

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, vertreten durch BEURLE Rechtsanwälte GmbH & Co KG, Landstraße 9, 4020 Linz, betreffend die Beschwerde vom 22.4.2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24.3.2025 betreffend Abweisung eines Antrages auf bescheidmäßige Festsetzung des Energiekrisenbeitrages-Strom (EKB-S) für den Zeitraum Jänner 2024 bis Juni 2024 beschlossen:

I. Gemäß § 278 Abs 1 BAO wird der angefochtene Bescheid vom 24.3.2025 aufgehoben und die Sache zur Erledigung an das Finanzamt zurückverwiesen.

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

Begründung

1. Verfahrensgang:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf) handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die im Bereich der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien tätig ist.

Nachdem die Bf den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 – nach Abzug des Absetzbetrages für begünstigte Investitionen – mit 0,00 Euro selbst berechnet und folglich keinen Beitrag an das Finanzamt abgeführt hatte (selbst berechneter EKB-S vor Berücksichtigung des Absetzbetrages für begünstigte Investitionen: 169.668,77 Euro; anrechenbare Investitionen laut im Zuge der Selbstberechnung übermittelter Aufstellung der Bf: 1.959.884,66 Euro), stellte sie durch ihren steuerlichen Vertreter mit FinanzOnline-Eingabe vom 15.11.2024 – gestützt auf § 201 BAO – den Antrag auf Festsetzung des EKB-S für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 mit 0,00 Euro und wandte Verfassungswidrigkeit des Bundesgesetzes über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG) sowie der dazu ergangenen Verordnungen ein.

Diesen Antrag wies das Finanzamt mit Bescheid vom 24.3.2025 ab (im Spruch dieses Bescheides ist vom Antrag vom „15.11.2022“ die Rede, gemeint ist offensichtlich der 15.11.2024). In der Begründung wurde unter Bezugnahme auf § 201 BAO ausgeführt, eine Abgabensfestsetzung dürfe dann nicht erfolgen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung – wie im gegenständlichen Fall – als richtig erweise. In einem solchen Fall sei der Antrag auf Festsetzung abzuweisen.

Mit Schreiben vom 22.4.2025 erhob die Bf durch ihren rechtsanwaltlichen Vertreter dagegen Beschwerde, in der einleitend darauf hingewiesen wurde, dass der Bescheid vom 24.3.2025 in seinem gesamten Umfang wegen Anwendung des verfassungswidrigen EKBSG angefochten werde.

In sachverhältnismäßiger Hinsicht wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Bf habe für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 rechtzeitig den EKB-S selbst berechnet und den errechneten Betrag samt Aufstellung an das zuständige Finanzamt übermittelt. Sie habe – vor Berücksichtigung anrechenbarer Investitionen – einen EKB-S von 169.668,77 Euro errechnet. Derzeit liege der Bf noch keine endgültige Bestätigung dahingehend vor, dass die geltend gemachten Investitionen tatsächlich angerechnet würden. Das Finanzamt habe mit Bescheid vom 24.3.2025 den Antrag der Bf auf Festsetzung des EKB-S mit 0,00 Euro abgewiesen, weil es die Ansicht vertreten habe, dass sich die selbstberechnete und abgeführte Abgabenschuld als richtig erwiesen habe.

Zu den Beschwerdepunkten wurde im Wesentlichen ausgeführt:

Es liege ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz gemäß Art 7 B-VG sowie gegen das Recht auf Nichtdiskriminierung gemäß Art 17 GRC vor. Art 7 B-VG bilde den „allgemeinen Gleichheitsgrundsatz“, der die Gleichbehandlung aller Rechtssubjekte gewährleiste. Dieser Grundsatz umfasse nicht nur das ausdrückliche Privilegierungsverbot. Das Diskriminierungsverbot untersage auch Diskriminierungen aus unsachlichen Gründen. Zudem bestehe ein Differenzierungsverbot, das unsachliche Differenzierungen sowie unsachliche Gleichbehandlungen ungleicher Tatbestände verbiete. Zudem verlange das Sachlichkeitsgebot bei einer unterschiedlichen Behandlung eine sachliche Rechtfertigung. Der EKB-S sei in mehrfacher Hinsicht gleichheits- und somit verfassungswidrig:

- Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip:
Der Gleichheitssatz gewährleiste die Erhebung der Steuern entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen. Der VfGH habe in seiner Rechtsprechung zu Ertragsteuern immer wieder betont, dass diese Steuern grundsätzlich an die tatsächliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen anknüpfen müssten. In der Entscheidung VfSlg 18.783/2009 habe der VfGH das „objektive Nettoprinzip“ formuliert. Dieses normiere, dass die Einkommensteuer den Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit abbilden solle, der sich im

Reineinkommen widerspiegle. Dieses Prinzip verlange den Abzug von zur Einkommensgenerierung notwendigen Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage. Davon dürfe nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden. Die Besteuerung müsse sich daher am tatsächlich realisierten Einkommen orientieren. Die Orientierung an einem Gewinn sei unzulässig. Abweichungen von diesem „Leistungsfähigkeitsprinzip“ seien nur dann zulässig, wenn eine sachliche Rechtfertigung vorliege. Der EKB-S stelle im Gegensatz zum Energiekostenbeitrag für fossile Energieträger nicht auf den Gewinn der vergangenen Jahre als Bemessungsgrundlage ab, sondern auf die erzielten Erträge. Eine sachliche Rechtfertigung hierfür sei nicht zu erblicken und auch nicht nachvollziehbar, zumal die Produktionskosten und somit die Erlöse zwischen den verschiedenen Energieunternehmen erheblich variierten und Stromerzeuger aus Wind- und Solarenergie aufgrund hoher Fixkosten stärker betroffen seien. Ungeachtet dessen sei die Obergrenze für den EKB-S willkürlich. Auch wenn Art 8 Notfallmaßnahmen-VO eine niedrigere Obergrenze zulasse, gebe es keine ausreichende Begründung, weshalb die Obergrenze gemäß der Notfallmaßnahmen-VO erheblich unterschritten worden sei. Zudem sei es in keiner Weise nachvollziehbar, weshalb die Obergrenze von 140 Euro/MWh auf 120 Euro/MWh gesenkt worden sei. Die Argumentation, die Großhandelspreise seien gesenkt worden, ohne genau darzulegen, warum und wie dies mit der beabsichtigten Maßnahme zur Senkung der Verbraucherpreise zusammenhänge, sei willkürlich und sachlich nicht begründet. Sowohl die Wahl der Bemessungsgrundlage als auch die Obergrenze seien willkürlich und daher verfassungswidrig.

- Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und fossilen Energieträgern:
Während der EKB-S auf dem Erlös aus dem Stromverkauf basiere, orientiere sich der Energiekostenbeitrag für fossile Energieträger an den tatsächlichen Übergewinnen. Dies führe zu einer ungleichen Behandlung vergleichbarer Sachverhalte. Durch das Merit-Order-System seien sie in der Preisbildung regelmäßig aneinander gebunden, die Tatbestände seien hier somit vergleichbar. Eine sachliche Begründung für diese Ungleichbehandlung sei nicht ersichtlich. Die ungleiche Behandlung von Stromproduzenten und fossilen Energieträgern widerspreche somit dem Gleichheitssatz und sei verfassungswidrig.
- Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Fernwärmeversorgern:
Die enormen Preissteigerungen, die als Grundlage für den EKB-S dienten, beträfen auch andere Energieträger, einschließlich Fernwärme. Trotz dieser überdurchschnittlichen Preissteigerungen und der daraus resultierenden Übergewinne der Fernwärmeversorger sei für diesen Sektor keine Übergewinnsteuer vorgesehen. Es gebe keinerlei sachliche Rechtfertigung für diese unterschiedliche Behandlung. Die

ungleiche Behandlung von Stromproduzenten und Fernwärmeversorgern verstoße somit gegen den Gleichheitssatz und sei verfassungswidrig.

- **Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Stromhändlern:**
Der EKB-S betreffe ausschließlich Stromproduzenten, obwohl Stromhändler auch von den gestiegenen Strompreisen profitierten, da sie den Strom an Endverbraucher weiterverkauften. Für Stromhändler sei jedoch keine Steuer auf die von ihnen erzielten „Zufallsgewinne“ vorgesehen. Eine sachliche Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung von Stromproduzenten und Stromhändlern sei nicht ersichtlich. Diese willkürliche Ungleichbehandlung verstoße somit gegen den Gleichheitssatz und sei verfassungswidrig. Dies insbesondere auch deswegen, weil Stromhändler selbst in den Materialien zum EKBSG sowie in den Erwägungen zur Notfallmaßnahmen-VO erwähnt würden und dennoch vom nationalen Gesetzgeber ohne Begründung ausgenommen worden seien.
- **Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot:**
Gemäß den Materialien sei das Ziel des EKB-S die Senkung der Strompreise für Endverbraucher. Auch den Erwägungsgründen der Notfallmaßnahmen-VO sei zu entnehmen, dass eine schnelle und koordinierte Reaktion auf Unionsebene erforderlich sei, um zu verhindern, dass die Strompreise weiter auf ein kaum tragbares Niveau stiegen. Gemäß Art 10 Abs 1 Notfallmaßnahmen-VO sei von den Mitgliedstaaten sicherzustellen, dass die Überschusserlöse aus der Anwendung der Preisobergrenzen gezielt für Maßnahmen verwendet würden, die den Endverbrauchern zugutekämen. Die Maßnahmen müssten transparent, verhältnismäßig und überprüfbar sein. Diese Ziele würden durch das EKBSG aber nicht erreicht. Der EKB-S führe nicht zu einer tatsächlichen Senkung der Strompreise für Endverbraucher, weil Stromhändler, die den Strom an die Endkunden weiterverkauften, vom EKBSG ausgenommen seien. Die Preise seien daher trotz Einführung der Erlösabschöpfung hoch geblieben. Das EKBSG sei nicht an die richtigen Akteure adressiert. Es hätten vielmehr auch Stromhändler und darüber hinaus bspw Fernwärmeversorger zur Abfuhr eines EKB-S verpflichtet werden müssen, um positive Auswirkungen auf den Strompreis für die Endkunden zu erreichen. Der VfGH habe in seiner Entscheidung vom 11.12.2024, E 1757/2024, einen Sachverhalt zu beurteilen gehabt, der anhand der noch geltenden Notfallmaßnahmen-VO zu entscheiden gewesen sei. Zwischenzeitlich sei die Notfallmaßnahmen-VO ausgelaufen und für den gegenständlichen Sachverhalt nicht anzuwenden. Nach einem von der Kommission veröffentlichten Bericht hätten sich die außergewöhnlichen Umstände, die die Einführung von Notfallmaßnahmen gerechtfertigt hätten, verändert und die Marktsituation sei nunmehr stabil. Die Notfallmaßnahmen-VO sei nicht verlängert worden, die besondere Situation einer massiven Störung des Strommarktes liege nicht mehr vor. Obwohl die Maßnahmen nach dem EKBSG ausschließlich auf die

Notfallmaßnahmen-VO zurückgingen und diese VO ausgelaufen sei, sei das EKBSG in Österreich verlängert worden. Der Einhebung der Abgabe fehle es nunmehr an der sachlichen Rechtfertigung. Fakt sei sohin, dass die Regelung zur Zielerreichung völlig ungeeignet sei und das EKBSG gegen den Gleichheitssatz verstoße. Daher sei die Regelung verfassungswidrig. Österreich habe als einziges Land das EKBSG verlängert. Am österreichischen Markt finde in keiner Weise eine Preisbildung statt. Der österreichische „EEX Österreichische Strom-Future“ werde künstlich anhand des „EEX Deutscher Strom-Future“ nachgebildet, damit überhaupt ein Preis festgelegt werden könne.

- Weitere Gründe für einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz:

Das Abstellen des EKBSG auf Monatswerte sei unsachlich und nicht repräsentativ. Vielmehr seien durchschnittliche Jahreswerte geboten, auch im Lichte der Notfallmaßnahmen-VO, die von jährlichen Bemessungsgrundlagen (Haushaltsjahren) ausgehe.

Die Regelungen betreffend Absetzbeträge für begünstigte Investitionen seien willkürlich festgelegt worden. Die Frage, wann diese Kosten anfielen, hänge oft von äußeren Einflüssen ab, die nicht steuerbar seien (Genehmigungen etc). Hinzu komme, dass hinsichtlich der Investitionsvorhaben nicht klar determiniert sei, was mit dem Begriff der „ersten Maßnahme“ gemeint sei. Festzuhalten sei, dass es für unterschiedliche Projektumsetzungen unterschiedlicher Projektvorlaufzeiten bedürfe. So fielen für Maßnahmen, die bspw einen größeren Eingriff in die Natur verursachten, viel früher erhebliche Projektkosten an, als für Projekte, deren Eingriff nicht so bedeutend sei. Für die Realisierung von bspw Windparks betrage die gesamte Projektdauer zwischen acht und zehn Jahren. Alleine die Vorprüfung eines Windkraftprojekts nehme zwei Jahre in Anspruch. Wenn nun Beschlüsse für bestimmte Vorhaben erst dann gefasst werden könnten, wenn die Planungsleistungen ausreichend konkretisiert seien, sei ein Organbeschluss für die Durchführung eines Investitionsprojekts erst nach Durchführung der Grobplanungen möglich. Dadurch ergebe sich aber, dass bei Inkrafttreten des EKBSG kein Unternehmen die Möglichkeit gehabt habe, durch das Beginnen eines Projekts vom Vorteil eines Betrags für begünstigte (künftige) Investitionen zu profitieren, weil eine relevante erste Maßnahme erst nach einem Zeitraum von frühestens zwei Jahren gesetzt werden könne. Die mit der Novelle BGBl I 13/2024 eingeführten erweiterten Absetzmöglichkeiten für Investitionen änderten nichts an dieser grundlegenden Problematik der Projektvorlaufzeiten. Auch die neu geschaffene 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 Investitionen nicht abgesetzt werden könnten.

Die unterjährige Differenzierung hinsichtlich der Obergrenzen (1.12.2022 bis 31.5.2023: Obergrenze 140 Euro/MWh; 1.6.2023 bis 31.12.2023: Obergrenze 120 Euro/MWh) sei gleichheitswidrig und sachlich nicht gerechtfertigt, zumal sich die Großhandelspreise zum Zeitpunkt der Herabsetzung der Obergrenze bereits im Sinken befunden hätten und die Betroffenen durch diese Verschärfung der Abgabepflicht doppelt belastet worden seien. Das EKBSG sei gegenläufig zur Marktentwicklung. Dies verschärfe die Eingriffsintensität.

Nicht berücksichtigt werde überdies, dass die in den Jahren vor den außerordentlichen Marktveränderungen extrem niedrigen Strompreise stets zu Verlusten geführt hätten. So habe das Ergebnis der Bf im Jahr 2021 -79.762,23 Euro, im Jahr 2022 -149.503,44 Euro und im Jahr 2023 -211.343,15 Euro betragen. In diesem Zusammenhang sei festzuhalten, dass nach den Bestimmungen des EStG und des KStG Verlustvorträge zulässig seien. Konkret seien vom Gewinn des Jahres 2024 25% sofort und voll zu versteuern. 75% davon könnten gegen den Verlustvortrag abgezogen werden. Somit betrage das Ergebnis zum 31.12.2023 -1.351.409,14 Euro. Dieser Verlust könnte selbst bei Nichtabschöpfung in keiner Weise ausgeglichen werden. Das EKBSG widerspreche sohin dem EStG und dem KStG.

Zudem sei festzuhalten, dass die meisten Kleinwasserkraftwerke fremdfinanziert und die Zinssätze meist an den 3-Monats-Euribor gebunden seien. Dieser Zinssatz habe sich – entsprechend den Strompreisen – erheblich erhöht. Bspw. habe der 3-Monats-Euribor am 22.4.2022 -0,427 und am 17.11.2024 3,987 betragen. Der Wert sei sohin um mehr als 400% gestiegen. Diese mit der Strompreiserhöhung einhergehenden Nachteile für Kleinwasserkraftwerksbetreiber seien bei der Einführung der Übergewinnsteuer völlig ignoriert worden.

Neben den gleichheitsrechtlichen Bedenken wurde in der Beschwerde weiters moniert, das EKBSG sei am 29.12.2022 veröffentlicht worden, nach § 11 Abs 1 leg cit jedoch bereits am 1.12.2022 in Kraft getreten. Auch die am 27.3.2024 kundgemachte Novelle BGBl I 13/2024 sehe rückwirkend die Besteuerung vergangener Gewinne vor. Die Rückwirkung verletze das Vertrauen der Betroffenen in die Rechtslage. Es handle sich dabei um eine unzulässige „echte“

Rückwirkung, die den Vertrauensschutz verletze. Unerheblich sei, dass die Rückwirkung nur wenige Wochen betreffe, weil die Abschöpfung für diesen Zeitraum dennoch einen erheblichen Eingriff darstelle. Rechtfertigungsgründe für die vom Gesetzgeber gewählte Vorgehensweise seien nicht ersichtlich. Das EKBSG sei daher auch aus diesem Grund verfassungswidrig.

Abschließend wurde in der Beschwerde ein Verstoß gegen die Eigentumsfreiheit ins Treffen geführt. Dazu wurde im Wesentlichen ausgeführt, Art 5 StGG in Verbindung mit Art 1 des 1. Protokolls der EMRK bilde die verfassungsrechtliche Grundlage des Eigentumsrechtes in Österreich. Abgabengesetze, die das Eigentum betreffen, müssten mit dem Allgemeinwohl übereinstimmen und dürften den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht verletzen. Steuern, die den Steuerpflichtigen übermäßig belasteten und seine finanziellen Verhältnisse grundlegend beeinträchtigten – sogenannte „konfiskatorische“ Steuern – stellten eine Unverhältnismäßigkeit dar. Die Erhebung der Abgabe müsse im öffentlichen Interesse gerechtfertigt sein. Der EKB-S erfülle diese Anforderungen nicht. Er sei außergewöhnlich hoch und führe zu einer massiven Beeinträchtigung der Vermögensverhältnisse der betroffenen Unternehmen, ohne die ursprüngliche Zielsetzung zu erreichen. Diese Belastung stelle eine ungerechtfertigte Benachteiligung dar und verletze das verfassungsrechtlich garantierte Eigentumsrecht der Bf. Zudem werde durch das EKBSG in die Berufsfreiheit der betroffenen Kleinwasserkraftwerksbetreiber eingegriffen (Art 6 StGG).

Es gelte das Prinzip der verfassungskonformen Interpretation, wonach Gesetze so auszulegen seien, dass sie möglichst verfassungskonform erschienen. Der im konkreten Fall berechnete EKB-S hätte aufgrund der verfassungsrechtlichen Bedenken überhaupt nicht festgesetzt werden dürfen. Dementsprechend wäre der Antrag gemäß § 201 Abs 3 BAO zu bewilligen gewesen. Der EKB-S hätte unabhängig von Investitionen mit 0,00 Euro festgesetzt werden müssen. Im Übrigen sei nicht bekannt, ob die geltend gemachten Investitionen tatsächlich angerechnet würden. Die Bf sei demnach beschwert.

Da in der gegenständlichen Beschwerde ausschließlich die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen geltend gemacht werde, sei eine Beschwerdeverentscheidung gemäß § 262 Abs 3 BAO nicht erforderlich. Die Beschwerde sei daher unverzüglich dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Abschließend wurde in der Beschwerde beantragt, das Bundesfinanzgericht möge

„1. in der Sache selbst entscheiden und in Stattgebung der Beschwerde den angefochtenen Bescheid dahingehend abändern, dass dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Festsetzung des EKB-S für den Zeitraum 1. Jänner 2024 bis 30. Juni 2024 auf EUR 0,00 stattgegeben wird.

in eventu

2. in der Sache selbst entscheiden und in Stattgebung der Beschwerde den angefochtenen Bescheid dahingehend abändern, dass bei Nichtanrechnung der geltend gemachten Investitionen dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Festsetzung der entrichteten Selbstbemessungsabgabe des EKBSG für den Zeitraum 1. Jänner 2024 bis 30. Juni 2024 auf EUR 0,00 stattgegeben wird.

in eventu

3. in Stattgebung der Beschwerde den angefochtenen Bescheid aufheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheids an die belangte Behörde zurückverweisen.“

In der Folge legte das Finanzamt den Beschwerdeakt ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 22.5.2025 führte es ua aus, die Bf sei im Bereich der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien tätig. Sie habe den EKB-S für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 selbst berechnet und den errechneten Betrag samt Aufstellung an das Finanzamt übermittelt. Der Bf sei in der Folge eine Abgabenschuld von 169.668,77 Euro vorgeschrieben worden.

Am 26.5.2025 legte das Finanzamt die ihm von der Bf anlässlich der Selbstberechnung übermittelten Aufstellungen (Aufstellung der Erzeugung und Erlöse je Kalendermonat; Aufstellung der anrechenbaren Investitionen) samt einigen Rechnungen und Angeboten dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit Schreiben vom 5.8.2025 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt, zur besseren Nachvollziehbarkeit des bisherigen Verfahrensverlaufes, insbesondere im Hinblick auf die geltend gemachten Investitionen, eine detaillierte Sachverhaltsdarstellung zu übermitteln.

In Beantwortung dieses Ersuchens teilte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 6.8.2025 Folgendes mit:

„Aus dem derzeitig vorliegenden Verfahrenslauf bzw. Aktenbestand können keine Rückschlüsse auf vermeintliche Investitionen gezogen werden, womit von Seiten der Finanzverwaltung umfassende weitere Ermittlungen zur Klärung des Sachverhaltes notwendig wären.“

Auf Nachfrage des Bundesfinanzgerichtes, ob überhaupt und bejahendenfalls welche Ermittlungshandlungen diesbezüglich gesetzt worden seien, wurde seitens des Finanzamtes mit E-Mail vom 22.8.2025 Folgendes mitgeteilt:

„Im gegenständlichen Verfahren sind bis dato keine Ermittlungshandlungen von Seiten der Abgabenbehörde gesetzt worden.“

Auf weitere Nachfrage des Bundesfinanzgerichtes, wie der im Vorlagebericht enthaltene Passus *„Der Beschwerdeführerin wurde in der Folge eine Abgabenschuld von EUR 169.668,77*

vorgeschrieben“ zu verstehen sei, teilte das Finanzamt am 25.8.2025 auf telefonischem Wege mit, dieser im Vorlagebericht enthaltene Passus beruhe auf einem Missverständnis, tatsächlich sei für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum weder ein EKB-S abgeführt worden noch sei ein solcher seitens des Finanzamtes vorgeschrieben worden.

2. Festgestellter Sachverhalt:

Bei der Bf handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die im Bereich der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien tätig ist.

Nachdem die Bf den EKB-S für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 – nach Abzug des Absetzbetrages für begünstigte Investitionen – mit 0,00 Euro selbst berechnet und folglich keinen Beitrag an das Finanzamt abgeführt hatte (selbst berechneter EKB-S vor Berücksichtigung des Absetzbetrages für begünstigte Investitionen: 169.668,77 Euro; anrechenbare Investitionen laut im Zuge der Selbstberechnung übermittelter Aufstellung der Bf: 1.959.884,66 Euro), stellte sie durch ihren steuerlichen Vertreter mit FinanzOnline-Eingabe vom 15.11.2024 – gestützt auf § 201 BAO – den Antrag auf Festsetzung des EKB-S für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 mit 0,00 Euro und wandte Verfassungswidrigkeit des EKBSG sowie der dazu ergangenen Verordnungen ein.

Diesen Antrag wies das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid vom 24.3.2025 ab (im Spruch dieses Bescheides ist vom Antrag vom „15.11.2022“ die Rede, gemeint ist offensichtlich der 15.11.2024). In der Begründung wurde unter Bezugnahme auf § 201 BAO ausgeführt, eine Abgabenfestsetzung dürfe dann nicht erfolgen, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung – wie im gegenständlichen Fall – als richtig erweise. In einem solchen Fall sei der Antrag auf Festsetzung abzuweisen.

Seitens des Finanzamtes wurden im abgabenbehördlichen (Beschwerde-)Verfahren keinerlei Ermittlungshandlungen betreffend den von der Bf in Abzug gebrachten Absetzbetrag für begünstigte Investitionen (§ 4 EKBSG) vorgenommen.

3. Beweiswürdigung:

Dass von der Bf für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum kein EKB-S abgeführt wurde, ergibt sich aus ihren diesbezüglichen Ausführungen im Antrag auf Festsetzung des EKB-S gemäß § 201 BAO vom 15.11.2024. Bestätigung findet dies in einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfrage des elektronisch geführten Abgabenkontos der Bf sowie in der am 25.8.2025 erfolgten telefonischen Mitteilung des Finanzamtes, für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum sei kein EKB-S abgeführt worden.

Die übrigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich allesamt aus den aktenkundigen Unterlagen und sind unstrittig.

4. Rechtliche Beurteilung:

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung und Zurückverweisung):

4.1.1. Rechtsgrundlagen:

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. (...)

(...)"

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 in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung BGBl II 244/2024 lautet wie folgt:

„Allgemeines

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

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

Zeitliche Zuordnung von Investitionen

§ 2. (1) § 4 Abs. 1 EKBSG sowie § 4 Abs. 1 EKBFGB sehen als zeitliche Voraussetzung für die Geltendmachung eines Absetzbetrages vor, dass die (Teil-)Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten der jeweiligen Investitionen

– nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Jänner 2024 für die Erhebungszeiträume 1 bzw. zweites Kalenderhalbjahr 2022 und Kalenderjahr 2023 und

– nach dem 31. Dezember 2023 und vor dem 1. Jänner 2025 für die Erhebungszeiträume 2 bzw. Kalenderjahr 2024

anfallen. Für die Beurteilung dieser Voraussetzung ist auf ertragsteuerliche Grundsätze abzustellen, das bedeutet insbesondere:

1. Begünstigungsfähig sind grundsätzlich Investitionen, die Wirtschaftsgüter im ertragsteuerlichen Sinn darstellen.
2. Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums gemäß § 24 der Bundesabgabenordnung – BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der Fassung BGBl. I Nr. 201/2023, Herstellungszeitpunkt der Zeitpunkt der Fertigstellung.
3. Für die Höhe des Absetzbetrages sind die ertragsteuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 6 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 – EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, in der Fassung BGBl. I Nr. 13/2024) maßgeblich. Diese vermindern sich um Beiträge von dritter Seite gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 lit. b.
4. Für Investitionen, deren Anschaffung oder Herstellung sich über den im ersten Satz genannten Zeitraum hinaus erstreckt, kann der Absetzbetrag auch bereits für nach Maßgabe des Baufortschrittes aktivierte Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten geltend gemacht werden.

(2) Gemäß § 9 Abs. 2 EKBSG und § 4 Abs. 2 EKBFGB kann vorgesehen werden, dass Investitionen begünstigt sind, die vor dem 1. Jänner 2028 nachweislich begonnen haben und noch nicht abgeschlossen sind (Investitionsvorhaben). Die Geltendmachung eines Absetzbetrages für Investitionsvorhaben ist unter folgenden Voraussetzungen möglich:

1. Vor dem 16. April 2025 wurden bereits erste Maßnahmen für das konkrete Investitionsvorhaben gesetzt, die nach Maßgabe der unternehmensinternen Voraussetzungen und Vorgaben beschlossen wurden sowie nach außen hin zum Ausdruck kommen. Als solche Maßnahmen kommen entsprechend dokumentierte Beschlüsse der Organe der Gesellschaft über das Investitionsvorhaben sowie Bestellungen, Kaufverträge, (teilweise) Lieferungen, der Beginn von Leistungen, Anzahlungen, Zahlungen, Rechnungen oder der Baubeginn in Frage.

2. Soweit bereits Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

– bis zum 31. Dezember 2023 für die Erhebungszeiträume 1 bzw. zweites Kalenderhalbjahr 2022 und Kalenderjahr 2023 und

– nach dem 31. Dezember 2023 und vor dem 1. Jänner 2025 für die Erhebungszeiträume 2 bzw. Kalenderjahr 2024

angefallen sind, kann für diese Teilbeträge ein Absetzbetrag ausschließlich nach Maßgabe des Abs. 1 Z 4 für den jeweiligen Erhebungszeitraum geltend gemacht werden.

3. a) Für die in den Jahren 2024 bis 2026 zu erwartenden (Teil-)Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten des Investitionsvorhabens kann für die Erhebungszeiträume 1 bzw. zweites Kalenderhalbjahr 2022 und Kalenderjahr 2023 ein Absetzbetrag in Höhe von 50 % der zu erwartenden (Teil-)Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten geltend gemacht werden.

b) Für die in den Jahren 2025 bis 2027 zu erwartenden (Teil-)Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten des Investitionsvorhabens kann für die Erhebungszeiträume 2 bzw. Kalenderjahr 2024 ein Absetzbetrag in Höhe von 75 % der zu erwartenden (Teil-)Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten geltend gemacht werden.

c) Die zu erwartenden Kosten sind nach den Grundsätzen des § 201 Abs. 2 Z 7 des Unternehmensgesetzbuchs, dRGBL. S 219/1897, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 187/2023 bestmöglich zu schätzen.

4. Weichen die tatsächlichen (Teil-)Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten des Investitionsvorhabens von den geschätzten und dem Absetzbetrag gemäß Z 3 zu Grunde gelegten Kosten um mehr als 10 % ab oder fallen die Voraussetzungen für die Zurechnung zu einem verbundenen Unternehmen gemäß § 4 Abs. 2 weg, gilt dies als rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO und der EKB-S bzw. der EKB-F ist entsprechend anzupassen.

(3) Soweit (Teil-)Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten von Investitionsvorhaben bereits als Absetzbetrag in einem früheren Erhebungszeitraum geltend gemacht wurden, können diese nicht in einem späteren Erhebungszeitraum geltend gemacht werden.

Inhaltliche Voraussetzungen für die Begünstigung

§ 3. (1) Begünstigte Investitionen gemäß § 1 liegen unter folgenden Voraussetzungen vor:

1. Es handelt sich um Investitionen

a) in Anlagen gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 und 13 des Erneuerbaren-Ausbau-Gesetzes – EAG, BGBl. I Nr. 150/2021, in der Fassung BGBl. I Nr. 198/2023;

b) in Stromnetze oder sonstige Netze, die ausschließlich dem Transport von erneuerbarer Energie gemäß § 5 Abs. 1 Z 13 EAG oder erneuerbarem Wasserstoff dienen, wobei jedenfalls von der Regulierungsbehörde anerkannte Investitionen oder Energieeffizienzmaßnahmen eines verbundenen Netzbetreibers von der Zurechnung zum Beitragsschuldner ausgeschlossen sind;

c) in Ladepunkte gemäß § 2 Z 3 des Bundesgesetzes zur Festlegung einheitlicher Standards beim Infrastrukturaufbau für alternative Kraftstoffe, BGBl. I Nr. 38/2018, in der Fassung BGBl. I Nr. 150/2021;

d) in Maßnahmen zur Einsparung oder zum effizienten Einsatz von Energie („Energieeffizienz“), vorausgesetzt diese Maßnahmen führen zu einer Energieeinsparung von mindestens 10 % bezogen auf den Energieverbrauch vor Setzung der Maßnahme und ein Gutachten gemäß Abs. 4 liegt vor;

2. Zudem wird in

a) abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege einer Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) abgesetzt werden, oder

b) die Herstellung oder Ertüchtigung des Netzanschlusses (Netzzutrittsentgelt) gemäß § 54 ElWOG 2010, BGBl. I Nr. 110/2010, in der Fassung BGBl. I Nr. 145/2023, oder in Strombezugsrechte an nach dem 31. Dezember 2021 errichteten Anlagen gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 EKBSG

investiert, die inländischen Betrieben oder inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind, wenn der Betrieb oder die Betriebsstätte der Erzielung von Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes eingesetzt werden, nicht als einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte zugerechnet.

(2) Nicht begünstigungsfähig sind Investitionen in Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen oder in Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen, gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die vom

Investitionsfreibetrag ausgenommenen Anlagen im Zusammenhang mit fossilen Energieträgern (Fossile Energieträger Anlagen-VO), BGBl. II Nr. 156/2023.

(3) Bestehen Zweifel an der Beurteilung als Investition gemäß Abs. 1 Z 1, hat der Beitragsschuldner anhand eines Gutachtens das Vorliegen der Voraussetzungen glaubhaft zu machen. Dieses muss nach dem Stand der Technik und dem Stand der Wissenschaften erstellt werden und für die Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen geeignet sein; diese Beurteilung muss dabei verständlich dokumentiert und zusammengefasst werden. Das Gutachten ist von

- 1. einem unabhängigen, staatlich anerkannten Wissenschaftler (z. B. Universitätsprofessor),*
 - 2. einem Ziviltechniker oder einem technischen Büro aus einem einschlägigen Fachgebiet,*
 - 3. einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen,*
 - 4. der Umweltbundesamt GmbH oder*
 - 5. einem externen Energieauditor*
- zu erstellen.*

(4) Die Geltendmachung von Investitionen gemäß Abs. 1 Z 1 lit. d setzt jedenfalls ein Gutachten gemäß Abs. 3 voraus. Dieses hat jedenfalls zu enthalten:

- 1. eine technische Beschreibung der gesetzten Investition,*
- 2. eine nachvollziehbare und detaillierte Beschreibung der herangezogenen Daten und deren Herleitungen, der Datenquellen und der Mess- und Berechnungsmethoden sowie*
- 3. eine Bestätigung über das Ausmaß der Energieeinsparung und darüber, dass durch die betreffende Energieeffizienzmaßnahme der Schwellenwert in Abs. 1 Z 1 lit. d zumindest erreicht wird.*

Zurechenbarkeit zum Beitragsschuldner

§ 4. (1) Voraussetzung für die Geltendmachung des Absetzbetrages ist grundsätzlich die Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums an den Wirtschaftsgütern gemäß § 24 BAO, die dem Absetzbetrag zu Grunde gelegt werden. Auf Mieterinvestitionen sind die Regelungen sinngemäß anzuwenden.

(2) § 4 Abs. 1 EKBSG sowie § 4 Abs. 1 EKBFSG sehen vor, dass Investitionen eines verbundenen Unternehmens, das selbst nicht Beitragsschuldner ist, einem oder mehreren mit dem Unternehmen verbundenen Beitragsschuldner(n) zugerechnet werden können, wobei eine sachgerechte Aufteilung vorzunehmen ist. Dabei gilt:

1. Für Zwecke dieser Bestimmung ist die Definition verbundener Unternehmen gemäß § 14 Abs. 4 in Verbindung mit § 10a Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 – KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, in der Fassung BGBl. I Nr. 200/2023, maßgeblich, wobei

a) die Verbundenheit aufgrund einer Beteiligung in Höhe von 25 % am Kapital bestehen muss;

b) die Verbundenheit durchgehend im jeweiligen Wirtschaftsjahr des investierenden Unternehmens bestehen muss, in dem die (Teil-)Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten begünstigter Investitionen anfallen, wobei für Investitionsvorhaben gemäß § 2 Abs. 2 die Verbundenheit im Zeitpunkt der Selbstberechnung gemäß § 6 Abs. 2 EKBSG oder der Vorauszahlung gemäß § 6 Abs. 1 EKBFG sowie durchgehend im jeweiligen Wirtschaftsjahr oder in den jeweiligen Wirtschaftsjahren, in dem oder in denen (Teil-)Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten begünstigter Investitionen anfallen, bestehen muss; und

c) nur im Inland ansässige Unternehmen oder in einem anderen Staat ansässige Unternehmen hinsichtlich ihrer Betriebsstätte im Inland für Zwecke dieser Bestimmung als verbundene Unternehmen gelten.

2. Bei der Zurechnung zu mehreren Beitragsschuldnern, die im Verhältnis zueinander wiederum verbundene Unternehmen im Sinne der Z 1 sind (Gruppe von Beitragsschuldnern), sind die Investitionen im Verhältnis der individuellen Beitragsschulden der jeweiligen Beitragsschuldner aufzuteilen.

3. Bei der Zurechnung zu mehreren Beitragsschuldnern, die im Verhältnis zueinander keine verbundenen Unternehmen im Sinne der Z 1 sind (z. B. Partnerunternehmen eines Joint Venture), sind die Investitionen im Verhältnis der Anteile der Beitragsschuldner bzw. Gruppen von Beitragsschuldnern am Stamm- oder Nennkapital des investierenden Unternehmens aufzuteilen. Die einer Gruppe von Beitragsschuldnern zugerechneten Investitionen sind innerhalb der Gruppe nach Z 2 aufzuteilen.

4. In den Erhebungszeiträumen 2 bzw. Kalenderjahr 2024 ist auch eine Zurechnung von Investitionen von Beitragsschuldnern an mit ihnen verbundene Beitragsschuldner möglich. Dabei sind Investitionen zunächst beim jeweiligen Beitragsschuldner für die Geltendmachung eines Absetzbetrages zu verwenden. Nur soweit Investitionen beim jeweiligen Beitragsschuldner selbst nicht geltend gemacht werden können, ist eine Zurechnung an andere, verbundene Beitragsschuldner möglich. Die Zurechnung richtet sich nach den Z 2 und 3.

(3) In Fällen, in denen eine Personengesellschaft Beitragsschuldner ist, können Investitionen im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter wie Investitionen der Personengesellschaft berücksichtigt werden.

§ 5. Bei Wirtschaftsgütern, für die der Absetzbetrag geltend gemacht wird, ist dieser im Anlageverzeichnis bzw. in der Anlagekartei auszuweisen. Die Verzeichnisse sind der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen.

Inkrafttreten und Schlussbestimmung

§ 6. Diese Verordnung ist anzuwenden auf

1. Investitionen, für die (Teil-)Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten nach dem 31. Dezember 2021 anfallen;

2. Investitionsvorhaben, die nach dem 31. Dezember 2021 begonnen werden.“

4.1.2. Verfassungskonformität des EKBSG

In seinem 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 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 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.

In seinem Erkenntnis vom 27.2.2025, E 3571/2024, bestätigt der VfGH die Verfassungskonformität des EKBSG und der dazu ergangenen Verordnungen auch für den Beitragszeitraum 1.7.2023 bis 31.12.2023, der außerhalb des zeitlichen Geltungsbereiches der Notfallmaßnahmen-VO liegt (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). Er betont jedoch auch, dass eine Belastung von Mehrerlösen zum Zweck der Generierung von Mitteln zur Finanzierung von Unterstützungsleistungen an Stromendkunden zwecks Gewährleistung einer bezahlbaren Versorgung mit einem existentiellen Verbrauchsgut nur für einen begrenzten, angemessenen Zeitraum vorgesehen werden dürfe.

Wenngleich die zitierten Erkenntnisse des VfGH und der hier gegenständliche Beschwerdefall unterschiedliche Beitragszeiträume betreffen (während die zitierten Erkenntnisse des VfGH die Beitragszeiträume 1.12.2022 bis 30.6.2023 bzw 1.7.2023 bis 31.12.2023 betreffen, 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 (in diesem Sinne auch BFG 30.4.2025, RV/7100257/2025). Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes liegt der verfahrensgegenständliche Beitragszeitraum innerhalb eines Rahmens, der in Anbetracht des Ziels der Abgabe als „angemessen begrenzter Zeitraum“ zu beurteilen ist.

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.

4.1.3. Aufhebung und Zurückverweisung:

§ 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.“

Erweist sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als richtig, so darf eine Festsetzung der Abgabe nicht erfolgen und ist der diesbezügliche Antrag auf Festsetzung abzuweisen (vgl VwGH 18.6.2020, Ra 2019/15/0078; Ritz/Koran, BAO⁸ § 201 Tz 29).

Gemäß § 278 Abs 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Die Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs 1 BAO steht im Ermessen des Gerichtes (vgl etwa VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0087). Zulässig ist sie nach dem Gesetz aber erstens nur dann, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (§ 278 Abs 1 erster Satz BAO). Sie ist zweitens unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist (§ 278 Abs 1 zweiter Satz BAO). Diese im Rahmen der sodann zu fällenden Ermessensentscheidung zu berücksichtigenden positiven und negativen Voraussetzungen sind in rechtlicher Gebundenheit zu prüfen. Das Gericht hat die von ihm vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte zu bezeichnen und zu beurteilen und auch die Frage zu beantworten, ob die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre (vgl VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0087; siehe auch VwGH 19.10.2023, Ro 2023/13/0017).

Im vorliegenden Fall teilte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht im Hinblick auf den von der Bf geltend gemachten Absetzbetrag für begünstigte Investitionen mit, dass es keine Ermittlungshandlungen gesetzt habe und „*von Seiten der Finanzverwaltung umfassende weitere Ermittlungen zur Klärung des Sachverhaltes notwendig wären.*“ Damit räumt das Finanzamt selbst ein, dass es anlässlich der Erledigung des von der Bf eingebrachten Antrages auf Festsetzung des EKB-S gemäß § 201 BAO Ermittlungen unterließ, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Wäre nämlich der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen nicht oder nur in einer solchen Höhe zuzuerkennen, die niedriger ist als der vor Abzug des Absetzbetrages ermittelte EKB-S, würde der EKB-S für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht 0,00 Euro betragen (und wäre die Abweisung des Antrages auf Festsetzung des EKB-S durch das Finanzamt diesfalls zu Unrecht erfolgt). Es handelt sich dabei nicht bloß um punktuelle bzw lückenschließende Ermittlungsschritte. Denn die Frage, ob und bejahendenfalls in welcher Höhe der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen in Anspruch genommen werden kann, ist nach § 4 EKBSG und der EKB-InvestitionsV an zahlreiche Voraussetzungen (ua betreffend die zeitliche Zuordnung der Investition, die Art der Investition und die Person des Beitragsschuldners) geknüpft, die eine Vielzahl an Ermittlungsschritten erforderlich machen.

Insbesondere wird das Finanzamt zu ermitteln haben,

- um welche Art von Investitionen bzw Investitionsvorhaben es sich handelt (siehe § 3 EKB-InvestitionsV),
- zu welchem Zeitpunkt das wirtschaftliche Eigentum erlangt wurde (Anschaffungsfall, siehe § 2 Abs 1 Z 2 EKB-InvestitionsV) bzw zu welchem Zeitpunkt die Fertigstellung erfolgte (Herstellungsfall, siehe § 2 Abs 1 Z 2 EKB-InvestitionsV),
- wie hoch die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten sind (siehe § 2 Abs 1 Z 3 EKB-InvestitionsV),
- wie hoch allfällige nach Maßgabe des Baufortschrittes aktivierte Teilbeträge sind (siehe § 2 Abs 1 Z 4 EKB-InvestitionsV),
- ob im Falle eines Investitionsvorhabens eine entsprechende Dokumentation vorliegt (siehe § 2 Abs 2 Z 1 EKB-InvestitionsV), und
- wie hoch im Falle eines Investitionsvorhabens die zu erwartenden (Teil-)Anschaffungs- oder (Teil-)Herstellungskosten sind (siehe § 2 Abs 2 Z 3 EKB-InvestitionsV).

Der anlässlich der Selbstberechnung übermittelten Aufstellung der Bf ist zu entnehmen, dass dem von ihr geltend gemachten Absetzbetrag für begünstigte Investitionen weitaus überwiegend „Investitionen verbundener Unternehmen“ – und nur in untergeordnetem Ausmaß Investitionen der Bf selbst – zugrunde liegen (Summe anrechenbarer Investitionen laut Aufstellung: 1.959.884,66 Euro; davon „direkte Investitionen“: 8.062,50 Euro und „Investitionen verbundener Unternehmen“: 1.951.822,16 Euro). Diesbezüglich werden seitens des Finanzamtes die Beteiligungsverhältnisse zu klären sein, ferner wird zu ermitteln sein, ob die in dieser Aufstellung genannten „verbundenen Unternehmen“ ihrerseits Beitragsschuldner sind oder nicht (siehe § 4 Abs 1 EKBSG iVm § 4 Abs 2 EKB-InvestitionsV).

Zusammengefasst wird das Finanzamt – unter Zugrundelegung des § 4 EKBSG und der Bestimmungen der EKB-InvestitionsV – all jene Ermittlungsschritte zu setzen haben, die eine abschließende Beurteilung der Frage ermöglichen, ob überhaupt und bejahendenfalls in welcher Höhe der Absetzbetrag für begünstigte Investitionen zusteht.

Es ist nicht zu erkennen, dass die Vornahme der gegenständlichen Ermittlungshandlungen durch das Bundesfinanzgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre. Dies insbesondere aus folgendem Grund: Wie bereits oben dargelegt wurde, liegen dem von der Bf geltend gemachten Absetzbetrag für begünstigte Investitionen laut der anlässlich der Selbstberechnung übermittelten Aufstellung weitaus überwiegend „Investitionen verbundener Unternehmen“ – und nur in untergeordnetem Ausmaß Investitionen der Bf selbst – zugrunde. Gegenstand der vorzunehmenden Ermittlungshandlungen werden vor diesem Hintergrund auch die betroffenen „verbundenen Unternehmen“ (**X GmbH & Co KG**, **Y GmbH**) sein. Die Erhebung der relevanten Daten lässt sich durch das Finanzamt wesentlich rascher

bewerkstelligen als durch das Bundesfinanzgericht, zumal die betroffenen „verbundenen Unternehmen“ beim Finanzamt steuerlich erfasst sind, was dem Finanzamt einen rascheren Zugriff auf relevante Daten ermöglicht.

Im Übrigen ist es nicht im Sinn des Gesetzes, wenn das Bundesfinanzgericht, statt seine (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Institution ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl Ritz/Koran, BAO⁸ § 278 Tz 5; siehe auch VwGH 22.11.2002, 2002/20/0315). Durch die Unterlassung der Ermittlung des den Absetzbetrag für begünstigte Investitionen betreffenden Sachverhalts durch das Finanzamt käme es jedoch zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Ermittlungsverfahrens vor das Bundesfinanzgericht und wäre das Bundesfinanzgericht jene Institution, die erstmals alle Aspekte des entscheidungswesentlichen Sachverhalts ermitteln und einer Beurteilung unterziehen würde, anstatt seine (umfassende) Kontrollbefugnis wahrzunehmen.

Vor diesem Hintergrund war der angefochtene Bescheid aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an das Finanzamt zurückzuverweisen.

4.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision):

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Mit dem vorliegenden Beschluss folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass verfassungsrechtliche Rechtsfragen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zur Zulässigkeit der Revision führen (vgl etwa VwGH 5.2.2021, Ra 2019/13/0109, mwN). Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt.

Graz, am 10. September 2025