestimmungen der EU-Notfallmaßnahmen-VO selbst: Gemäß Art 10 Abs 1 müssten die Mitgliedstaaten sicherstellen, dass alle Überschusserlöse, die sich aus der Anwendung der Obergrenze für die Markterlöse ergeben, gezielt zur Finanzierung von Maßnahmen verwendet werden, mit denen Stromendkunden unterstützt werden, um die Auswirkungen der hohen Strompreise auf diese Kunden abzumildern. Gemäß Abs 2 müssten die in Abs 1 genannten Maßnahmen eindeutig festgelegt, transparent, verhältnismäßig, diskriminierungsfrei und überprüfbar sein.

Dies sehe auch das BFG so: "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 ua der in Art 10 genannten Maßnahmen in ihrem Hoheitsgebiet überwacht und gemäß Art 19 Abs 3 lit c der VO die Mitgliedstaaten der Kommission über die Maßnahmen zur Verteilung der Überschusserlöse zur Abmilderung der Auswirkungen der hohen Strompreise auf die Stromendkunden gemäß Art 10 Bericht erstatten."

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

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

Die in Österreich gesetzten Maßnahmen zur Einnahmebeschränkung bei den Stromerzeugern seien in Bezug auf die Endverbraucherpreise beinahe wirkungslos. Das EKBSG sei keine Barriere, die Stromhändler davon abhalte, Elektrizität zu 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. Um tatsächlich die Preise für die Endverbraucher:innen zu beeinflussen, hätte man die Einnahmen

der Stromhändler direkt ins Visier nehmen müssen. Somit ziele die aktuelle Regelung am eigentlichen Problem vorbei und treffe die falschen Akteure.

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

Daher sei es auch völlig unklar, wie das BFG zur Feststellung komme, dass nicht ersichtlich sei, dass die befristete Regelung zur Zielerreichung ungeeignet sei, "da durch die Notfallmaßnahmen gerade die Auswirkungen der hohen Energiepreise abgemildert werden sollten (ErwGr 72), kann mit der Begründung, der EKB-S habe nicht zu einer Senkung der Strompreise geführt, die Sachlichkeit der Regelungen des EKBSG nicht in Zweifel gezogen werden."

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

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

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

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

Die Verfassungswidrigkeit werde durch die mit BGBl I Nr 13/2024 vorgenommene Verlängerung der EKBSG bis Ende 2024 noch verstärkt. Die Verlängerung sei erfolgt, obwohl die EU-Notfallmaßnahmen-VO bereits außer Kraft getreten sei. Dies zeige, dass der österreichische Gesetzgeber den EKB-S nicht mehr als Krisenmaßnahme, sondern als reguläres Instrument der Besteuerung einsetze – ohne dass die dafür notwendige sachliche

Rechtfertigung vorliege oder die verfassungsrechtlich gebotene Systematik einer Gewinnbesteuerung gewählt worden sei.

3.2.2.2 Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip

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

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

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

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

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

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

Vor dem Hintergrund des ertragssteuerrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips habe der VfGH zum Beispiel in einer erhöhten Mindestkörperschaftsteuer für umsatzstarke Unternehmen einen Widerspruch zum Gleichheitsgrundsatz gesehen, da im Effekt umsatzstarke Kapitalgesellschaften mit geringeren Erträgen relativ höher, solche mit höheren Erträgen

relativ geringer besteuert würden. Unsachlich sei ebenso eine Besteuerung, die von zufälligen Umständen abhängt.

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

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

Eine sachliche Rechtfertigung, warum auf die Umsätze abgestellt werde, könne es auch nur schwerlich geben. Dies, 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 seien. Gerade Wind- und Solarenergieproduzenten seien aufgrund der hohen Fixkosten besonders betroffen. Ein undifferenziertes Anknüpfen an den Erlös anstatt an den (Rein-)Gewinn widerspreche also dem Gleichheitsgrundsatz, da hier unterschiedliche Sachverhalte gleichbehandelt würden und ein Abstellen auf den Umsatz sachwidrig sei.

Überdies sei auch die Obergrenze willkürlich gewählt: Die in Art 6 Abs 1 der mittlerweile außer Kraft getretenen EU-Notfallmaßnahmen-VO vorgegebene Obergrenze sei bei € 180,00/MWh Strom gelegen. Zwar erlaubte die EU-Notfallmaßnahmen-VO in Art 8 die Festlegung einer niedrigeren Obergrenze, dennoch liege keine Rechtfertigung für die von Österreich gewählte Obergrenze vor. Dies zeige sich auch daran, dass die zunächst bei € 140,00/MWh Strom liegende Obergrenze für das zweite Halbjahr 2023 mittels Novelle (ebenso willkürlich) auf € 120,00/MWh Strom gesenkt worden sei und diese niedrigere Obergrenze nun auch für den gesamten Erhebungszeitraum 2 (Kalenderjahr 2024) beibehalten werde.

Die aus den parlamentarischen Materialien hervorgehende Begründung, dass die österreichische Obergrenze innerhalb der durch die EU vorgegebenen Obergrenze liege, könne keinesfalls als sachliche Rechtfertigung genügen und sei möglicherweise auch verordnungswidrig, wie später ausgeführt werde. Ganz im Gegenteil: Ein Nationalratsabgeordneter der Grünen habe in der Nationalratssitzung vom 13. Dezember 2022 zum EKBS-G festgehalten, dass *"ein Modell gewählt wurde, das, was sowohl die Besteuerungshöhe als auch -schärfe als auch die Zeiträume betrifft, weit über die Vorgaben [der EU] hinausgeht"*. Auch die sich aus dem Antrag zur Absenkung auf € 120,00/MWh

ergebene Argumentation, dass die Großhandelspreise gesunken seien, ohne näher auszuführen, wieso dies geschehen sei und was dies mit einer Maßnahme, die die Preise gerade bei Verbrauchern senken solle, zu tun haben solle, sei willkürlich und keine sachliche Rechtfertigung. Abgesehen davon, dass die Absenkung der Obergrenze einzig darauf abgezielt habe, einen Steuerausfall bzw ein geringeres Steueraufkommen infolge der geringeren Großhandelspreise zu verhindern.

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

Erschwerend komme hinzu, dass die in der EU-Notfallmaßnahmen-VO explizit vorgesehene Absetzbarkeit von Investitionen in den weiteren Ausbau der Erneuerbaren Energien im EKBSG von vornherein - nämlich schon in § 4 der Stammfassung des EKBSG - nur sehr eingeschränkt und zweifach "gedeckt" eingeräumt worden sei: Begünstigte Investitionen seien von Beginn an nur mit 50% der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten als Absetzbetrag zu berücksichtigen gewesen, wobei der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen höchstens auch nur € 36,00 je MWh Strom bezogen auf die den Markterlösen gemäß § 3 Abs 2 Z 2 zugrundeliegende gelieferte Menge habe betragen dürfen (§ 4 Abs 2 der StF).

Auch die mit BGBl I Nr 13/2024 vorgenommenen Änderungen bei den Absetzbeträgen für Investitionen änderten nichts an der grundsätzlichen Verfassungswidrigkeit: Zwar sei der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen im Erhebungszeitraum 2 (1. Jänner 2024 – 31. Dezember 2024) auf 75% der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten erhöht (gegenüber 50% im Erhebungszeitraum 1) und die Obergrenze des Absetzbetrages auf 72 Euro je MWh Strom (von zuvor 36 Euro) verdoppelt worden. Diese Verbesserungen änderten jedoch nichts daran, dass das System weiterhin auf Erlöse statt auf tatsächliche Gewinne abstelle und damit gegen das objektive Nettoprinzip verstoße.

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

Diese Absetzbarkeit sei durch die Novelle bzw. die willkürliche weitere Herabsetzung der Obergrenze von € 140,00/MWh Strom auf € 120,00/MWh noch weiter verschlechtert worden.

Hinzu komme, dass nach § 2 Abs 2 EKB-InvestitionsV künftige Investitionen (Investitionsvorhaben) abgesetzt werden könnten. Dazu regle die Verordnung, dass für die konkrete begünstigte Investition bereits erste Maßnahmen vor dem 1. Jänner 2024 gesetzt worden sein mussten. Als für Investitionsvorhaben frühesten Zeitpunkt einer ersten

Maßnahme würden nach der Verordnung dokumentierte Beschlüsse der Organe über das Investitionsvorhaben gelten. Der Begriff der "ersten Maßnahme" sei auch in der Verordnung zur Investition-Prämie enthalten. Dort sei Planungsleistung als erste Maßnahme ausgeschlossen, da zu diesem Zeitpunkt das Investitionsvorhaben noch nicht ausreichend konkretisiert sei. Selbiges gelte auch für die EKB-InvestitionsV. Dokumentierte Organbeschlüsse könnten erst dann gefasst werden, wenn das Investitionsvorhaben im Beschlusszeitpunkt ausreichend konkretisiert sei. Grundsätzliche Planungsüberlegungen ermöglichten keine für einen Beschluss in einem Vorstands- oder Aufsichtsratsgremium ausreichende Konkretisierung.

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

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

Die mit der Novelle BGBl I Nr 13/2024 eingeführten erweiterten Absetzmöglichkeiten für Investitionen - änderten nichts an dieser grundlegenden Problematik der Projektvorlaufzeiten. Auch die neue Möglichkeit, Investitionen verbundener Unternehmen, die selbst Beitragsschuldner seien, zuzurechnen, löse das Problem nicht: Die zeitliche Diskrepanz zwischen der sofortigen Erlösabschöpfung einerseits und den langen Vorlaufzeiten für neue Projekte andererseits bleibe bestehen. Dies führe weiterhin dazu, dass die Investitionsabsetzbeträge in der Praxis oft ins Leere liefen.

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

Zunächst sei darauf hinzuweisen, dass, wie soeben ausgeführt, Investitionen nur in sehr beschränktem Ausmaß angerechnet werden könnten, insbesondere bleibe aber unklar, warum durch die Möglichkeit, gewisse Investitionen beschränkt abzusetzen, plötzlich nicht mehr von einer fiktiven Bemessungsgrundlage ausgegangen werden solle. 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.

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

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

3.2.2.3 Ungleichbehandlung zwischen Stromerzeugern und Stromhändlern

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

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

Mit dem Tatbestandsmerkmal *"durch den Stromerzeuger"* habe der Gesetzgeber den Steuergegenstand eingeschränkt. Betroffen vom EKB-S seien lediglich Stromproduzenten; Stromhändler müssten keine Steuer auf die von ihnen erzielten "Zufallsgewinne" leisten. Tatsächlich profitierten Stromhändler aber ebenso von den gestiegenen Strompreisen. Es seien gerade die Händler, die den Strom an Endverbraucher verkauften - also jenen, denen der EKB-S nach Art. 10 Abs 1 EU-Notfallmaßnahmen-VO explizit zugutekommen sollte. Davon gehe auch der Unionsgesetzgeber aus, zumal er mit Art 8 Abs 1 lit a EU-VO die Möglichkeit einräume, Maßnahmen einzuführen, durch die die Markterlöse anderer Marktteilnehmer,

einschließlich im Stromhandel tätiger Marktteilnehmer, weiter begrenzt werden. Der durch Art 8 Abs 1 lit a EU-VO eingeräumte Spielraum sei verfassungskonform auszugestalten. Der Gleichheitssatz und das daraus erfließende Prinzip der Lasten- und Pflichtengleichheit geböten es, auch Stromhändler in den Anwendungsbereich des EKB-S einzubeziehen. Dem sei der österreichische Gesetzgeber nicht nachgekommen.

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

3.2.2.4 Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und fossilen Energieträgern

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

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

Im Gegensatz zum EKB-S, der auf den erzielten Erlös abstelle, stelle der EKB-F also (im Einklang mit dem objektiven Nettoprinzip) auf die tatsächlich erzielten Übergewinne ab. Hier liege eine eindeutige Ungleichbehandlung von vergleichbaren Tatbeständen vor, die entgegen den Zielen des "Green Deal" der EU-Kommission sogar geeignet erscheine, Produzenten fossiler Energieträger besser zu stellen als Stromproduzenten im Bereich der erneuerbaren Energien.

Regelungsgegenstand beider Gesetze sei die Besteuerung von "*Zufallsgewinnen*" im Energiesektor. Sowohl Stromerzeuger als auch fossile Energieträger profitierten von den gestiegenen Preisen. Durch das Merit-Order-System seien sie sogar in der Preisbildung

aneinandergebunden. Es seien also eindeutig vergleichbare Tatbestände, was sich auch daraus ergebe, dass beide Gesetze auf derselben EU-Verordnung beruhten und am selben Tag als gemeinsames Paket im Nationalrat beschlossen und mit demselben BGBl kundgemacht worden seien.

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

Sachliche Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung gebe es keine. Darauf abzustellen, dass die (ohnehin außer Kraft getretene) EU-Verordnung diese Differenzierung vornehme, könne nicht reichen, da Österreich die von der EU gesetzte Obergrenze von € 180,00/MWh Strom deutlich (ebenfalls ohne sachliche Rechtfertigung) unterschreite. Hinzu komme, dass die faktische Besserbehandlung des fossilen Sektors gerade unter dem Aspekt des Klimaschutzes und der Versorgungssicherheit nachgerade absurd anmute. Insofern sei die unsachliche Ungleichbehandlung von Stromproduzenten und fossilen Energieträgern gleichheits- und somit verfassungswidrig.

3.2.2.5 Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und von Fernwärmeerzeugern

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

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

Auch hier gäbe es keinerlei sachliche Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung gleicher Tatbestände: der Besteuerung von *"Zufallsgewinnen"* von Energieerzeugern. Auch hier könne die EU-Notfallmaßnahmen-VO nicht als Rechtfertigung dienen, da Österreich explizit von der Möglichkeit, von der Verordnung abzuweichen, Gebrauch gemacht habe, und der EKB-S auch

nach dem Außerkrafttreten der EU-VO noch in Geltung stehe. Insofern sei die unsachliche Ungleichbehandlung von Stromproduzenten und fossilen Fernwärmeversorgern gleichheits- und somit verfassungswidrig.

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

3.2.3 Verstoß gegen Abgabenrechtliche Rahmenbedingungen

3.2.3.1 Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen für die Einführung einer neuen Abgabe

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

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

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

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

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

Anders als der EU-VO sei dem EKBSG kein Sozialzweck zu entnehmen, als Rechtfertigung der Abgabe komme im vorliegenden Fall nur ein Fiskalzweck in Betracht. Eine Fiskalzwecknorm müsse entweder von Äquivalenzerwägungen oder von Leistungsfähigkeitserwägungen getragen sein. Äquivalenz bedeute, dass die Abgabe ein Entgelt für eine staatliche Leistung darstelle und den Preis dieser Leistung abbilde. Solidaritätsgesichtspunkte fänden bei Abgaben, die basierend auf diesem Prinzip eingeführt würden, keine Beachtung, da es hinfällig sei, ob der Einzelne über ausreichend finanzielle Mittel zur Inanspruchnahme der öffentlichen Leistung verfüge oder nicht. Diese Form der Rechtfertigung finde im gegenständlichen Fall keine Anwendung, vielmehr sei auf das Leistungsfähigkeitsprinzip abzustellen.

Beim Leistungsfähigkeitsprinzip solle die Sicherstellung einer sachgerechten und somit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechenden Besteuerung über den Gleichheitssatz erreicht werden. Eine Abgabenlast solle dabei abhängig von den jeweiligen Einkommens- und Vermögensverhältnissen auf die Steuerpflichtigen aufgeteilt werden. Jene, die über größere finanzielle Mittel verfügen, seien in der Lage einen höheren Beitrag an den Staat zu leisten. Demnach stelle das Leistungsfähigkeitsprinzip ein vom Gesetzgeber im Ertragssteuerrecht

zugrunde gelegtes Ordnungsprinzip dar, von dem im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes nur bei entsprechender sachlicher Rechtfertigung abgewichen werden dürfe.

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

3.2.3.2 Möglicher Missbrauch der Abgabenform

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

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

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

Die Beschwerdeführerin verkenne in diesem Zusammenhang nicht, dass für die Zuordnung einer Regelung entscheidend ist, ob sich die Norm - systematisch gesehen - als integrierender Teil der abgabenrechtlichen Regelung der Sachmaterie erweise oder "*ob sie dem betreffenden Sachbereich wesentlich näher steht und nur rechtstechnisch in das Kleid einer Abgabennorm geschlüpft ist*" (Ruppe aaO, 87), und dass nach der Rsp des VfGH ein Lenkungseffekt alleine nicht als ein Hineinwirken in eine fremde Sachmaterie qualifiziert werden könne.

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

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

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

3.3 Ausschließliche Geltendmachung der Verfassungswidrigkeit von Gesetzen

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

3.4 Anträge

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

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

3.5 Anregungen

Sollte das zuständige Verwaltungsgericht die verfassungsrechtlichen Bedenken der Beschwerdeführerin 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.

4. Vorlage der Beschwerde

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 28. Februar 2025 ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung zur Entscheidung vor und beantragte unter

Verweis auf § 201 BAO, sowie die betreffend dieses Thema ergangenen Erkenntnisse des BFG und die Entscheidungen des VfGH, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

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

Sie hat für den Zeitraum 1. Jänner 2024 bis 30. Juni 2024 einen EKB-S in Höhe von EUR 494.438,- selbst berechnet und am 10. Oktober 2024 an das für sie zuständige Finanzamt entrichtet.

Mit Schreiben vom 2. November 2024 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag, den EKB-S gemäß § 201 BAO mit Null festzusetzen und begründete diesen Antrag vordergründig mit der Verfassungswidrigkeit der Regelungen des EKBSG.

2. Beweiswürdigung

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

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

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1 Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG)

Der mit dem Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG) eingeführte Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) geht auf die Verordnung (EU) des Rates 2022/1854 vom 6. Oktober 2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise (Notfallmaßnahmen-VO) zurück. Das EKBSG wurde am 29. Dezember 2022 in BGBl I 220/2022 kundgemacht und ist gemäß § 11 EKBSG am 1. Dezember 2022 in Kraft getreten.

Das EKBSG (in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung BGBl I 13/2024) lautet auszugsweise wie folgt:

Gemäß § 1 Abs 1 Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (in der Folge kurz EKBSG), wird durch dieses Bundesgesetz der Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) näher geregelt und die Verordnung (EU) 2022/1854 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise, ABl Nr L 261 vom 7. Oktober 2022, S 1 (im Folgenden EU-NotfallmaßnahmenVO), umgesetzt.

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

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

Gemäß § 3 Abs 1 EKBSG ist Bemessungsgrundlage für den EKB-S die Summe der monatlichen Überschusserlöse aus der Veräußerung von Strom gemäß § 1 Abs 3 EKBSG, die nach dem 30. November 2022 und vor dem 1. Jänner 2024 (Erhebungszeitraum 1) und nach dem 31. Dezember 2023 und vor dem 1. Jänner 2025 (Erhebungszeitraum 2) erzielt wurde. Die Bemessungsgrundlage beinhaltet auch das Ergebnis von derivativen Kontrakten, die in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Markterlösen stehen. Aufwendungen können nicht berücksichtigt werden.

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

Gemäß § 3 Abs 2 Z 2 EKBSG bedeutet "Markterlöse" die realisierten Erträge, die ein Beitragsschuldner für den Verkauf und die Lieferung von Strom in der Union erhält, unabhängig von der Vertragsform, in der dieser Austausch stattfindet, einschließlich Strombezugsverträgen und anderer Absicherungen gegen Schwankungen auf dem Stromgroßhandelsmarkt und unter Ausschluss jeglicher von Mitgliedstaaten gewährter Unterstützung.

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

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

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

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

Gemäß § 3 Abs 5 EKBSG beträgt der EKB-S 90 % der Überschusserlöse.

Gemäß § 3 Abs 6 EKBSG stellt der EKB-S eine abzugsfähige Betriebsausgabe dar.

Gemäß § 4 Abs 1 EKBSG kann vom gemäß § 3 EKBSG ermittelten EKB-S ein Absetzbetrag für begünstigte Investitionen in erneuerbare Energien und Energieeffizienz abgezogen werden. Voraussetzung dafür ist, dass Anschaffungs- oder Herstellungskosten von begünstigten Investitionsgütern im Erhebungszeitraum 1 oder im Erhebungszeitraum 2 anfallen. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung von begünstigten Investitionsgütern über einen dieser Zeiträume hinaus, kann der Absetzbetrag auch für in den jeweiligen Zeiträumen anfallende Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten geltend gemacht werden.

Begünstigte Investitionen eines verbundenen Unternehmens, das selbst nicht Beitragsschuldner (§ 5 Abs 1 EKBSG) ist, können dem Beitragsschuldner zugerechnet werden. Im Erhebungszeitraum 2 können auch Investitionen eines verbundenen Unternehmens zugerechnet werden, das selbst Beitragsschuldner ist. Sofern eine Zurechnung zu mehreren Beitragsschuldnern in Betracht kommt, ist eine sachgerechte Aufteilung der begünstigten Investitionen unter den Beitragsschuldnern vorzunehmen. Dabei ist nach einem einheitlichen Aufteilungsschlüssel vorzugehen und sicherzustellen, dass es nicht zu einer mehrfachen Berücksichtigung derselben begünstigten Investitionen kommt. Jedenfalls ausgeschlossen von der Zurechnung zum Beitragsschuldner sind von der Regulierungsbehörde anerkannte Investitionen oder Energieeffizienzmaßnahmen eines verbundenen Netzbetreibers.

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

- den Zeitraum von 1. Dezember 2022 bis 31. Mai 2023 bei Erzeugungskosten zwischen EUR 140 und EUR 180 je MWh Strom und
- den Zeitraum nach dem 31. Mai 2023 bei Erzeugungskosten zwischen EUR 120 und EUR 180 je MWh Strom die Obergrenze von EUR 180 nicht überschritten werden darf.

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

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

Gemäß § 5 Abs 1 EKBSG ist Beitragsschuldner

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

Gemäß § 5 Abs 2 Z 3 EKBSG wird der EKB-S für den Zeitraum 1. Jänner 2024 bis 30. Juni 2024 am 15. Oktober 2024 fällig.

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

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

3.1.2 Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates vom 6. Oktober 2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise (EU-NotfallmaßnahmenVO)

Die Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates vom 6. Oktober 2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise (im Folgenden: EU-NotfallmaßnahmenVO), die bis 31. Dezember 2023 galt, deren Artikel 6, 7 und 8 jedoch nur bis 30. Juni 2023 galten, sah in Erwägung näher genannter Gründe in Bezug auf die im gegenständlichen Fall anzuwendende Regelung des Bundesgesetzes über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG), BGBl I Nr 220/2022 idF BGBl I Nr 64/2023, im Wesentlichen Folgendes vor:

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

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

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

"Artikel 6

Verbindliche Obergrenze für Markterlöse

- (1) Die Markterlöse, die Erzeuger für die Stromerzeugung aus den in Artikel 7 Absatz 1 genannten Quellen erzielen, werden auf höchstens 180 EUR je MWh erzeugter Elektrizität begrenzt.
- (2) Die Mitgliedstaaten stellen sicher, dass die Obergrenze für Markterlöse auf alle Markterlöse der Erzeuger und gegebenenfalls der Vermittler, die im Namen von Erzeugern an Stromgroßhandelsmärkten teilnehmen, angewandt wird, unabhängig davon, in welchem Marktzeitraum die Transaktion stattfindet und ob der Strom bilateral oder auf einem zentralen Markt gehandelt wird.
- (3) Die Mitgliedstaaten treffen wirksame Maßnahmen, um eine Umgehung der Verpflichtungen der Erzeuger gemäß Absatz 2 zu verhindern. Sie stellen insbesondere sicher, dass die Obergrenze für Markterlöse wirksam angewandt wird, wenn Erzeuger unter der Kontrolle oder teilweise im Besitz von anderen Unternehmen stehen, insbesondere wenn sie Teil eines vertikal integrierten Unternehmens sind.
- (4) Die Mitgliedstaaten entscheiden, ob die Obergrenze für Markterlöse zum Zeitpunkt der Abwicklung des Energieaustauschs oder danach angewandt wird.
- (5) Die Kommission gibt für die Mitgliedstaaten Leitlinien für die Durchführung dieses Artikels heraus.

Artikel 7

Anwendung der Obergrenze für Markterlöse auf Stromerzeuger

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

- a) Windenergie;
- b) Solarenergie (Solarthermie und Fotovoltaik);
- c) Erdwärme;
- d) Wasserkraft ohne Speicher;
- e) Biomasse-Brennstoffe (feste oder gasförmige Biomasse-Brennstoffe) außer Biomethan;
- f) Abfall;
- g) Kernenergie;
- h) Braunkohle;
- i) Erdölerzeugnisse;
- j) Torf.

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

(3) Die Mitgliedstaaten können insbesondere in Fällen, in denen die Anwendung der Obergrenze für Markterlöse gemäß Artikel 6 Absatz 1 zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand führt, beschließen, diese Obergrenze für Markterlöse nicht auf Stromerzeuger anzuwenden, die Strom mit Anlagen mit einer installierten Kapazität von bis zu 1 MW erzeugen. Die Mitgliedstaaten können - insbesondere, wenn bei Anwendung der Obergrenze für Markterlöse gemäß Artikel 6 Absatz 1 ein Anstieg der CO₂-Emissionen und eine Verringerung der Erzeugung von Energie aus erneuerbaren Quellen droht - beschließen, diese Obergrenze für Markterlöse nicht auf in Hybridanlagen erzeugten Strom anzuwenden, in denen auch konventionelle Energiequellen zum Einsatz kommen.

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

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

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

Artikel 8

Nationale Krisenmaßnahmen

(1) Die Mitgliedstaaten können

- a) Maßnahmen aufrechterhalten oder einführen, durch die die Markterlöse der Erzeuger, die Strom aus den in Artikel 7 Absatz 1 genannten Quellen erzeugen, weiter begrenzt werden, wobei auch zwischen Technologien unterschieden werden kann, und durch die die Markterlöse anderer Marktteilnehmer, einschließlich im Stromhandel tätiger Marktteilnehmer, weiter begrenzt werden;
- b) für Erzeuger, die Strom aus den in Artikel 7 Absatz 1 genannten Quellen erzeugen, eine höhere Obergrenze für Markterlöse festlegen, wenn deren Investitions- und Betriebskosten die in Artikel 6 Absatz 1 festgelegte Obergrenze überschreiten;
- c) nationale Maßnahmen zur Begrenzung der Markterlöse von Erzeugern, die Strom aus nicht in Artikel 7 Absatz 1 genannten Quellen erzeugen, beibehalten oder einführen;
- d) für Markterlöse aus dem Verkauf von aus Steinkohle erzeugtem Strom eine gesonderte Obergrenze festlegen;
- e) auf Wasserkraftanlagen, die durch Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe d nicht erfasst werden, eine Obergrenze für Markterlöse anwenden, oder Maßnahmen für diese Anlagen beibehalten oder einführen, durch die deren Markterlöse weiter begrenzt werden, wobei auch zwischen Technologien unterschieden werden kann.

(2) Für die in Absatz 1 genannten Maßnahmen gilt im Einklang mit dieser Verordnung Folgendes: Sie

- a) sind verhältnismäßig und diskriminierungsfrei;
- b) dürfen Investitionssignale nicht gefährden;
- c) stellen sicher, dass die Investitions- und Betriebskosten gedeckt sind;

d) dürfen das Funktionieren der Stromgroßhandelsmärkte nicht verzerren und insbesondere keine Auswirkungen auf die Einsatzreihenfolge (Merit Order) und die Preisbildung auf dem Großhandelsmarkt haben;

e) sind mit dem Unionsrecht vereinbar.

Artikel 9

Verteilung der Engpasserlösüberschüsse aus der Zuweisung zonenübergreifender Kapazität

(1) Abweichend von den Unionsvorschriften über Engpasserlöse können die Mitgliedstaaten die Engpasserlösüberschüsse aus der Zuweisung zonenübergreifender Kapazität dazu verwenden, Maßnahmen zur Unterstützung von Stromendkunden im Sinne von Artikel 10 zu finanzieren.

(2) Die Verwendung der Engpasserlösüberschüsse gemäß Absatz 1 unterliegt der Genehmigung durch die Regulierungsbehörde des betreffenden Mitgliedstaats.

(3) Die Mitgliedstaaten informieren die Kommission über die Verwendung von Engpasserlösüberschüssen gemäß Absatz 1 innerhalb eines Monats nach dem Tag des Erlasses der einschlägigen nationalen Maßnahme.

Artikel 10

Verteilung der Überschusserlöse

(1) Die Mitgliedstaaten stellen sicher, dass alle Überschusserlöse, die sich aus der Anwendung der Obergrenze für die Markterlöse ergeben, gezielt zur Finanzierung von Maßnahmen verwendet werden, mit denen Stromendkunden unterstützt werden, um die Auswirkungen der hohen Strompreise auf diese Kunden abzumildern.

(2) Die in Absatz 1 genannten Maßnahmen müssen eindeutig festgelegt, transparent, verhältnismäßig, diskriminierungsfrei und überprüfbar sein und dürfen der Verpflichtung zur Senkung des Bruttostromverbrauchs gemäß den Artikeln 3 und 4 nicht entgegenwirken.

(3) Wenn die Erlöse, die direkt durch Anwendung der Obergrenze für Markterlöse im Hoheitsgebiet erzielt werden, und die Erlöse, die indirekt aus grenzüberschreitenden Vereinbarungen erzielt werden, nicht ausreichen, um die Stromendkunden angemessen zu unterstützen, können die Mitgliedstaaten zu demselben Zweck und denselben Bedingungen andere geeignete Mittel, beispielsweise Haushaltsmittel, einsetzen.

(4) Die in Absatz 1 genannten Maßnahmen können beispielsweise Folgendes umfassen:

a) Gewährung eines finanziellen Ausgleichs für Stromendkunden für die Senkung ihres Stromverbrauchs, unter anderem durch Auktionen oder Ausschreibungen zur Nachfragesenkung;

- b) direkte Überweisungen an Stromendkunden, auch in Form proportionaler Senkungen der Netztarife;
- c) einen Ausgleich für Versorger, die nach einem staatlichen oder öffentlichen Eingriff in die Preisfestsetzung gemäß Artikel 13 ihre Kunden zu einem Preis unterhalb der Kosten mit Strom beliefern müssen;
- d) Senkung der Strombezugskosten der Stromendkunden, auch für eine begrenzte Menge des verbrauchten Stroms;
- e) Förderung von Investitionen von Stromendkunden in Dekarbonisierungstechnologien, erneuerbare Energien und Energieeffizienz.

Artikel 11

Vereinbarungen zwischen Mitgliedstaaten

- (1) In Fällen, in denen die Abhängigkeit eines Mitgliedstaats von Nettoeinfuhren 100 % oder mehr beträgt, schließen der Einfuhrmitgliedstaat und der wichtigste Ausfuhrmitgliedstaat bis zum 1. Dezember 2022 eine Vereinbarung über die angemessene Aufteilung der Überschusserlöse. Solche Vereinbarungen können alle Mitgliedstaaten im Geiste der Solidarität schließen, wobei sich die Vereinbarungen auch auf Einnahmen aus nationalen Krisenmaßnahmen gemäß Artikel 8, einschließlich Stromhandelstätigkeiten, erstrecken können.
- (2) Die Kommission unterstützt die Mitgliedstaaten während des gesamten Verhandlungsprozesses und fördert und erleichtert den Austausch bewährter Verfahren zwischen den Mitgliedstaaten."

In der Folge werden in Abschnitt 3 Maßnahmen in Bezug auf Endkunden geregelt.

3.1.3 Abgabensfestsetzung gemäß § 201 BAO

Die beschwerdeführende Partei hat für den Zeitraum 1. Jänner 2024 bis 30. Juni 2024 einen Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) in Höhe von EUR 494.438,- selbst berechnet und fristgerecht an das Finanzamt Österreich entrichtet.

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

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

Erweist sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als richtig, so darf keine Festsetzung der Abgabe erfolgen. Der Antrag auf Festsetzung ist abzuweisen (vgl. VwGH 22.10.2015, Ra 2015/16/0069; *Ritz/Koran* BAO⁸, § 201 Tz 29 mwN).

Auf Grund des in Art 18 Abs 1 B-VG verankerten Legalitätsprinzips sind die Gerichte - ebenso wie die Verwaltungsbehörden - verpflichtet, ihre Entscheidungen - unabhängig von einer eventuellen Verfassungswidrigkeit - auf der Grundlage der geltenden Gesetze zu treffen.

Gemäß Art 89 Abs 1 B-VG steht den ordentlichen Gerichten, soweit in den folgenden Absätzen nicht anderes bestimmt ist, die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Gesetze nicht zu. Sowohl die belangte Behörde als auch das Bundesfinanzgericht haben daher grundsätzlich die Bestimmungen des EKBSG so lange anzuwenden, wie sie dem Rechtsbestand angehören.

Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, dass ihre Berechnung des EKB-S für den Zeitraum 1. Jänner 2024 bis 30. Juni 2024 unrichtig wäre bzw nicht den Bestimmungen des EKBSG entsprechen würde. Eine derartige Unrichtigkeit kann aus den vorgelegten Unterlagen auch nicht erkannt werden.

Damit liegt aber eine Unrichtigkeit, welche die belangte Behörde zu einer bescheidmäßigen Festsetzung des EKB-S gemäß § 201 BAO verpflichtet hätte, nicht vor, weshalb die Abweisung des Antrages auf Festsetzung des EKB-S mit EUR 0,00 durch die belangte Behörde zu Recht erfolgte.

3.1.4 Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken

Zunächst ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht bereits über eine Vielzahl von Beschwerden, mit denen die Verfassungswidrigkeit des Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) behauptet wurde, für verschiedene Zeiträume abgesprochen und darin die behauptete Verfassungswidrigkeit verneint hat.

Insbesondere zum nunmehr strittigen Beitragszeitraum 1. Jänner bis 30. Juni 2024 wird auf diese Erkenntnisse und die dort enthaltenen Ausführungen ergänzend hingewiesen (vgl ua BFG vom 09.01.2025, RV/7104157/2024, BFG vom 28.01.2025, RV/2100008/2025, BFG vom 27.02.2025, RV/5100855/2024, BFG vom 03.03.2025, RV/5100854/2024 mit weiteren Hinweisen auf die Judikatur des BFG).

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:

Rechtsprechung des VfGH

Der Verfassungsgerichtshof hat sich bereits mehrfach mit der Verfassungskonformität des EKBSG auseinandergesetzt (VfGH vom 11.12.2024, G 85/2024; VfGH vom 11.12.2024, E 1757/2024, VfGH vom 27.02.2025, E 3571/2024, VfGH vom 11.03.2025, E 3741/2024) und dieses für verschiedene Beitragszeiträume nicht als verfassungswidrig erachtet. Entsprechend sprach er aus, dass die beschwerdeführenden Parteien durch die angefochtenen Erkenntnisse weder in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht noch wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in ihren Rechten verletzt worden seien.

So kommt er in seinem Erkenntnis vom 11. Dezember 2024, E 1757/2024, in einem gleichgelagerten, den Beitragszeitraum 1. Dezember 2022 bis 30. Juni 2023 betreffenden Beschwerdefall - aus folgend näher angeführten Gründen - zum Ergebnis, dass das EKBSG nicht verfassungswidrig ist.

Gleichheitsgrundsatz

Der VfGH sieht die vom Gesetzgeber mit dem EKBSG getroffene Belastungsentscheidung im Lichte des Gleichheitssatzes als sachlich begründet an und führt hierzu im zitierten Erkenntnis wie folgt aus:

"5.1. Der Gleichheitsgrundsatz gebietet dem Gesetzgeber, Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln, und setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er es verbietet, sachlich nicht begründbare Differenzierungen zwischen den Normadressaten zu schaffen (vgl. VfSlg. 17.315/2004, 17.500/2005, 20.244/2018, 20.270/2018). Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (s. etwa VfSlg. 16.176/2001, 16.504/2002).

Der Gesetzgeber hat den Gleichheitsgrundsatz auch bei der Auswahl von Besteuerungsgegenständen und der Abgrenzung des Steuergegenstandes zu beachten (vgl. VfSlg. 4392/1963, 5577/1967, 10.001/1984). Dabei kann die sachliche Rechtfertigung in einer besonderen Leistungsfähigkeit, in Äquivalenzüberlegungen oder auch in einer nichtfiskalischen Zielsetzungen verfolgenden Einnahmenerzielung bestehen. Entscheidet sich der Gesetzgeber, einen bestimmten Lebenssachverhalt mit einer Abgabe zu belasten, kann eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes vorliegen, wenn im wesentlichen vergleichbare Sachverhalte unbelastet bleiben und hiefür keine sachliche Rechtfertigung zu erkennen ist. Dabei hat der Gesetzgeber vor dem Hintergrund eines weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes ausgehend von der Belastungskonzeption der Abgabe auch die mit der Abgabe verfolgten öffentlichen Interessen zu berücksichtigen.

5.2. Die mit dem EKBSG vom Gesetzgeber getroffene Belastungsentscheidung ist sachlich begründet:

5.2.1. Vor dem Hintergrund der besonderen Situation einer massiven Störung des Strommarktes (vgl. dazu auch die Erwägungen der Notfallmaßnahmen-VO, vgl. auch 2.2.-2.3.1.) kann dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er zur Bewältigung der krisenbedingten Entwicklungen am Strommarkt für einen angemessenen, begrenzten Zeitraum eine Abgabe auf Überschusserlöse der Stromerzeuger vorsieht. In diesem Zusammenhang soll die Abgabe Mehrererlöse belasten, 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. Zugleich soll die Abgabe Mittel zur Finanzierung von Unterstützungsleistungen an Stromendkunden generieren und damit die Sicherung einer bezahlbaren Versorgung für ein existenzielles Verbrauchsgut gewährleisten (vgl. auch BVerfG 28.11.2024, 1 BvR 460/23 und 1 BvR 611/23, insb. Rz 84 ff.).

Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Anwendung einer festgelegten Obergrenze bemessungsrechtlich einfach zu vollziehen ist und der Gesetzgeber die Abgabe nur für einen begrenzten Zeitraum vorgesehen hat. In dieser besonderen Konstellation kommt es nicht darauf an, 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.

5.2.2. Entgegen der Auffassung der beschwerdeführenden Partei steht der sachlichen Rechtfertigung des EKB-S somit auch nicht entgegen, dass das EKBSG keine Vorschriften enthält, die die Verwendung des Abgabenertrages zur Unterstützung von Stromendkunden anordnen. Weder der Bundesverfassung noch der Notfallmaßnahmen-VO ist zu entnehmen, dass ein Abgabengesetz, mit dem die unionsrechtliche Verpflichtung zur Anwendung der Obergrenze umgesetzt wird, zugleich eine Zweckbindung der Abgabenerträge zur Unterstützung von Stromendkunden vorsehen muss.

Es ist auch nicht ersichtlich, dass Österreich der Verpflichtung zur finanziellen Unterstützung von Stromendkunden nicht nachgekommen wäre, stehen den Einnahmen aus dem EKB-S und dem EKB-F im Jahr 2023 in Höhe von insgesamt € 255.000.000,- doch Entlastungen der Verbraucher im Rahmen des Stromkostenzuschussgesetzes in Höhe von ca. € 900.000.000,- gegenüber. Damit ist jedenfalls gesichert, dass im Ergebnis mehr an Zuschuss aus dem Bundeshaushalt zur Entlastung an Verbraucher geflossen ist, als durch die Abgabe eingenommen worden ist. Dass das Stromkostenzuschussgesetz bereits vor Inkrafttreten des EKBSG beschlossen wurde, vermag die Einhaltung der Verpflichtung gemäß Art. 10 Abs. 1 Notfallmaßnahmen-VO nicht in Frage zu stellen (zur Zulässigkeit der Vorfinanzierung von

Unterstützungsmaßnahmen für Stromendkunden vgl. Erwägungsgrund 31 der Notfallmaßnahmen-VO)."

Leistungsfähigkeitsprinzip

Weiters ist der EKB-S nach Ansicht des VfGH auch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar. Er hegt keine gleichheitsrechtlichen Bedenken gegen die Anknüpfung des EKB-S an Überschusserlöse bzw die dabei relevante Obergrenze für Markterlöse und führt dazu im betreffenden Erkenntnis wie folgt aus:

"6. Soweit die beschwerdeführende Partei ferner behauptet, dass es der Abgabe dem Grunde nach an einer sachlichen Rechtfertigung fehle, weil diese nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar sei und unter Bedachtnahme auf unterschiedlich hohe Produktionskosten der eingesetzten Technologien vielmehr an den Gewinn angeknüpft werden müsste, ist ihr Folgendes entgegenzuhalten:

6.1. Durch die Anwendung einer gesetzlich festgelegten Obergrenze soll unabhängig von den jeweiligen Produktionskosten der Zuwachs an Leistungsfähigkeit erfasst werden, der entsteht, wenn und insoweit der erzielte Verkaufserlös einen typisierend für reguläre Marktverhältnisse angenommenen Markterlös übersteigt (vgl. Erwägungsgrund 45 der Notfallmaßnahmen-VO).

6.2. Vor dem Hintergrund der sachlichen Rechtfertigung der Abgabe (vgl. 5.2.) ist nicht zu erkennen, dass der Gleichheitsgrundsatz erfordern würde, anstelle von Überschusserlösen erzielte Übergewinne zu belasten:

6.2.1. In Anbetracht der Belastungskonzeption der Abgabe und der damit einhergehenden verwaltungsökonomischen Vereinfachungen hegt der Verfassungsgerichtshof auch mit Blick auf die zeitliche Begrenztheit der Regelung keine gleichheitsrechtlichen Bedenken dagegen, dass der Gesetzgeber eine für alle Produktionstechnologien einheitliche Obergrenze vorgesehen und nicht nach den Kostenstrukturen der jeweiligen Technologien differenzierende Obergrenzen eingeführt hat.

6.2.2. 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. Abgesehen davon, dass diese Differenzierung bereits der Notfallmaßnahmen-VO zugrunde liegt, überschreitet der Gesetzgeber seinen Gestaltungsspielraum nicht, 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.

6.2.3. 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. Da die Obergrenze insofern die Investitionserwartungen vor Eintritt der Krise berücksichtigt, erscheint es auch sachgerecht, dass sie durch Investitionen erhöht werden kann, die nach Beginn der Krise vorgenommen wurden (§ 4 EKBSG, vgl. die Verordnung des Bundesministers für Finanzen und der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie über den Absetzbetrag für begünstigte Investitionen im Rahmen der Energiekrisenbeiträge [EKB-InvestitionsV], BGBl. II 194/2023, idF BGBl. II 244/2024). Im Übrigen wird in der Beschwerde auch nicht behauptet, dass die innerhalb des Rahmens der Notfallmaßnahmen-VO einheitlich festgelegte Obergrenze regelmäßig dazu geführt hätte, dass Investitionserwartungen der Beitragspflichtigen enttäuscht worden wären.

6.2.4. 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."

Gleichbehandlung von Stromerzeugern und Stromhändlern

Nach der Ansicht des VfGH führt das EKBSG auch nicht zu einer unsachlichen Ungleichbehandlung von Stromerzeugern einerseits und Stromhändlern sowie Fernwärmeversorgern andererseits, wozu er entsprechend darlegt:

"7. Auch das Bedenken, der EKB-S sei deshalb 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, trifft nicht zu.

7.1. Nach § 1 Abs. 3 EKBSG unterliegt der Abgabe die Veräußerung von im Inland erzeugtem Strom durch den Stromerzeuger einschließlich der Realisierung von Veräußerungsrechten auf Strom. Beitragsschuldner ist der Betreiber einer Anlage zur Erzeugung von Strom gemäß § 1 Abs. 3 EKBSG mit einer installierten Kapazität von mehr als 1 Megawatt (§ 5 Abs. 1 Z 1 EKBSG) sowie der Begünstigte eines Strombezugsrechtes aus einer solchen Erzeugungsanlage (§ 5 Abs. 1 Z 2 EKBSG). Die Veräußerung von Strom durch Stromhändler unterliegt somit nicht der Abgabepflicht.

7.2. 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."

Rückwirkende Inkraftsetzung des EKBSG

Auch in der rückwirkenden Inkraftsetzung des EKBSG ist nach der dargelegten Ansicht des VfGH keine Verletzung des Gleichheitssatzes zu erkennen:

"9. Schließlich hat der Gesetzgeber auch durch die rückwirkende Inkraftsetzung des EKBSG den Gleichheitsgrundsatz nicht verletzt:

9.1. Wie die beschwerdeführende Partei zutreffend ausführt, wurde das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom am 29. Dezember 2022 in BGBl. I 220/2022 kundgemacht, ist gemäß § 11 EKBSG idF BGBl. I 220/2022 aber bereits am 1. Dezember 2022 in Kraft getreten. Die beschwerdeführende Partei erachtet sich durch diese Rückwirkung in ihrem berechtigten Vertrauen auf die vom 1. Dezember 2022 bis 29. Dezember 2022 geltende Rechtslage verletzt und bringt vor, dass sie in diesem Zeitraum nicht mit einer Obergrenze für Markterlöse unterhalb des unionsrechtlich vorgesehenen Höchstausmaßes habe rechnen müssen.

9.2. Die Bundesverfassung verbietet dem Gesetzgeber nicht, Abgabenvorschriften mit rückwirkender Kraft auszustatten, soweit diese Rückwirkung mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar ist. Knüpft eine gesetzliche Vorschrift nachträglich an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen und wird dadurch die Rechtsposition der Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtert, liegt ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vor, wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurden und nicht besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen (VfSlg. 12.186/1989 ua.). Für die verfassungsrechtliche Zulässigkeit solcher Gesetzesänderungen sind die Gravität des Eingriffs sowie das Gewicht der für diesen Eingriff sprechenden Gründe maßgeblich (vgl. VfSlg. 12.688/1991, 13.020/1992, 16.022/2000, 16.689/2002, 17.311/2004).

9.3. Die Notfallmaßnahmen-VO (EU) 2022/1854 vom 6. Oktober 2022 wurde am 7. Oktober 2022 im Amtsblatt kundgemacht und sieht in § 22 Abs. 2 lit. c vor, dass Art. 6, 7 und 8 am 1. Dezember 2022 in Kraft treten. Der Nationalrat hat die zur Umsetzung erforderlichen Regelungen am 13. Dezember 2022 beschlossen; der Beschluss des Bundesrates, keinen Einspruch zu erheben (Art. 42 Abs. 4 2. Fall B-VG), erfolgte am 21. Dezember 2022. Am 29. Dezember 2022 wurde das EKBSG mit BGBl. I 220/2022 kundgemacht. Anders als in dem dem Erkenntnis VfSlg. 20.187/2017 zugrunde liegenden Fall lagen in Anbetracht der kurzen Frist für die unionsrechtlich gebotene Umsetzung, die der Gesetzgeber auch unverzüglich vorgenommen hat, somit besondere Umstände vor, die ein Inkrafttreten der nationalen Rechtslage gemäß § 11 EKBSG idF BGBl. I 220/2022 mit 1. Dezember 2022 rechtfertigten."

Abschließend stellte der VfGH im zitierten Erkenntnis fest, das Verfahren habe auch nicht ergeben, dass die beschwerdeführende Partei in von ihr nicht geltend gemachten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt worden sei. Angesichts der Unbedenklichkeit der angewendeten Rechtsgrundlagen sei es auch ausgeschlossen, dass sie in ihren Rechten wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm verletzt worden sei.

In seinem Beschluss vom 11. März 2025, E 3741/2024 hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung weiterer Beschwerden (vorrangig betreffend den Zeitraum Juli bis Dezember 2023) betreffend die Verfassungswidrigkeit des EKBSG abgelehnt und diesbezüglich bekräftigt:

„Die vorliegenden Beschwerden rügen die Verletzung in näher bezeichneten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten. Nach den Beschwerdebehauptungen wären diese Rechtsverletzungen aber zum erheblichen Teil nur die Folge einer – allenfalls grob – unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes. Spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen sind zur Beurteilung der aufgeworfenen Fragen, insbesondere der Frage, ob die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes in jeder Hinsicht dem Gesetz entsprechen, insoweit nicht anzustellen.

Soweit die Beschwerden aber insofern verfassungsrechtliche Fragen berühren, als die Rechtswidrigkeit der die angefochtene Entscheidung tragenden Rechtsvorschriften behauptet wird, lässt ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (11. Dezember 2024, E 1757/2024 und G 85/2024; 27. Februar 2025, E 3571/2024) die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat.“

Auch wenn die oa Erkenntnisse des VfGH frühere Beitragszeiträume als der gegenständliche Beschwerdefall betreffen, ist aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes betreffend die Verfassungskonformität des EKBSG auch für den vorliegenden Beschwerdefall maßgeblich.

Ergänzend wurde in der gegenständlichen Beschwerde betreffend den nunmehr betroffenen Beitragszeitraum 1. Jänner bis 30. Juni 2024 vorgebracht, dass sich der zeitliche Anwendungsbereich des EKBSG auch auf Beitragszeiträume erstrecke, die außerhalb des zeitlichen Geltungsbereiches der Notfallmaßnahmen-VO liegen.

Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass dieser Umstand (vgl Art 22 Abs 2 lit c Notfallmaßnahmen-VO, demzufolge Art 6, 7 und 8 leg cit [Obergrenze für Markterlöse] vom 1. Dezember 2022 bis zum 30. Juni 2023 gelten), - wie folgend dargelegt - auf keine vom Bundesfinanzgericht aufzugreifenden Bedenken stößt (vgl dazu ua BFG 25.11.2024, RV/7103706/2024; BFG vom 09.01.2025, RV/7104157/2024).

Mangelnde Deckung der gesetzlichen Regelung durch die EU-NotfallmaßnahmenVO

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

Schließlich sperrt die Verordnung wohl keinesfalls ein das Unionsrecht nicht untergrabendes Tätigwerden im Bereich nationaler Übergewinnsteuern außerhalb ihres zeitlichen Anwendungsbereichs. Dies wäre insbesondere für eine etwaige Sperrwirkung der Erlösbergrenze für Stromerzeuger relevant. Eine solche könnte - vorbehaltlich verfassungsrechtlicher Schranken - allenfalls für jene Zeiträume relevant sein, in denen die Erlösdeckelung für diesen Bereich tatsächlich greift, also nur für Zeiträume vor dem gegenständlichen.

Abschließend weisen Bräumann/Kofler/Tumpel (vgl. Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft, Nr. 239, Working Paper-Reihe der AK Wien, 2022) auch darauf hin, dass der Union im Bereich der direkten Besteuerung prinzipiell keine umfassenden Regelungskompetenzen zukommen, sondern sie vielmehr auf Maßnahmen zur "*Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten*" beschränkt ist, "*die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken*" (Art 115 AEUV).

Dementsprechend ist auch der Grad der Harmonisierung des direkten Steuerrechts in der Union noch gering und den Mitgliedstaaten kommen weite Spielräume (im allgemeinen Rahmen der Grundfreiheiten und des Beihilferechts) zu. Dieses Kompetenzgefüge setzt offenbar auch die gegenständliche Verordnung unverändert voraus, wenn sie zwar einen obligatorischen Solidaritätsbeitrag vorsieht, die Ermittlung der mit dem Solidaritätsbeitrag belasteten steuerlichen Gewinne aber ohne nähere Vorgaben "*den nationalen Steuervorschriften*" überlässt (Art 15 AEUV). 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 zumindest begründungsbedürftig. Auch das allgemeine Kompetenzgefüge der Union spricht deshalb dafür, dass diskriminierungsfreie

mitgliedstaatliche Maßnahmen, welche die Mindestziele der Verordnung nicht unterlaufen (sondern vielmehr erweitern) und auch im Übrigen dem Primärrecht entsprechen, vom Unionsrecht nicht verhindert werden.

Bräumann/Kofler/Tumpel (vgl. Materialien zu Wirtschaft und Gesellschaft, Nr. 239, Working Paper-Reihe der AK Wien, 2022) entgegnen dem Argument, eine nationale Übergewinnsteuer sei für den Stromsektor deshalb unionsrechtlich gesperrt, weil nach der EU-Verordnung für diesen Sektor bereits eine Erlösobergrenze ("Obergrenze für Markterlöse auf Stromerzeuger") und nur für den Zeitraum von 1.12.2022 bis zum 30.6.2023 vorgesehen ist, mit folgenden Argumenten:

1. Die "Obergrenze für Markterlöse auf Stromerzeuger" ist nach dem unionsrechtlichen Konzept eine regulatorische und jedenfalls keine steuerrechtliche Maßnahme. Die Festlegung eines Preises schließt aber keineswegs aus, dass die Mitgliedstaaten den regulierten Sektor auch steuerlich erfassen. Insofern sind steuerliche Regelungen im Hinblick auf den Stromsektor schlechthin nicht von der Verordnung erfasst und laufen auch ihrem Vereinheitlichungsziel nicht zuwider, da eine unterschiedliche Ertragsbesteuerung im Allgemeinen nicht zu Verzerrungen auf unionsweit gekoppelten Märkten beiträgt.
2. Zudem eröffnet die Verordnung selbst die Möglichkeit, dass Mitgliedstaaten - unter gewissen Bedingungen - weitere Maßnahmen ergreifen, etwa die Markterlöse der erfassten Erzeuger weiter zu begrenzen und auch nach Technologien zu differenzieren (Art 8 Abs 1 lit a), eine Obergrenze auch für Energiehändler vorzusehen (Art 8 Abs 1 lit a letzter Satzteil) oder eine Obergrenze für nicht von der Verordnung erfasste Erzeuger (Art 8 Abs 1 lit c) oder nicht erfasste Wasserkraftanlagen (Art 8 Abs 1 lit e) zu schaffen. Dies legt einen Größenschluss nahe: Wenn nämlich die Mitgliedstaaten über die Verordnung hinausgehende Regulierungen erlassen können, dann muss es ihnen umso mehr gestattet sein, nicht unmittelbar in deren Regelungsbereich fallende Steuermaßnahmen zu ergreifen.
3. Jedenfalls unproblematisch scheinen jene nationalen Übergewinnsteuern (sogar auf Tätigkeiten im von der Verordnung erfassten fossilen Bereich), die bis 31. Dezember 2022 verabschiedet und veröffentlicht wurden. Diese werden nämlich in Art 2 Z 21 der Verordnung als "*erlassene gleichwertige nationale Maßnahme[n]*" definiert, wenn es sich um eine bis zum 31. Dezember 2022 erlassene und veröffentlichte Rechts- oder Verwaltungsmaßnahme handelt, die zur Erschwinglichkeit von Energie beiträgt, ohne dass für diese Einstufung weitere Kriterien aufgestellt würden. In Art 14 Abs 2 der Verordnung wird die Beibehaltung nationaler Maßnahmen dann ausdrücklich "gestattet", wenn sie drei Kriterien erfüllen: Sie müssen "*ähnlichen Zielen dienen und vergleichbaren Vorschriften unterliegen wie der befristete Solidaritätsbeitrag im Rahmen dieser Verordnung*" und zudem müssen "*mit ihnen mit den geschätzten Einnahmen aus dem Solidaritätsbeitrag vergleichbare oder höhere Einnahmen erzielt werden*". Dieses Regelungsgefüge zeigt wohl umgekehrt auch, dass den Mitgliedstaaten

die Beibehaltung oder Einführung von Übergewinnsteuern auf - von der Solidaritätsabgabe der Verordnung nicht erfasste - Sektoren ohne weitere Einschränkungen überlassen sein muss.

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

Dementsprechend kann auch keine Verfassungswidrigkeit darin gesehen werden, dass das EKBSG erzielte Überschusserlöse aus der Veräußerung von Strom dem EKB-S unterworfen hat, obwohl Art 6, 7 und 8 der EU-NotfallmaßnahmenVO gemäß Art 22 Abs 2 lit c (nur) bis zum 30. Juni 2023 gegolten haben.

Das Bundesfinanzgericht hegt vor diesem Hintergrund keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen das EKBSG und es besteht sohin kein Anlass, einen Aufhebungsantrag gemäß Art 89 Abs 2 B-VG an den VfGH zu stellen.

Vielmehr war, wie unter Punkt 3.1.3 dargelegt, spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde abzuweisen.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die Selbstberechnung des EKB-S durch die Beschwerdeführerin unstrittig im Einklang mit den Bestimmungen des EKBSG erfolgte, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor. Überdies können nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verfassungsrechtliche Rechtsfragen nicht zur Zulässigkeit der Revision führen (vgl zB VwGH 5.2.2021, Ra 2019/13/0109).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 24. April 2025