

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Zacherl Schallaböck Proksch Manak Kraft Rechtsanwälte GmbH, Teinfaltstraße 8/5.01, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 3. Dezember 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. November 2024 betreffend Festsetzung des Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) für den Zeitraum 1. Jänner 2024 bis 30. Juni 2024, Steuernummer ***BF1StNr1***, 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

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist im Bereich aus erneuerbarer Energie, insbesondere der Wasserkraft tätig. Aufgrund dieser Geschäftstätigkeit berechnete und entrichtete die Bf. den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) für den Zeitraum 01.01.2024 bis 30.06.2024 in Höhe von € 510.787,00. Mit Antrag vom 2.11.2024 beantragte die Bf. einerseits gemäß § 201 Abs. 3 Z 1 BAO die bescheidmäßige Festsetzung des Energiekrisenbeitrag-Strom für den gegenständlichen Zeitraum mit € 0,00 und andererseits die Rückzahlung des sich aus der Festsetzung ergebenden Guthabens. Hierzu wurden eine Reihe von primär verfassungsrechtlichen Bedenken dargetan.

Die belangte Behörde wies diesen Antrag mit dem angefochtenen Bescheid vom 7.11.2024 ab. Der Antrag sei zwar fristgerecht eingebracht worden, § 201 BAO setze aber stets voraus, dass der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet sei, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt 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).

In ihrer Beschwerde vom 3.12.2024 führt die Bf. zum rechtlichen Zusammenhang aus, dass im Zuge der gestiegenen Energiepreise nach der Ausweitung der russischen Invasion der Ukraine die Europäische Union im Oktober 2022 die EU-Notfallmaßnahmen-VO (EU-VO 2022/1854) beschlossen habe. Diese habe einerseits, durch Maßnahmen zur Nachfragesenkung und einer Obergrenze für Markterlöse, für sinkende Strompreise sorgen und andererseits einen „Solidaritätsbeitrag“ für den fossilen Sektor einführen sollen. Die Art 6-8 der EU-Notfallmaßnahmen-VO, die es Mitgliedstaaten ermöglicht habe eine Obergrenze für Markterlöse für Stromproduzenten einzuführen, seien mit 1.7.2023 außer Kraft getreten. Die EU-Notfallmaßnahmen-VO könne also nicht mehr als Rechtfertigung für das EKBSG herangezogen werden.

Österreich habe im Dezember 2022 das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger (EKBF) StF: BGBl. I Nr. 220/2022 sowie das Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG) StF: BGBl. I Nr. 220/2022, idnF BGBl. I Nr. 64/2023, idgF BGBl. I Nr. 13/2024 verabschiedet. Zwei österreichische Verordnungen hätten das EKBSG konkretisiert, die EKB-S-Umsetzungs-Verordnung (StF: BGBl. II Nr. 195/2023) und die EKB-Investitions-Verordnung (StF: BGBl. II Nr. 194/2023). Das EKBSG sei rückwirkend mit 1.12.2022 in Kraft getreten.

Der EKB-S basiere auf den monatlichen Überschusserlösen aus dem Stromverkauf, die ab dem 1.12.2022 erzielt worden seien (§ 3) und sei mittlerweile auf unbestimmte Zeit verlängert worden. Im Gegensatz dazu stelle der „Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger“ (EKB-f) auf den Gewinn fossiler Energieproduzenten ab. Markterlöse im Sinne des Gesetzes seien die realisierten Erträge, die ein Beitragsschuldner für den Verkauf und die Lieferung von Strom in der Union erhalte.

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

Die EU-Notfallmaßnahmen-VO habe vorgesehen, dass die Markterlöse, die Erzeuger für die Stromerzeugung aus den genannten Quellen erzielen würden, auf höchstens € 180 / MWh erzeugter Elektrizität begrenzt werden würden. Die von der österreichischen Regierung willkürlich gewählte Obergrenze habe € 140/MWh Strom für Erlöse betragen, die zwischen dem 1.12.2022 und dem 31.5.2023 erzielt worden seien. Der EKB-S betrage 90% der Überschusserlöse.

Im Mai 2023 sei durch eine Novelle (EKBSG idF BGBl. I Nr. 64/2023) die Obergrenze in Österreich, abermals willkürlich und ohne Änderung des europäischen Rahmens, auf € 120/MWh Strom für Erlöse, die nach dem 31.5.2023 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 Abrechnungszeitraum abgewartet habe. Stattdessen sei die Novelle ab 1.6.2023 in Kraft getreten. Somit habe für das zweite Halbjahr 2023, indem die EU-Notfallmaßnahmen-VO nicht mehr in Kraft gewesen sei, eine Obergrenze von € 120/MWh Strom gegolten. In der Zwischenzeit habe auch die Bundesregierung einige der negativen Auswirkungen der Erlösabschöpfung und insbesondere die massiven Auswirkungen des EKBSG auf Investitionssignale im Bereich der erneuerbaren Energie erkannt und habe das Gesetz abermals mit BGBl. Nr. 13/2024 (inkraftgetreten mit 1.1.2024) novelliert. Mit der Novelle sei der EKB-S abermals verlängert worden, so, dass dieser für den gegenständlichen Zeitraum ebenfalls abgeführt werden müsse, insbesondere aber sei der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen novelliert worden.

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

Rechtliche Beurteilung

Im Wesentlichen begründete die Behörde ihre Abweisung damit, dass eine Festsetzung der Abgabe nach § 201 BAO nur erfolgen dürfe, wenn der Abgabenschuldige trotz Verpflichtung keinen selbstberechneten Betrag der Abgabenbehörde bekanntgegeben habe, oder wenn die bekanntgegebene Selbstberechnung falsch sei. Dies sei nicht der Fall gewesen, deshalb war der Antrag auf Festsetzung abzuweisen. Auf die ausführliche verfassungsrechtliche Argumentation der Bf. sei die Behörde gar nicht eingegangen.

Der Bescheid sei sowohl formell als auch materiell rechtswidrig, wie im Folgenden ausgeführt werde:

Zur Rechtswidrigkeit des Bescheids

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

Überdies gelte in Österreich das Gebot der verfassungskonformen Interpretation. Nach diesem Grundsatz sei bei der Auslegung von „unterverfassungsrechtlichen“ Normen jene Bedeutung zu wählen, welche diese Normen im Zweifel als nicht verfassungswidrig erscheinen lasse.

Wie ausführlich im Antrag ausgeführt, erweise sich der im gegenständlichen Fall selbstberechnete, bekannt gegebene und abgeführte Betrag als zwar der derzeitigen gesetzlichen Lage entsprechend; da allerdings die der Berechnung zugrunde liegenden Bestimmungen des EKBSG in den Augen der Bf. verfassungswidrig seien und der „Beitrag“ daher in verfassungskonformer Betrachtung nicht hätte bezahlt werden müssen und somit der selbst berechnete „Beitrag“ falsch sei, wäre dem Antrag auf Bescheiderlassung nach § 201 Abs. 3 BAO statt zu geben, der EKB-S in weiterer Folge mit € 0,00 festzusetzen und der entrichtete EKB-S vollständig zurückzuzahlen gewesen.

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

Soweit ersichtlich habe die Behörde dazu aber überhaupt kein Ermittlungsverfahren durchgeführt. Somit sei der angefochtene Bescheid mit formeller und materieller Rechtswidrigkeit behaftet.

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

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

Nach dem allgemeinen Diskriminierungsverbot seien Diskriminierungen aus unsachlichen Gründen verfassungsrechtlich unzulässig. Weiters ein Differenzierungsverbot, das unsachliche Differenzierungen oder aber auch unsachliche Gleichbehandlungen von ungleichen Tatbeständen verbiete, sowie ein Sachlichkeitsgebot, der bei einer unterschiedlichen Behandlung einen rechtfertigenden Grund notwendig mache. Daraus habe der Verfassungsgerichtshof (VfGH) ein allgemeines und umfassendes verfassungsrechtliches Sachlichkeitsgebot abgeleitet, dem jedes Staatshandeln entsprechen müsse. Außerdem habe er aus Art 7 B-VG ein Verbot sachlich nicht gerechtfertigter Differenzierungen abgeleitet.

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

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

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

Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot

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

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

Hiebei ist zu beachten:

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

Im Hinblick auf das ertragssteuerrechtliche Leistungsfähigkeitsprinzip habe der VfGH zum Beispiel in einer erhöhten 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 werden. Der VfGH habe in jenem Erkenntnis auch festgehalten, dass das Argument der Bundesregierung, die Regelung sei mit den bezweckten fiskalischen Wirkungen zu begründen, nicht geeignet sei, um die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Fiskalische Bedürftigkeit oder Begehrlichkeit sei somit auch kein tauglicher Rechtfertigungsgrund für belastende Differenzierungen.

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

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

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

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

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

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

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

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

„Der Preisanstieg an den Stromgroßhandelsmärkten hat zu einem drastischen Anstieg der Endkundenstrompreise geführt, der vor der nächsten Heizperiode noch weiter andauern und sich nach und nach auf die meisten Verbraucherverträge auswirken dürfte. [...] Es bedarf daher einer raschen und koordinierten Reaktion auf Unionsebene. Mithilfe der Festlegung von Notfallmaßnahmen könnte vorübergehend das Risiko gemindert werden, dass die Strompreise und die Kosten für Strom für Endkunden noch weniger tragfähige Niveaus erreichen. [...]“

Noch deutlicher seien sogar die materiellen Bestimmungen der EU-Notfallmaßnahmen-VO selbst: Gemäß Art 10 Abs. 1 müssten die Mitgliedstaaten sicherstellen, dass alle Überschusserlöse, die sich aus der Anwendung der Obergrenze für die Markterlöse ergeben, gezielt zur Finanzierung von Maßnahmen verwendet würden, mit denen Stromendkunden unterstützt würden, um die Auswirkungen der hohen Strompreise auf diese Kunden

abzumildern. Gemäß Abs. 2 müssten die in Abs. 1 genannten Maßnahmen eindeutig festgelegt, transparent, verhältnismäßig, diskriminierungsfrei und überprüfbar sein.

Weiters wird ausgeführt, dass dies auch das BFG so sehe (mit Verweis auf ein angefochtenes Erkenntnis des BFG S 33): *„Soweit die Bf. im EKBSG eine Bestimmung über die Verwendung der Überschusserlöse zur Finanzierung von Maßnahmen zur Unterstützung von Stromendkunden vermisst, ist darauf hinzuweisen, dass sich diese Verpflichtung schon aus Art. 10 der EU-Notfallmaßnahmen-VO ergibt, gemäß Art. 19 Abs. 1 der VO die zuständige Behörde jedes Mitgliedstaats die Umsetzung u.a. der in Art. 10 genannten Maßnahmen in ihrem Hoheitsgebiet überwacht und gemäß Art. 19 Abs. 3 lit. c der VO die Mitgliedstaaten der Kommission über die Maßnahmen zur Verteilung der Überschusserlöse zur Abmilderung der Auswirkungen der hohen Strompreise auf die Stromendkunden gemäß Art. 10 Bericht erstatten.“*

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

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

Die in Österreich gesetzten Maßnahmen zur Einnahmebeschränkung bei den Stromerzeugern seien in Bezug auf die Endverbraucherpreise beinahe wirkungslos. Das EKBSG sei keine Barriere, die Stromhändler davon abhält, Elektrizität zu unterschiedlichen Preisen (egal ob niedrig oder hoch, direkt von den Erzeugern oder über den Markt) zu erwerben und sie mit erheblichem Aufschlag an die Endverbraucher/innen weiterzuverkaufen. Um tatsächlich die Preise für die Endverbraucher/innen zu beeinflussen, hätte man auch 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 seien die Endkundenpreise für Strom mittel- bis langfristig den Großhandelspreisen gefolgt. Die Großhandelspreise für Strom würden auf Grund der Strompreisarchitektur stark mit den Großhandelspreisen für Erdgas zusammenhängen. Der EKB-S bewirke im Sinne einer Preissenkung bei den Endkunden keine Angebotserhöhung oder Nachfragesenkung bei Gas oder Strom. Es handele sich somit um ein untaugliches Mittel zur Senkung von Endkundenpreisen für Strom.

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

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

Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip

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

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

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

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

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

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

Vor dem Hintergrund des ertragssteuerrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips habe der VfGH zum Beispiel in einer erhöhten 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 Nettoprinzip erscheine die Ausgestaltung der EKB-S insbesondere in folgenden zwei Aspekten verfassungswidrig:

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

Eine sachliche Rechtfertigung, warum auf die Umsätze abgestellt werde, könne es auch nur schwerlich geben. Dies, da in der Realität die Produktionskosten, und damit die Erlöse, der Stromerzeugung bei den unterschiedlichen betroffenen Stromerzeugern (Windenergie, Solarenergie (Solarthermie und Fotovoltaik), Erdwärme, Wasserkraft, Abfall, Braunkohle, Steinkohle, 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/MWh Strom gelegen. Zwar habe die EU-Notfallmaßnahmen-VO in Art 8 die Festlegung einer niedrigeren Obergrenze erlaubt, dennoch liege keine Rechtfertigung für die von Österreich gewählte Obergrenze vor. Dies zeige sich auch daran, dass die zunächst bei € 140/MWh Strom liegende Obergrenze für das zweite Halbjahr 2023, mittels Novelle (ebenso willkürlich) auf € 120/MWh Strom gesenkt worden sei und diese niedrigere Obergrenze nun auch für den gesamten Erhebungszeitraum 2 (Kalenderjahr 2024) beibehalten wurde.

Die aus den parlamentarischen Materialien hervorgehende Begründung, dass die österreichische Obergrenze innerhalb der durch die EU vorgegebenen Obergrenze liege, könne keinesfalls als sachliche Rechtfertigung genügen, und sei möglicherweise auch verordnungswidrig, wie später ausgeführt werde. Ganz im Gegenteil: Der Nationalratsabgeordnete der Grünen habe in der Nationalratssitzung vom 13.12.2022 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/MWh ergebene Argumentation, dass die Großhandelspreise gesunken seien, ohne näher auszuführen, wieso dies geschehen sei und was dies mit einer Maßnahme, die die Preise gerade bei Verbrauchern senken solle, zu tun haben soll, ist willkürlich und keine sachliche Rechtfertigung. Abgesehen davon, dass diese

Absenkung der Obergrenze einzig darauf abzielte, einen Steuerausfall bzw ein geringeres Steueraufkommen infolge der geringeren Großhandelspreise zu verhindern.

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

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

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

Auch die neue Möglichkeit, im Erhebungszeitraum 2 Investitionen eines verbundenen Unternehmens zuzurechnen, das selbst Beitragsschuldner ist, ändert 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/MWh Strom auf € 120/MWh noch weiter verschlechtert worden.

Hinzu komme, dass nach § 2 Abs. 2 EKB-InvestitionsV künftige Investitionen (Investitionsvorhaben) abgesetzt werden könnten. Dazu regelt die Verordnung, dass für die konkrete begünstigte Investition bereits erste Maßnahmen vor dem 1.1.2024 gesetzt worden sein hätten müssen. Als für Investitionsvorhaben frühesten Zeitpunkt einer ersten Maßnahme würden nach der Verordnung dokumentierte Beschlüsse der Organe über das Investitionsvorhaben gelten. Der Begriff der "ersten Maßnahme" sei auch in der Verordnung zur Investition-Prämie enthalten. Dort sei Planungsleistung als erste Maßnahme ausgeschlossen, da zu diesem Zeitpunkt das Investitionsvorhaben noch nicht ausreichend konkretisiert sei. Selbiges gilt auch für die EKB-InvestitionsV. Dokumentierte Organbeschlüsse

könnten erst dann gefasst werden, wenn das Investitionsvorhaben im Beschluss Zeitpunkt ausreichend konkretisiert sei. Grundsätzliche Planungsüberlegungen würden keine für einen Beschluss in einem Vorstands- oder Aufsichtsratsgremium ausreichende Konkretisierung ermöglichen.

Dabei seien die typischen Projektlaufzeiten für die Realisierung von Windparks 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 hatte durch das Vorziehen oder Beginnen eines Projekts von dem Vorteil eines Betrags für begünstigte (künftige) Investitionen zu profitieren, da wie oben ausgeführt eine qualifizierte erste Maßnahme erst nach einem Zeitraum von frühestens zwei Jahren gesetzt werden könne.

Die mit der Novelle BGBl. I Nr. 13/2024 eingeführten erweiterten Absetzmöglichkeiten für Investitionen - ändern nichts an dieser grundlegenden Problematik der Projektvorlaufzeiten. Auch die neue Möglichkeit, Investitionen verbundener Unternehmen, die selbst Beitragsschuldner sind, zuzurechnen, löst das Problem nicht:

Die zeitliche Diskrepanz zwischen der sofortigen Erlösabschöpfung einerseits und den langen Vorlaufzeiten für neue Projekte andererseits bleibe bestehen. Dies führe weiterhin dazu, dass die Investitionsabsetzbeträge in der Praxis oft ins Leere laufen würden.

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

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

Ganz grundsätzlich werde nicht klar, warum die krisenbedingt stark gestiegenen Preise bei ähnlich gebliebenen Grenzkosten eine Abschöpfung des Erlöses statt des Gewinns sachlich rechtfertigen sollen. Gerade in diesem Szenario, hätte ein Abstellen auf tatsächlich zustande

gekommene „Zufallsgewinne“ zielgenauer (und in den Augen der Antragstellerin verfassungskonform) jene außerordentlichen Profitsteigerungen erfassen können, die durch die Marktverzerrungen infolge der globalen Lieferkettenprobleme und der Energiekrise entstanden seien. Dies würde es ermöglichen, dass nur der Teil der Einkünfte, der über ein normales Maß an Rentabilität hinausgehe und nicht durch höhere Betriebskosten gerechtfertigt sei, für Solidaritätsbeiträge oder Preisobergrenzen herangezogen werde. Ein solcher Ansatz würde nicht nur für mehr Fairness sorgen, indem er sicherstelle, dass Unternehmen für ihre tatsächliche Leistung und nicht für marktbedingte Preissteigerungen belastet würden, sondern er würde auch verhindern, dass Investitionen in den Ausbau und die Modernisierung der Energieinfrastruktur, die für die Energiewende essentiell seien, unverhältnismäßig beeinträchtigt würden, so wie es durch die derzeitigen Beschränkungen bei absetzbaren Investitionen der Fall sei.

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

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Stromhändlern

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

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

Mit dem Tatbestandsmerkmal *"durch den Stromerzeuger"* 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 profitieren Stromhändler aber ebenso von den gestiegenen Strompreisen. Es seien gerade die Händler, die den Strom an Endverbraucher verkaufen - 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 würde es gebieten, auch

Stromhändler in den Anwendungsbereich des EKB-S einzubeziehen. Dem sei der österreichische Gesetzgeber nicht nachgekommen.

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

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und fossilen Energieträgern

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

Der EKB-f sei wie der EKB-S eine ausschließliche Bundesabgabe (§ 1 EKBFG). Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den EKB-f sei der steuerpflichtige Gewinn des jeweiligen Erhebungszeitraumes (= das zweite Kalenderhalbjahr 2022, 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 OMV.

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

selben Tag als gemeinsames Paket im Nationalrat beschlossen und mit demselben BGBl kundgemacht worden seien.

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

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

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und von Fernwärmeversorgern

Eine weitere unsachliche Ungleichbehandlung liege in der willkürlichen Unterscheidung zwischen Stromerzeugern und Fernwärmeversorgern. Es ist 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 Prozent gestiegen, während die Preise in Österreich um 60,3 Prozent teurer geworden seien. Doch trotz der extremen Preissteigerungen am Fernwärmemarkt und den damit einhergehenden Übergewinnen, die die Versorger in diesem Bereich erzielen konnten, gebe es für den Fernwärmesektor unbegründet keine Übergewinnsteuer.

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

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

Verstoß gegen Abgabenrechtliche Rahmenbedingungen

Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen für die Einführung einer neuen Abgabe

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

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

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

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

Abgaben mit bloßem Fiskalzweck müssten daher grundsätzlich auf das tatsächlich erzielte Einkommen oder eine andere die tatsächliche Leistungsfähigkeit abbildende Größe, nicht aber

auf eine fiktive Leistungsfähigkeit, abstellen. Wie oben ausführlich ausgeführt, sei dies beim EKBSG gerade nicht der Fall.

Möglicher Missbrauch der Abgabenform

Der Gesetzgeber hat 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 zugleich auch als Regelung dieser fremden Materie selbst gewertet werden müsse. Auf das Bestehen eines Regelungskonflikts komme es dabei nicht an. Es genüge der abstrakte Eingriff. Dabei seien insbesondere auch die Art und Intensität der Auswirkungen der Regelung zu berücksichtigen (so der VfGH zum letztlich kompetenzmäßigen Energieförderungsg 1972).

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

Indem der EKB-S 90% des Differenzbetrags zwischen Markterlös und Obergrenze abschöpfe (§ 3 Abs. 5 EKBSG), verbiete er höhere Markterlöse. Es handele sich somit unbestreitbar um eine wirtschaftliche Lenkungsmaßnahme im eigentlichen Sinn. Das werde auch in den Erwägungsgründen der EU-VO sowie in den Gesetzesmaterialien zum EKBSG deutlich, wonach *"die außergewöhnlichen Markterlöse von Erzeugern mit niedrigen Grenzkosten vorübergehend begrenzt werden [müssen], indem auf diese Markterlöse aus dem Stromverkauf in der Union die Obergrenze für Markterlöse angewandt wird"*. Mehr noch: Die mit BGBl. I Nr. 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 zielt 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 insbesondere das Ziel des EIWOG - die Weiterentwicklung der Elektrizitätserzeugung aus erneuerbaren Energiequellen zu unterstützen - torpediere.

Ausschließliche Geltendmachung der Verfassungswidrigkeit von Gesetzen

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

Sollte das zuständige Verwaltungsgericht die verfassungsrechtlichen Bedenken der Bf. gegen die präjudiziellen Bestimmungen teilen, möge es an den Verfassungsgerichtshof gem. Art 135 Abs. 4 iVm Art 89 Abs. 2 B-VG und Art 140 Abs. 1 B-VG einen Antrag auf Aufhebung der präjudiziellen Bestimmungen des EKBSG idGF wegen Verfassungswidrigkeit richten.

Der Beschwerde waren entsprechende Beilagen angeschlossen.

Ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung legte die belangte Behörde die Beschwerde am 24. Jänner 2025 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 21. März 2025 wurde der beschwerdeführenden Partei aufgetragen die Bemessungsgrundlagen und Berechnung der strittigen Abgabe darzustellen und die Unterlagen, aus denen ersichtlich ist, wieviel MWh-Strom in den Monaten 1-6/2024 erzeugt bzw verkauft wurde, vorzulegen.

Die Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 2. April 2025, langte beim Bundesfinanzgericht am 7. April 2025 ein.

Die beschwerdeführende Partei übermittelte die Darstellung der Berechnung des EKB-S für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024, die Bestätigung der Buchung von Selbstbemessungsabgaben (FinanzOnline), sowie die Bestätigung der Einbringung der Berechnung des bereits gemeldeten und abgeführten Energiekrisenbeitrag Strom für den Zeitraum von Jänner bis Juni 2024 als „Sonstiges Anbringen und Anfrage" (FinanzOnline).

Da die Meldung elektronisch über FinanzOnline erfolgte, wurde das Formular EKB-S1 nicht verwendet.

Weiters wurden die Gutschriftsbelege des Stromkäufers für die Monate März bis Juni 2024, zum Beweis wie viel MWh-Strom im Betrachtungszeitraum erzeugt und verkauft wurden, übermittelt. In den Monaten Jänner und Februar 2024 sei das Kraftwerk stillgestanden.

Betreffend die Höhe des berechneten EKB-S wurde, in einer weiteren Äußerung, welche am 25. April 2025 beim Bundesfinanzgericht einlangte, ausgeführt dass die Berechnung des EKB-S auf Basis der tatsächlichen, belegten Verkaufserlöse erfolgte. Dabei wurde ein vertraglich vereinbarter Preis von 18,22 ct/kWh (182,2 EUR/MWh) angesetzt, der sowohl der Rechnungslegung als auch den tatsächlichen Banküberweisungen zugrunde liegt.

Der monatliche Umsatz wurde exakt aus den in den Belegen ausgewiesenen Strommengen und Preisen ermittelt. Etwaige Differenzen zu Kontrollrechnungen - insbesondere geringfügig niedrigere Abgabenbeträge - ergeben sich ausschließlich aus Rundungsdifferenzen, wenn stattdessen ein pauschal gerundeter Preis (z. B. 182 EUR/MWh) verwendet wurde.

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin liegt somit keine Überhöhung der Abgabe vor. Die Berechnungsgrundlage ist vollständig dokumentiert und entspricht den gesetzlichen Vorgaben des EKBSG (§ 3 Abs. 2 Z 2).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. 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 € 510.787,00 selbst berechnet und an das für sie zuständige Finanzamt entrichtet.

Der steuerliche Vertreter der Bf. stellte am 2.11.2024 den Antrag den EKB-S für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 gemäß § 201 BAO mit Null festzusetzen und führte begründet aus, dass das EKBSG gegen verfassungsrechtlich gewährleistete Rechte verstoße, weshalb die Bf. gar keinen EKB-S hätte entrichten müssen.

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)

Der mit dem Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG) eingeführte Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) geht auf die Verordnung (EU) des Rates 2022/1854 vom 6.10.2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise (Notfallmaßnahmen-VO) zurück. Das EKBSG wurde am 29.12.2022 in BGBl I 220/2022 kundgemacht und ist gemäß § 11 EKBSG am 1.12.2022 in Kraft getreten.

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

"Allgemeine Bestimmungen

§ 1. (1) Durch dieses Bundesgesetz wird der Energiekrisenbeitrag-Strom (im Folgenden EKB-S) näher geregelt und die Verordnung (EU) 2022/1854 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise, ABl. Nr. L 261 vom 07.10.2022, S. 1, umgesetzt.

(2) Der EKB-S ist eine ausschließliche Bundesabgabe.

(3) Dem EKB-S unterliegt 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.

Befreiungen

§ 2. (...)

Höhe des Beitrags

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

(2) Im Sinne dieses Bundesgesetzes bedeuten

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

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

3. Obergrenze für Markterlöse:

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

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

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

(4) Veräußert der Beitragsschuldner Strom im Sinne des § 1 Abs. 3 an verbundene Unternehmen, sind als Markterlöse für den Verkauf und die Lieferung von Strom jene Beträge anzusetzen, die marktüblichen Konditionen mit fremden Dritten auf derselben Stufe der Lieferkette entsprechen.

(5) Der EKB-S beträgt 90 % der Überschusserlöse.

(6) Der EKB-S stellt eine abzugsfähige Betriebsausgabe dar (§ 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988).

Absetzbetrag für begünstigte Investitionen

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

Begünstigte Investitionen eines verbundenen Unternehmens, das selbst nicht Beitragsschuldner (§ 5 Abs. 1) ist, können dem Beitragsschuldner zugerechnet werden. Im Erhebungszeitraum 2 können auch Investitionen eines verbundenen Unternehmens zugerechnet werden, das selbst Beitragsschuldner ist. Sofern eine Zurechnung zu mehreren Beitragsschuldnern in Betracht

kommt, ist eine sachgerechte Aufteilung der begünstigten Investitionen unter den Beitragsschuldnern vorzunehmen. Dabei ist nach einem einheitlichen Aufteilungsschlüssel vorzugehen und sicherzustellen, dass es nicht zu einer mehrfachen Berücksichtigung derselben begünstigten Investitionen kommt. Jedenfalls ausgeschlossen von der Zurechnung zum Beitragsschuldner sind von der Regulierungsbehörde anerkannte Investitionen oder Energieeffizienzmaßnahmen eines verbundenen Netzbetreibers.

(2) Begünstigte Investitionen sind im Erhebungszeitraum 1 im Ausmaß von 50 % der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten als Absetzbetrag zu berücksichtigen.

Der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen beträgt höchstens 36 Euro je MWh Strom bezogen auf die den Markterlösen gemäß § 3 Abs. 2 Z 2 zugrundeliegende gelieferte Menge. In Fällen des § 3 Abs. 3 kann der Absetzbetrag ebenfalls berücksichtigt werden, wobei für

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

- den Zeitraum nach dem 31. Mai 2023 bei Erzeugungskosten zwischen 120 Euro und 180 Euro je MWh Strom

die Obergrenze von 180 Euro nicht überschritten werden darf.

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

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

Beitragsschuldner, Fälligkeit des Beitrags

§ 5. (1) Beitragsschuldner ist

1. der Betreiber einer Anlage (§ 7 Abs. 1 Z 20 ElWOG 2010) zur Erzeugung von Strom gemäß § 1 Abs. 3 mit einer installierten Kapazität von mehr als 1 MW;

2. der Begünstigte eines Strombezugsrechtes aus Erzeugungsanlagen gemäß Z 1. Strombezugsrechte sind langfristige Stromlieferungen, die entweder über Istwertaufschaltung direkt oder über Fahrpläne abgewickelt werden und deren Abgeltung nicht auf einem Marktpreis beruht. In diesen Fällen gilt der Betreiber gemäß Z 1 insoweit nicht als Beitragsschuldner für die auf das Strombezugsrecht entfallenden Strommengen.

(2) Der EKB-S wird zu folgenden Zeitpunkten fällig:

1. am 30. September 2023 für den Zeitraum 1. Dezember 2022 bis 30. Juni 2023;

2. am 15. April 2024 für den Zeitraum 1. Juli 2023 bis 31. Dezember 2023;

3. am 15. Oktober 2024 für den Zeitraum 1. Jänner 2024 bis 30. Juni 2024;

4. am 15. April 2025 für den Zeitraum 1. Juli 2024 bis 31. Dezember 2024.

(3) Die Fälligkeit eines gemäß § 201 der Bundesabgabenordnung - BAO, BGBl. Nr. 194/1961, festgesetzten EKB-S richtet sich nach Abs. 2.

Erhebung des Beitrags

§ 6 (1) Die Erhebung des Beitrags obliegt dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt.

(2) Der Beitragsschuldner hat den Beitrag selbst zu berechnen und am Fälligkeitstag (§ 5 Abs. 2) an das zuständige Finanzamt zu entrichten.

Plausibilitätsprüfung

§ 7. (...)

(...)"

In seinem jüngst ergangenen Erkenntnis vom 11.12.2024, E 1757/2024, kommt der VfGH in einem den Beitragszeitraum 1.12.2022 bis 30.6.2023 betreffenden Beschwerdefall zum Ergebnis, dass das EKBSG nicht verfassungswidrig ist.

Der VfGH sieht die vom Gesetzgeber mit dem EKBSG getroffene Belastungsentscheidung im Lichte des Gleichheitssatzes als sachlich begründet an. Er 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 nichtfiskalische

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 hierfür 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 Mehrerlöse 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)."

Nach Ansicht des VfGH ist der EKB-S mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar. Der VfGH hegt keine gleichheitsrechtlichen Bedenken gegen die Anknüpfung des EKB-S an Überschusserlöse bzw die dabei relevante Obergrenze für Markterlöse. Er führt hierzu im zitierten 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."

Der VfGH ortet keine unsachliche Ungleichbehandlung von Stromerzeugern einerseits und Stromhändlern sowie Fernwärmeversorgern andererseits. Er führt hierzu im zitierten Erkenntnis wie folgt aus:

"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."

Der VfGH sieht in der rückwirkenden Inkraftsetzung des EKBSG keine Verletzung des Gleichheitssatzes. Er führt hierzu im zitierten Erkenntnis wie folgt aus:

"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 merkt der VfGH im zitierten Erkenntnis an, 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.

Wenngleich das zitierte Erkenntnis des VfGH und der hier gegenständliche Beschwerdefall unterschiedliche Beitragszeiträume betreffen (während das zitierte Erkenntnis des VfGH den Beitragszeitraum 1.12.2022 bis 30.6.2023 betrifft, liegt dem hier gegenständlichen Beschwerdefall der Beitragszeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 zugrunde), so ist für das Bundesfinanzgericht kein Grund ersichtlich, weshalb die Ausführungen des VfGH zur Verfassungskonformität des EKBSG nicht auch für den hier gegenständlichen Beschwerdefall gelten sollten.

Das Bundesfinanzgericht hegt vor diesem Hintergrund keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen das EKBSG.

Für das Bundesfinanzgericht besteht somit kein Anlass, einen Aufhebungsantrag gemäß Art 89 Abs 2 B-VG an den VfGH zu stellen.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der Umstand, dass sich der zeitliche Anwendungsbereich des EKBSG auch auf Beitragszeiträume erstreckt, die außerhalb des zeitlichen Geltungsbereiches der Notfallmaßnahmen-VO liegen (vgl Art 22 Abs 2 lit c Notfallmaßnahmen-VO, demzufolge Art 6, 7 und 8 leg cit [Obergrenze für Markterlöse] vom 1.12.2022 bis zum 30.6.2023 gelten), auf keine vom Bundesfinanzgericht aufzugreifenden Bedenken stößt (vgl dazu - mit ausführlicher Begründung - BFG 25.11.2024, RV/7103706/2024; BFG 2.12.2024, RV/7102828/2024).

§ 201 Abs 1 BAO lautet:

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

Im vorliegenden Fall erfolgte die Selbstberechnung und Entrichtung des EKB-S für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 fristgerecht am 10.10.2024.

Nach Überprüfung der Berechnung, unter Zugrundelegung der übermittelten Unterlagen und bei Verwendung des in der Äußerung des Vertreters vom 25.4.2025 angeführten Preises,

anstelle der gerundeten Werte, laut der vorgelegten elektronisch Meldung über FinanzOnline, erweist sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als richtig.

Da die bekannt gegebene Selbstberechnung somit korrekt ermittelt wurde, darf keine Festsetzung der Abgabe erfolgen und ist der diesbezügliche Antrag auf Festsetzung abzuweisen (vgl etwa VwGH 18.6.2020, Ra 2019/15/0078; siehe auch Ritz/Koran, BAO7 § 201 Tz 29, mwN).

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Da die Selbstberechnung des EKB-S durch die Bf. unstrittig im Einklang mit den Bestimmungen des EKBSG erfolgte, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vor, weshalb die Revision an den Verwaltungsgerichtshof spruchgemäß nicht zuzulassen war.

Wien, am 30. April 2025