BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, vertreten durch Michael Haberl, Steuerberater, Hauptstraße 65, 8962 Gröbming, über die Beschwerde vom 20.11.2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21.10.2024 betreffend Festsetzung des Energiekrisenbeitrages-Strom (EKB-S) für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 (Steuernummer: ***Steuernummer***) den Beschluss gefasst:

Gemäß Art 140 Abs 1 Z 1 lit a B-VG wird an den Verfassungsgerichtshof der Antrag gestellt, die Bestimmungen des § 1 Abs 2 und Abs 3, § 3, § 4 Abs 1 und Abs 2a sowie § 5 Abs 1 und Abs 2 Z 3 des Bundesgesetzes über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG), BGBl I Nr 220/2022 idF BGBl I Nr 13/2024, als verfassungswidrig aufzuheben.

Begründung

I. Verfahrensgang und Parteienvorbringen:

Am 15.10.2024 nahm die Beschwerdeführerin (Bf), eine im Bereich der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien tätige Personengesellschaft, die Selbstberechnung des Energiekrisenbeitrages-Strom (EKB-S) für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 vor. Der EKB-S wurde dabei – nach Abzug eines Absetzbetrages für begünstigte Investitionen – mit 0,00 Euro ermittelt.

Mit Bescheid vom 21.10.2024 setzte das Finanzamt den EKB-S für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 mit 106.343,51 Euro fest. Die Begründung lautete wörtlich wie folgt: *„Die Festsetzung des Energiekrisenbeitrages-Strom erfolgt gemäß § 201 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO).“*

Mit Schreiben vom 20.11.2024 erhob die Bf durch ihren rechtsanwaltlichen Vertreter dagegen Beschwerde.

Darin wurde zunächst Verfassungswidrigkeit des Bundesgesetzes über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG), BGBl I Nr 220/2022 idF BGBl I Nr 13/2024, eingewandt.

Begründend wurde ausgeführt, es liege ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz gemäß Art 7 B-VG sowie gegen das Recht auf Nichtdiskriminierung gemäß Art 17 GRC vor. Dieser Verstoß manifestiere sich in mehreren Punkten:

Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip:

Der Gleichheitsgrundsatz gewährleiste die Erhebung von Steuern entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen. Der Verfassungsgerichtshof habe in seiner Rechtsprechung zu Ertragsteuern immer wieder betont, dass diese Steuern an die tatsächliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen anknüpfen müssten. In der Entscheidung VfSlg 18.783/2009 habe der Verfassungsgerichtshof 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 realisierten Einkommen orientieren. Der EKB-S knüpfe – im Gegensatz zum Energiekostenbeitrag für fossile Energieträger – nicht an den Gewinn der vergangenen Jahre an, sondern an die erzielten Erträge. Eine sachliche Rechtfertigung hierfür sei nicht ersichtlich, zumal die Produktionskosten und somit die Erlöse zwischen den verschiedenen Energieunternehmen erheblich variierten. Ungeachtet dessen sei die Obergrenze willkürlich gewählt worden. Auch wenn Art 8 der Notfallmaßnahmen-VO eine niedrigere Obergrenze als 180,00 Euro je MWh zulasse, gebe es keine ausreichende Begründung, weshalb die Obergrenze gemäß der Notfallmaßnahmen-VO unterschritten worden sei. Zudem sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Obergrenze von 140,00 Euro je MWh auf 120,00 Euro je MWh gesenkt worden sei.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und fossilen Energieträgern:

Während der EKB-S an den Erlös aus dem Stromverkauf anknüpfe, orientiere sich der Energiekostenbeitrag für fossile Energieträger an den tatsächlichen Übergewinnen. Dies führe zu einer ungleichen Behandlung vergleichbarer Sachverhalte. Aufgrund des Merit-Order-Prinzips bestehe in der Preisbildung eine Bindung aneinander, sodass eine Vergleichbarkeit gegeben sei. Eine sachliche Begründung für die Ungleichbehandlung sei nicht ersichtlich.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Fernwärmeversorgern:

Die enormen Preissteigerungen, die zur Einführung des EKB-S geführt hätten, beträfen auch andere Energieträger, wie etwa Fernwärmeversorger. Trotz der überdurchschnittlichen Preissteigerungen und der daraus resultierenden Übergewinne der Fernwärmeversorger sei für diesen Sektor keine Übergewinnsteuer geschaffen worden. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung bestehe nicht.

Ungleichbehandlung von Stromerzeugern und Stromhändlern:

Der EKB-S betreffe Stromproduzenten, nicht hingegen Stromhändler, obwohl letztere auch von den gestiegenen Strompreisen profitierten, da sie den Strom an Endverbraucher weiterverkauften. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung sei nicht ersichtlich.

Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot:

Gemäß den Materialien bestehe das Ziel des EKB-S in der Senkung der Strompreise für Endverbraucher. Dieses Ziel werde durch das EKBSG nicht erreicht. Der EKB-S führe zu keiner Senkung der Strompreise für Endverbraucher, weil Stromhändler, die den Strom an die Endkunden weiterverkauften, vom EKBSG ausgenommen seien. Die Strompreise seien daher trotz Einführung der Erlösabschöpfung hoch geblieben. Das EKBSG sei nicht an die richtigen Akteure adressiert. Es hätten auch Stromhändler und Fernwärmeversorger in die Beitragspflicht einbezogen werden müssen, um positive Auswirkungen auf den Strompreis für Endverbraucher zu erreichen. Das EKBSG sei somit zur Zielerreichung völlig ungeeignet.

Weitere Gründe für einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz:

Das Abstellen auf Monatswerte sei unsachlich. Vielmehr seien durchschnittliche Jahreswerte geboten, auch im Lichte der Notfallmaßnahmen-VO, die von jährlichen Bemessungsgrundlagen (Haushaltsjahren) ausgehe. Zudem seien die Regelungen zum Absetzbetrag für begünstigte Investitionen willkürlich festgelegt worden. Die Frage, wann diese Kosten „anfallen“, hänge oft von äußeren Einflüssen ab, die nicht steuerbar seien (Genehmigungen etc). Darüber hinaus erweise sich die unterjährige Herabsetzung der Obergrenze von 140,00 Euro je MWh auf 120,00 Euro je MWh als gleichheitswidrig, zumal sich die Großhandelspreise zum Zeitpunkt der Herabsetzung bereits im Sinken befunden hätten und die Betroffenen durch diese Verschärfung der Abgabepflicht doppelt belastet worden seien.

Weiters wurde in der Beschwerde ein Verstoß gegen die Eigentumsfreiheit moniert. Dazu wurde im Wesentlichen ausgeführt, Art 5 StGG iVm Art 1 des 1. Protokolls der EMRK bilde die verfassungsrechtliche Grundlage des Eigentumsrechtes in Österreich. Steuern, die den Steuerpflichtigen übermäßig belasteten und seine finanziellen Verhältnisse grundlegend beeinträchtigten – sogenannte „konfiskatorische“ Steuern – stellten einen unverhältnismäßigen Eingriff dar. Der EKB-S sei außergewöhnlich hoch und führe zu einer massiven Beeinträchtigung der Vermögensverhältnisse der betroffenen Unternehmen.

Neben den verfassungsrechtlichen Einwänden wurde in der Beschwerde ins Treffen geführt, dass sich die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung des EKB-S als unrichtig erweise. Die Bf habe für den Verkauf und die Lieferung von Strom in den Monaten Jänner bis Juni 2024 einen Markterlös in Höhe von 148,00 Euro je MWh erzielt, woraus ein Überschusserlös in Höhe

von 28,00 Euro je MWh resultiere. Der EKB-S für das erste Halbjahr 2024 betrage sohin 25,20 Euro je MWh. Unter Berücksichtigung begünstigter Investitionen, die gemäß § 4 Abs 2a EKBSG mit 72,00 Euro je MWh anzusetzen seien, ergebe sich ein negatives Ergebnis. Die Steuerlast belaufe sich somit auf 0,00 Euro. Selbst wenn also das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeausführungen zur Verfassungswidrigkeit des EKBSG nicht folgen sollte, würde der EKB-S bei richtiger rechtlicher Beurteilung dennoch 0,00 Euro betragen.

Im Ergänzungsersuchen vom 10.1.2025 wies das Finanzamt zunächst darauf hin, dass die Bf das Formular „Aufstellung über den Energiekrisenbeitrag-Strom“ zum einen für das Kraftwerk „***Wasserkraftwerk 1***“ und zum anderen für das Kraftwerk „***Wasserkraftwerk 2***“ eingereicht habe und dabei Rechenfehler unterlaufen seien. Es ersuchte die Bf um Beibringung berichtigter Formulare. Darüber hinaus forderte es die Bf im Hinblick auf den geltend gemachten Absetzbetrag für begünstigte Investitionen auf, einen Nachweis über die Höhe sämtlicher Investitionen samt zeitlicher Zuordnung beizubringen.

Mit an das Bundesfinanzgericht gerichtetem und von diesem an das Finanzamt weitergeleitetem Schreiben vom 20.2.2025 teilte der steuerliche Vertreter der Bf in Beantwortung des abgabenbehördlichen Ergänzungsersuchens mit, bei der mit dem angefochtenen Bescheid erfolgten Festsetzung des EKB-S seien begünstigte Investitionen des verbundenen Unternehmens ***XXX Gesellschaft*** in Höhe von voraussichtlich 700.000,00 Euro unberücksichtigt geblieben, woraus ein Absetzbetrag von 525.000,00 Euro resultiere. Dadurch reduziere sich der EKB-S für das erste Halbjahr 2024 von 106.343,51 Euro auf 0,00 Euro.

Mit weiterem Ergänzungsersuchen vom 30.4.2025 wies das Finanzamt die Bf ua darauf hin, ohne entsprechenden Nachweis komme eine Berücksichtigung des Absetzbetrages für begünstigte Investitionen nicht in Betracht.

Dieses Ergänzungsersuchen blieb seitens der Bf unbeantwortet.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 4.6.2025 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass es den EKB-S für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 mit 271.200,85 Euro festsetzte. Es wies darauf hin, dass der Beitragsschuldner gemäß § 8 Abs 1 EKBSG zur Führung von Aufzeichnungen verpflichtet sei, aus denen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Absetzbetrages für begünstigte Investitionen hervorgingen. Derartige Aufzeichnungen seien von der Bf trotz mehrmaliger Aufforderung nicht beigebracht worden. Die Berechnung des EKB-S sei anhand der eingereichten Formulare vorgenommen worden, wobei die offensichtlichen Rechenfehler korrigiert worden seien und der Absetzbetrag unberücksichtigt geblieben sei.

EKB-S Kraftwerk „***Wasserkraftwerk 1***“	1.1.2024 bis 30.6.2024	159.453,74 Euro

EKB-S Kraftwerk „***Wasserkraftwerk 2***“	1.1.2024 bis 30.6.2024	111.747,11 Euro
EKB-S gesamt	1.1.2024 bis 30.6.2024	271.200,85 Euro

Mit Schreiben vom 3.7.2025 beantragte die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Darin wurde ohne nähere Begründung darauf verwiesen, dass sich der EKB-S bei antragsgemäßer Erledigung der Beschwerde auf 0,00 Euro reduziere.

Daraufhin legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Ladungsschreiben vom 1.12.2025 lud das Bundesfinanzgericht die Verfahrensparteien zur mündlichen Verhandlung. Gleichzeitig forderte es die Bf auf, sämtliche für die Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Absetzbetrages für begünstigte Investitionen erforderlichen Unterlagen beizubringen.

Mit Schreiben vom 30.12.2025 teilte der steuerliche Vertreter der Bf ua mit, die Bf habe im Jahr 2024 laut beiliegendem Anlagenverzeichnis Investitionen in Höhe von 127.070,03 Euro getätigt. Die ***XXX Gesellschaft***, bei der es sich um ein verbundenes Unternehmen handle, habe laut beiliegendem Anlagenverzeichnis im Ausmaß von 2.277.137,08 Euro investiert. Zudem seien in der Beiratssitzung vom 14.4.2025 Investitionsprogramme beschlossen worden. Die geplanten Investitionen seien jedenfalls so hoch, dass die höchstmögliche Anrechnung auf den EKB-S 2024 erreicht werde.

Im Zuge der am 13.1.2026 abgehaltenen mündlichen Verhandlung erläuterte der steuerliche Vertreter der Bf die Aufgabenbereiche der Bf und der ***XXX Gesellschaft*** innerhalb der Unternehmensgruppe. Darüber hinaus wurde er vom Bundesfinanzgericht aufgefordert, die in den Anlagenverzeichnissen des Jahres 2024 ausgewiesenen Investitionen belegmäßig nachzuweisen sowie Sitzungsprotokolle zu den am 14.4.2025 abgehaltenen Beiratssitzungen betreffend die Bf und die ***XXX Gesellschaft*** beizubringen.

Mit Schreiben vom 21.4.2026 und 22.4.2026 ließ der steuerliche Vertreter der Bf dem Bundesfinanzgericht ua die Sitzungsprotokolle zu den am 14.4.2025 abgehaltenen Beiratssitzungen zukommen. Belege zu den in den Anlagenverzeichnissen des Jahres 2024 ausgewiesenen Investitionen wurden nicht beigebracht.

Mit Schreiben vom 30.9.2026 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf dem Bundesfinanzgericht eine (erneute) Berechnung des EKB-S. Weiters brachte er eine Aufstellung der Investitionen samt Auszügen aus den Buchhaltungskonten und Belegen bei.

Mit Schreiben vom 20.10.2026 äußerte sich das Finanzamt dazu im Wesentlichen dahingehend, dass nicht alle angeführten Investitionen belegmäßig untermauert worden seien. Weiters sei zum Teil weder eine Kürzung um den jeweils ausgewiesenen Skonto noch eine Reduktion der tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten auf 75% (§ 4 Abs 2a EKBSG) berücksichtigt worden. Gehe man – vorbehaltlich einer inhaltlichen Prüfung, ob die geltend gemachten Investitionen den Anforderungen des § 4 EKBSG dem Grunde nach entsprächen – davon aus, dass sämtliche Investitionen berücksichtigungswürdig seien, ergebe sich – unter Berücksichtigung der genannten Kürzungen – ein Absetzbetrag in Höhe von 597.955,03 Euro, wodurch der EKB-S für Jänner bis Juni 2024 vollständig abgedeckt wäre.

II. Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bf ist eine im Bereich der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien tätige Personengesellschaft, die die Wasserkraftwerke „***Wasserkraftwerk 1***“ und „***Wasserkraftwerk 2***“ betreibt. Bei den genannten Wasserkraftwerken handelt es sich um Anlagen zur Erzeugung von Strom mit einer installierten Kapazität von mehr als einem Megawatt (MW). Den so erzeugten Strom veräußert die Bf.

Am 15.10.2024 reichte die Bf jeweils für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 ein Selbstberechnungs-Formular „EKB-S 1“ für das Wasserkraftwerk „***Wasserkraftwerk 1***“ und ein Selbstberechnungs-Formular „EKB-S 1“ für das Wasserkraftwerk „***Wasserkraftwerk 2***“ beim Finanzamt ein.

Für das Wasserkraftwerk „***Wasserkraftwerk 1***“ berechnete die Bf den EKB-S für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 – vor Berücksichtigung des Absetzbetrages für begünstigte Investitionen – mit 154.453,81 Euro.

Für das Wasserkraftwerk „***Wasserkraftwerk 2***“ berechnete die Bf den EKB-S für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 – vor Berücksichtigung des Absetzbetrages für begünstigte Investitionen – mit 106.343,51 Euro.

Nach Abzug des von der Bf geltend gemachten Absetzbetrages für begünstigte Investitionen ergab sich ein EKB-S von 0,00 Euro (in den Selbstberechnungs-Formularen sind Investitionen einerseits der Bf selbst und andererseits von mit der Bf verbundenen Unternehmen angeführt).

Mit Bescheid vom 21.10.2024 setzte das Finanzamt den EKB-S für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 mit 106.343,51 Euro fest, was dem von der Bf selbstberechneten EKB-S betreffend das Wasserkraftwerk „***Wasserkraftwerk 2***“ ohne Berücksichtigung des von der Bf geltend gemachten Absetzbetrages für begünstigte Investitionen entsprach.

Nach Erhebung einer Beschwerde und anschließender Durchführung eines Vorhalteverfahrens, in welchem das Finanzamt die Bf ua wiederholt um belegmäßige Untermauerung des geltend gemachten Absetzbetrages für begünstigte Investitionen ersuchte, änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid mit Beschwerdevorentscheidung vom 4.6.2025 dahingehend ab, dass es den EKB-S für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 mit 271.200,85 Euro festsetzte, was dem von der Bf selbstberechneten EKB-S betreffend die Wasserkraftkraftwerke „***Wasserkraftwerk 1***“ und „***Wasserkraftwerk 2***“ nach Korrektur von Rechenfehlern und ohne Berücksichtigung des von der Bf geltend gemachten Absetzbetrages für begünstigte Investitionen entsprach.

Nach Erhebung eines Vorlageantrages legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

III. Rechtslage:

a. Rechtsentwicklung:

Das EKBSG wurde mit BGBl I Nr 220/2022 in Umsetzung der Verordnung (EU) 2022/1854 (Notfallmaßnahmen-VO) erlassen. Die in der Notfallmaßnahmen-VO festgelegte Erlösobergrenze galt im Zeitraum 1.12.2022 bis 30.6.2023. Das EKBSG sah in seiner Stammfassung eine Abgabepflicht hinsichtlich der im Zeitraum 1.12.2022 bis 31.12.2023 erzielten Überschusserlöse vor (§ 3 Abs 1 EKBSG idF BGBl I Nr 220/2022) und befristete die Abgabe damit von vornherein bis Ende des Jahres 2023.

Mit der Novelle BGBl I Nr 64/2023 wurde die Erlösobergrenze ab 1.6.2023 von 140,00 Euro je MWh auf 120,00 Euro je MWh gesenkt. Diese Absenkung wurde mit gesunkenen Großhandelspreisen begründet (3373/A XXVII. GP, 2).

Mit der Novelle BGBl I Nr 13/2024 wurde der nunmehr als Erhebungszeitraum 1 bezeichnete ursprüngliche Anwendungszeitraum (1.12.2022 bis 31.12.2023) um einen Erhebungszeitraum 2 (1.1.2024 bis 31.12.2024) ergänzt (§ 3 Abs 1 erster Satz iVm § 5 Abs 2 Z 3 und Z 4 EKBSG idF BGBl I Nr 13/2024). Die mit der genannten Novelle vorgenommenen Änderungen des EKBSG traten mit 1.1.2024 in Kraft (§ 11 Abs 3 EKBSG idF BGBl I Nr 13/2024). Im zugrundeliegenden Initiativantrag vom 31.1.2024 heißt es diesbezüglich, dass Unternehmen, *„die von den anhaltend hohen Preisen profitieren*“, einen Beitrag leisten sollen (3824/A XXVII. GP, 4). Grundlage war der Vortrag an den Ministerrat vom 24.1.2024 (85/13) über ein „Maßnahmenpaket zur Stärkung des Wettbewerbs und zur Bekämpfung der Inflation im Energiebereich“ (https://www.bundeskanzleramt.gv.at/dam/jcr:a791b47c-c5b3-4d8a-8e62-0622c87df999/85_13_mrv.pdf, abgefragt am 27.10.2026), in welchem auszugsweise wie folgt

ausgeführt wurde: „*Der Ausbau der Erneuerbaren Energieproduktion, hohe Gasspeicherstände, auch bedingt durch den Aufbau der strategischen Gasreserve, signifikante Verbrauchsrückgänge und eine Diversifizierung der Beschaffung ließen zuletzt die Großhandelspreise an den europäischen Energiemärkten erheblich zurückgehen. Diese Preisreduktionen sind bisher dennoch noch nicht ausreichend bei den Endverbraucherinnen und Endverbrauchern angekommen.*“

Mit der Novelle BGBl I Nr 7/2025 wurden die Erhebungszeiträume 1 und 2 um die Erhebungszeiträume 3 bis 7 (1.4.2025 bis 31.3.2030) ergänzt (§ 3 Abs 1 Z 2 iVm § 5 Abs 3 Z 5 bis Z 9 EKBSG idF BGBl I Nr 7/2025). Von dieser Novelle war der Wortlaut der den Erhebungszeitraum 2 betreffenden Bestimmungen des EKBSG insofern betroffen, als der Großteil der Bestimmungen des EKBSG durch die Ergänzung um die Erhebungszeiträume 3 bis 7 neu strukturiert wurde. Die mit der genannten Novelle vorgenommenen Änderungen des EKBSG traten mit 1.4.2025 in Kraft (§ 11 Abs 4 EKBSG idF BGBl I Nr 7/2025).

Mit der – bis dato letzten – Novelle BGBl I Nr 25/2025 wurde ua die den Absetzbetrag für begünstigte Investitionen regelnde Bestimmung des § 4 EKBSG um eine die Höhe des Absetzbetrages in den Erhebungszeiträumen 3 bis 7 betreffende Regelung ergänzt (§ 4 Abs 2b EKBSG idF BGBl I Nr 25/2025). Diese Änderung machte eine legistische Anpassung der Bestimmungen des § 4 Abs 1 und Abs 2a EKBSG notwendig, die (auch) den Erhebungszeitraum 2 betreffen. Die mit der genannten Novelle vorgenommenen Änderungen des EKBSG traten mit 1.7.2025 in Kraft, wobei die Änderungen zum Teil ab 1.4.2025 und zum Teil ab 2.5.2025 anzuwenden sind (§ 11 Abs 5 EKBSG idF BGBl I Nr 25/2025).

b. Antragsgegenständliche Rechtslage:

Das EKBSG hat in der den Gegenstand des Normenprüfungsantrages bildenden Fassung auszugsweise folgenden Wortlaut:

§ 1 EKBSG, BGBl I Nr 220/2022 idF BGBl I Nr 13/2024, lautet:

„*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.“

§ 3 EKBSG, BGBl I Nr 220/2022 idF BGBl I Nr 13/2024, lautet:

„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).“

§ 4 EKBSG, BGBl I Nr 220/2022 idF BGBl I Nr 13/2024, lautet:

„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.“

§ 5 EKBSG, BGBl I Nr 220/2022 idF BGBl I Nr 13/2024, lautet:

„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.“

c. Bisherige Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zum EKBSG:

Erhebungszeitraum 1:

In seinem Erkenntnis vom 11.12.2024, E 1757/2024, sprach der Verfassungsgerichtshof für den Beitragszeitraum 1.12.2022 bis 30.6.2023 (dies deckt sich mit dem zeitlichen Geltungsbereich der Notfallmaßnahmen-VO) aus, er hege keine Zweifel, dass die Vorschriften den Vorgaben des Unions- und des Verfassungsrechtes entsprächen.

Zum Ziel und zur Belastungskonzeption des EKB-S hielt der Verfassungsgerichtshof in diesem Erkenntnis fest, es könne dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er in Anbetracht der besonderen Situation einer massiven Störung des Strommarktes mittels einer einfach zu vollziehenden Regelung eine Besteuerung von Mehrerlösen vorsehe, um Mittel zur Finanzierung von Unterstützungsleistungen an Stromendkunden zwecks Gewährleistung einer bezahlbaren Versorgung mit einem existentiellen Verbrauchsgut zu generieren.

Die sachliche Rechtfertigung einer solchen Regelung setze – so der Verfassungsgerichtshof – allerdings voraus, dass diese nur für einen angemessenen, begrenzten Zeitraum vorgesehen sei. Die für die Bemessung der Mehrerlöse festgelegte Obergrenze solle dabei über jenen Erlösen liegen, die die Erzeuger ihren vor der Krise begründeten Investitionserwartungen zugrunde gelegt hätten. Dadurch werde gewährleistet, dass Stromerzeuger aus den nach der Abschöpfung verbleibenden Erlösen ihre geplanten notwendigen Betriebs- und Investitionskosten decken könnten.

Der Verfassungsgerichtshof wies überdies darauf hin, es bestünden für den Zeitraum der Geltung der Notfallmaßnahmen-VO keine verfassungsrechtlichen Bedenken, dass der Gesetzgeber eine für alle Produktionstechnologien einheitliche Obergrenze (ohne Berücksichtigung der unterschiedlichen Kostenstrukturen der jeweiligen Technologien) vorgesehen habe.

Weiters sprach der Verfassungsgerichtshof aus, es könne 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 (wie zB Fernwärmeversorger), deren Geschäftsmodell sich wesentlich von jenem der Stromerzeuger unterscheide, nicht in die Abgabepflicht einbeziehe.

In seinem Erkenntnis vom 27.2.2025, E 3571/2024, führte der Verfassungsgerichtshof sodann aus, er hege keine Bedenken gegen die Regelungen des EKBSG, soweit diese den – über den zeitlichen Geltungsbereich der bis 30.6.2023 befristeten Notfallmaßnahmen-VO hinausgehenden – Zeitraum 1.7.2023 bis 31.12.2023 beträfen. Die Abgabepflicht sei auch für diesen Zeitraum nicht ungeeignet gewesen, den Zweck zu verfolgen, Mittel zur Finanzierung von Unterstützungsleistungen an Stromendkunden zu generieren. Die bereits in der Stammfassung des EKBSG vorgesehene, über den zeitlichen Geltungsbereich der Notfallmaßnahmen-VO hinausgehende Zeitspanne vom 1.7.2023 bis 31.12.2023 liege demnach jedenfalls noch innerhalb eines Rahmens, der – unter Berücksichtigung des durch die Notfallmaßnahmen-VO vorgegebenen Zeitraumes – als „angemessen begrenzter Zeitraum" zu beurteilen sei.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der Verfassungsgerichtshof mit den beiden genannten Erkenntnissen die Verfassungskonformität der Bestimmungen des EKBSG, soweit

diese den Erhebungszeitraum 1 (1.12.2022 bis 31.12.2023) betreffen, bestätigte, dies jedoch unter mehrfacher ausdrücklicher Betonung der zeitlichen Befristung der betreffenden Bestimmungen.

Erhebungszeitraum 2:

Mit Beschluss vom 1.7.2026, E 405/2025-12, leitete der Verfassungsgerichtshof von Amts wegen ein Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich der Bestimmungen des § 1 Abs 2 und Abs 3, § 3 sowie § 5 Abs 1 und Abs 2 Z 3 und Z 4 des EKBSG, BGBl I Nr 220/2022 idF BGBl I Nr 13/2024 ein. Darin zeigte er verschiedene, näher dargelegte Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der genannten Bestimmungen auf. Nach der vorläufigen Auffassung des Verfassungsgerichtshofes dürften jene Gründe, die die Regelungen des EKBSG für Zeiträume bis zum 31.12.2023 sachlich rechtfertigten, für Zeiträume ab dem 1.1.2024 nicht mehr bestehen. Der allfällige Wegfall der – die Abgabe rechtfertigenden – Sondersituation (die in Folge des Krieges in der Ukraine aufgetretenen Verwerfungen am Strommarkt) mit Ablauf des Jahres 2023 würde – so der Verfassungsgerichtshof – die Frage nach den sachlichen Gründen für die Auswahl des Besteuerungsgegenstandes und nach der Verfassungskonformität der konkreten Ausgestaltung der Abgabe vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes aufwerfen. Der Verfassungsgerichtshof hegte verfassungsrechtliche Bedenken sowohl hinsichtlich der Auswahl des Besteuerungsgegenstandes (des Belastungsgrundes) als auch hinsichtlich der Ausgestaltung der Abgabe.

IV. Präjudizialität und Anfechtungsumfang:

Gemäß § 62 Abs 2 VfGG kann der Antrag auf Aufhebung eines Gesetzes oder von bestimmten Stellen eines solchen von einem Gericht nur dann gestellt werden, wenn das Gesetz vom Gericht in der anhängigen Rechtssache unmittelbar anzuwenden bzw wenn die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes eine Vorfrage für die Entscheidung der beim Gericht anhängigen Rechtssache ist. Der Antrag hat darzulegen, inwiefern das Gericht das Gesetz anzuwenden und welche Auswirkungen die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes auf die beim Gericht anhängige Rechtssache hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf ein Antrag auf Aufhebung einer generellen Norm nur dann wegen mangelnder Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denkunmöglich) ist, dass die – angefochtene – generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichts im Anlassfall bildet. Das antragstellende Gericht hat all jene Normen anzufechten, welche für die Beurteilung der allfälligen Verfassungswidrigkeit der Rechtslage eine untrennbare Einheit bilden. Es ist dann Sache des Verfassungsgerichtshofes, darüber zu befinden, auf welche Weise eine solche Verfassungswidrigkeit – sollte der Verfassungsgerichtshof die Auffassung des

antragstellenden Gerichts teilen – beseitigt werden kann. Eine zu weite Fassung des Antrags macht diesen nicht in jedem Fall unzulässig. Soweit alle vom Antrag erfassten Bestimmungen präjudiziell sind oder der Antrag mit solchen untrennbar zusammenhängende Bestimmungen erfasst, führt dies – ist der Antrag in der Sache begründet – im Fall der Aufhebung nur eines Teils der angefochtenen Bestimmungen im Übrigen zu seiner teilweisen Abweisung. Umfasst der Antrag auch Bestimmungen, die im Verfahren vor dem antragstellenden Gericht nicht präjudiziell sind, führt dies – wenn die angefochtenen Bestimmungen insoweit trennbar sind – im Hinblick auf diese Bestimmungen zur partiellen Zurückweisung des Antrags (vgl zu alldem etwa VfGH 9.12.2014, G 136/2014 ua, mit zahlreichen Hinweisen auf Vorjudikatur).

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht, anlässlich dessen das Bundesfinanzgericht den gegenständlichen Normenprüfungsantrag stellt, ist die Erhebung des EKB-S für den Zeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024. Die nachfolgend angeführten, vom Normenprüfungsantrag umfassten Bestimmungen sind vom Bundesfinanzgericht unmittelbar anzuwenden:

- § 1 Abs 3 EKBSG: diese Bestimmung umschreibt den Beitragsgegenstand des EKB-S (Veräußerung von im Inland erzeugtem Strom aus ua Wasserkraft durch den Stromerzeuger [dies trifft auf die Bf im Anlassverfahren zu] einschließlich der Realisierung von Veräußerungsrechten auf Strom).
- § 3 EKBSG: aus dieser Bestimmung ergibt sich die Bemessungsgrundlage in Form der Summe der monatlichen Überschusserlöse aus der Veräußerung von Strom gemäß § 1 Abs 3 EKBSG, die – wie im Anlassverfahren – nach dem 31.12.2023 und vor dem 1.1.2025 (Erhebungszeitraum 2) erzielt wurde (samt einer Definition der Begriffe „Überschusserlöse“, „Markterlöse“ und „Obergrenze für Markterlöse“, weiters einer Regelung für den Fall, dass die Investitions- und Betriebskosten über der „Obergrenze für Markterlöse“ liegen, sowie darüber hinaus einer Regelung, die den Begriff „Markterlöse“ in Zusammenhang mit Stromverkäufen an verbundene Unternehmen konkretisiert), und die Höhe des EKB-S (90% der Überschusserlöse).
- § 4 Abs 1 und Abs 2a EKBSG: diese Bestimmungen regeln die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des – von der Bf im Anlassverfahren geltend gemachten – Absetzbetrages für begünstigte Investitionen im Erhebungszeitraum 2 und wirken sich damit unmittelbar auf die Höhe des EKB-S aus.
- § 5 Abs 1 EKBSG: diese Bestimmung legt fest, wer Beitragsschuldner des EKB-S ist (der Betreiber einer Anlage zur Erzeugung von Strom gemäß § 1 Abs 3 EKBSG mit einer installierten Kapazität von mehr als 1 MW [dies trifft auf die Bf im Anlassverfahren zu] sowie der Begünstigte eines Strombezugsrechtes aus Erzeugungsanlagen).
- § 5 Abs 2 Z 3 EKBSG regelt die Fälligkeit des EKB-S für den – den Gegenstand des Anlassverfahrens bildenden – Erhebungszeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 (15.10.2024).

Die genannten Bestimmungen, die – wie eben dargelegt wurde – den Beitragsgegenstand, die Bemessungsgrundlage, die Beitragshöhe, die Beitragsschuldnerschaft und die Fälligkeit betreffen, bilden für die Beurteilung der (allfälligen) Verfassungswidrigkeit der Rechtslage eine untrennbare Einheit. Ihre Aufhebung (bzw der Ausspruch der Verfassungswidrigkeit) würde dazu führen, dass in dem dem gegenständlichen Normenprüfungsantrag zugrundeliegenden Anlassverfahren kein EKB-S anfallen würde.

§ 1 Abs 2 EKBSG wird angefochten, weil das Bundesfinanzgericht Bedenken hinsichtlich der Ausgestaltung des EKB-S als ausschließliche Bundesabgabe hat (siehe unten).

Ergänzend wird auf Folgendes verwiesen:

Ein Steuergesetz, das die Abgabenschuld bezogen auf einen bestimmten Zeitraum regelt, ist in der zum Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld geltenden Fassung anzuwenden, auch wenn im Zeitpunkt der Anwendung (nach Ablauf dieses Zeitraumes) bereits eine andere Fassung in Geltung stehen sollte. Dies gilt jedenfalls immer dann, wenn nicht ausdrücklich etwas anderes – etwa eine rückwirkende Änderung – angeordnet wird (vgl VwGH 21.1.1997, 96/11/0129; VwGH 22.4.1997, 96/11/0329; siehe dazu ausführlich *Mairinger*/*Twardosz*, Die maßgebende Rechtslage im Abgabenrecht – Teil I, ÖStZ 2007, 16 [16 ff]). Das EKBSG idF BGBl I Nr 13/2024 sieht keine ausdrückliche Bestimmung zum Zeitpunkt des Entstehens des Beitragsanspruches vor. Die in einem solchen Fall subsidiär heranzuziehende Bestimmung des § 4 Abs 1 BAO ordnet an, dass der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Bezugnehmend auf den hier gegenständlichen Erhebungszeitraum 1.1.2024 bis 30.6.2024 entstand der Beitragsanspruch somit (spätestens) mit Ablauf des 30.6.2024 (so nunmehr ausdrücklich § 5 Abs 2 EKBSG idF BGBl I Nr 7/2025, demzufolge der Beitragsanspruch mit Ablauf des Erhebungszeitraumes entsteht) und trat die Fälligkeit mit 15.10.2024 ein. Vor diesem Hintergrund steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass im Anlassverfahren die einschlägigen Bestimmungen des EKBSG idF BGBl I Nr 13/2024 (und nicht idF BGBl I Nr 7/2025 bzw BGBl I Nr 25/2025; diese beiden Novellen sind erst im Laufe des Jahres 2025 – und somit lange nach dem Zeitpunkt des Entstehens des Beitragsanspruches – in Kraft getreten) anzuwenden sind.

V. Verfassungsrechtliche Bedenken des Bundesfinanzgerichtes:

a. Grundlegendes:

Gemäß Art 140 Abs 1 Z 1 lit a B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen auf Antrag eines Gerichtes.

Gemäß Art 89 Abs 2 iVm Art 135 Abs 4 B-VG hat das Verwaltungsgericht, wenn es Bedenken gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit hat, einen Antrag auf Aufhebung dieser Norm beim Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Das Verwaltungsgericht ist nicht erst dann zur Antragstellung verpflichtet, wenn es von der Verfassungswidrigkeit eines anzuwendenden Gesetzes überzeugt ist, sondern bereits dann, wenn es (bloße) Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit hat. Das Verwaltungsgericht hat sich nicht damit auseinanderzusetzen, ob seine Bedenken zutreffen; dies fällt ausschließlich in die Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes (vgl dazu ausführlich *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, ÖStZ 2014, 347 [348], mit weiteren Nachweisen).

b. Prüfungsmaßstab im Lichte des Gleichheitsgrundsatzes:

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. Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (vgl etwa VfGH 11.12.2024, E 1757/2024).

Der Gesetzgeber hat den Gleichheitsgrundsatz zunächst bei der **Auswahl von Besteuerungsgegenständen** zu beachten. Die Auswahl des Besteuerungsgegenstandes ist eine steuerpolitische Belastungsentscheidung, die der sachlichen Rechtfertigung bedarf. Die sachliche Rechtfertigung für die Erhebung einer Abgabe kann dabei in einer besonderen Leistungsfähigkeit, in Äquivalenzüberlegungen oder in der Verhaltenslenkung bestehen (siehe dazu *Achatz*, Die Auswahl von Besteuerungsgegenständen – verfassungsrechtliche Aspekte, ÖStZ 2002, 534 [535]; in diesem Sinne auch VfGH 11.12.2024, E 1757/2024; VfGH 1.7.2026, E 405/2025-12). Bedarf und Intensität der Rechtfertigung hängen davon ab, inwieweit die steuerliche Belastung geeignet ist, zu einer unsachlichen Differenzierung vergleichbarer Fälle zu führen (vgl *Achatz*, ÖStZ 2002, 535).

Darüber hinaus muss auch die **Ausgestaltung der Abgabe** (Steuersubjektivität, Bemessungsgrundlage etc) dem Gleichheitsgrundsatz entsprechen (vgl etwa VfGH 1.7.2026, E 405/2025-12).

c. Bedenken hinsichtlich des Fortbestehens jener Sondersituation, die die Einführung des EKB-S seinerzeit sachlich rechtfertigte:

Wie bereits oben ausgeführt wurde, hielt der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 11.12.2024, E 1757/2024, zum Belastungsgrund des EKB-S fest, es könne dem Gesetzgeber verfassungsrechtlich nicht entgegengetreten werden, wenn er in Anbetracht der besonderen Situation einer massiven Störung des Strommarktes zur Bewältigung der krisenbedingten Entwicklungen am Strommarkt gestützt auf die Notfallmaßnahmen-VO für einen angemessenen, begrenzten Zeitraum eine Abgabe auf Überschusserlöse der Stromerzeuger vorsieht, um Mittel zur Finanzierung von Unterstützungsleistungen an Stromendkunden zu generieren.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes bestand die bei Einführung des EKB-S gegebene Sondersituation einer massiven Störung des Strommarktes im Jahr 2024 nicht mehr fort.

Dafür spricht zunächst, dass die bereits Ende 2022 eingesetzte Entspannung am Strommarkt in den Jahren 2023 und 2024 ihre Fortsetzung fand (vgl die von der Österreichischen Energieagentur dokumentierte Entwicklung österreichischer Strompreisindizes, https://www.energyagency.at/fakten/strompreisindizes, abgerufen am 27.10.2026; in diesem Sinne auch VfGH 1.7.2026, E 405/2025-12).

Hinzu kommt, dass die Notfallmaßnahmen-VO, in deren Umsetzung das EKBSG erging, die Anwendung der für die Bemessung der Mehrerlöse festgelegten Obergrenze nur im Zeitraum 1.12.2022 bis 30.6.2023 vorsah. Die EU-Kommission sah in ihrem Bericht vom 4.6.2023 auf der Grundlage der verfügbaren Informationen der Mitgliedstaaten und der vorhersehbaren Marktbedingungen keine Notwendigkeit, die Regelungen zur Anwendung der Obergrenze zu verlängern (vgl dazu auch VfGH 1.7.2026, E 405/2025-12), was ebenfalls als Indiz dafür zu werten ist, dass die Sondersituation einer massiven Störung des Strommarktes im Jahr 2024 nicht mehr fortbestand.

Schließlich schien auch der österreichische Gesetzgeber im Zuge der Ausdehnung des zeitlichen Anwendungsbereiches des EKBSG über das Jahr 2023 hinaus nicht davon auszugehen, dass die Sondersituation einer massiven Störung des Strommarktes im Jahr 2024 noch fortbestand. So heißt es im Vortrag an den Ministerrat vom 24.1.2024 (85/13), auf welchen im Initiativantrag vom 31.1.2024 Bezug genommen wird (3824/A XXVII. GP, 4), dass die Großhandelspreise an den europäischen Energiemärkten erheblich zurückgegangen seien. Als Problem wurde in diesem Zusammenhang (lediglich) die fehlende Weitergabe gesunkener Großhandelspreise an die Endverbraucher ausgemacht.

Es spricht somit einiges dafür, dass jene Sondersituation, die die Einführung des EKB-S seinerzeit sachlich rechtfertigte, im Jahr 2024 nicht mehr aufrecht war.

d. Bedenken hinsichtlich der Auswahl des Besteuerungsgegenstandes:

Vor dem Hintergrund des Gesagten ist mit Blick auf das Jahr 2024 fraglich, ob – unter der Annahme des Wegfalls der Sondersituation einer massiven Störung des Strommarktes – andere sachliche Gründe bestehen, auf die der Gesetzgeber die Auswahl des Besteuerungsgegenstandes, wie ihn das EKBSG vorgibt, stützen konnte. Wie bereits oben ausgeführt wurde, kann die sachliche Rechtfertigung für die Erhebung einer Abgabe in einer besonderen Leistungsfähigkeit, in Äquivalenzüberlegungen oder in der Verhaltenslenkung bestehen.

Besondere Leistungsfähigkeit:

Der EKB-S belastete im Zeitpunkt seiner Einführung im Jahr 2022 jene besondere Leistungsfähigkeit der Stromerzeuger, die sich daraus ergab, dass die Stromerzeuger mit Eintritt der massiven Störung des Strommarktes ab dem Jahr 2021, die ua auf den Angriffskrieg Russlands gegen die Ukraine zurückzuführen war, Erlöse erzielten, die weit über den Erwartungen der Marktteilnehmer für diese Zeiträume lagen. Insofern zielte die Erlösabschöpfung, wie auch aus Erwägungsgrund 28 der Notfallmaßnahmen-VO hervorgeht, auf jene besondere Leistungsfähigkeit aus Erlösen ab, die über den erwartbaren Preisspitzen der Vergangenheit lagen (vgl dazu auch VfGH 1.7.2026, E 405/2025-12).

Ob eine solche besondere Leistungsfähigkeit der Stromerzeuger im Jahr 2024 weiterhin angenommen werden kann, erscheint dem Bundesfinanzgericht zweifelhaft, zumal Ende 2022 eine Entspannung am Strommarkt einsetzte und sich die Strompreise in der Folge im Vergleich zum krisenbedingt außergewöhnlichen Preisniveau stabilisierten (vgl die von der Österreichischen Energieagentur dokumentierte Entwicklung österreichischer Strompreisindizes, https://www.energyagency.at/fakten/strompreisindizes, abgerufen am 27.10.2026; dazu etwa auch BFG 1.10.2026, RN/7100005/2026).

Andere Umstände, die für eine besondere Leistungsfähigkeit der Stromerzeuger sprechen könnten (wie etwa eine besondere Ertragskraft oder eine sonstige Sonderstellung), sind mit Blick auf das Jahr 2024 nicht ersichtlich.

Auch die Gesetzesmaterialien liefern keinen diesbezüglichen Anhaltspunkt. So wird im Vortrag an den Ministerrat vom 24.1.2024 (85/13), auf welchen im Initiativantrag vom 31.1.2024 Bezug genommen wird (3824/A XXVII. GP, 4), nicht etwa eine besondere Leistungsfähigkeit der Stromerzeuger thematisiert, sondern ist dort, wie bereits oben ausgeführt wurde, vielmehr (nur) davon die Rede, dass die zwischenzeitig erheblich gesunkenen Großhandelspreise nicht in ausreichendem Maße an die Endverbraucher weitergegeben worden seien. Dazu wird seitens des Bundesfinanzgerichtes bemerkt, dass sich die Frage, ob und in welchem Ausmaß

gesunkene Großhandelspreise an die Endverbraucher weitergegeben werden, nicht auf der Ebene der Stromerzeuger (ihre Erlöse sind die Großhandelspreise), sondern auf jener Stufe stellt, auf welcher die Endverbraucherpreise gebildet werden (Lieferanten, Versorger).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes lässt sich der Belastungsgrund des EKB-S somit nicht mit einer besonderen Leistungsfähigkeit der Stromerzeuger rechtfertigen.

Verhaltenslenkung:

Die vom Gesetzgeber mit einer Abgabe verfolgten Lenkungszwecke liegen weitgehend in seinem Gestaltungsspielraum. Die Abgabe muss jedoch stets geeignet sein, das angestrebte Ziel zu erreichen (siehe etwa VfGH 29.11.2018, G 296/2017; weiters BFG 1.10.2026, RN/7100005/2026).

Im Initiativantrag vom 31.1.2024 wurde die Ausdehnung des zeitlichen Anwendungsbereiches des EKBSG mit dem Ziel der weiteren Dämpfung der Energiepreise begründet (3824/A XXVII. GP, 4). Dem zugrundeliegenden Vortrag an den Ministerrat vom 24.1.2024 (85/13) ist in diesem Zusammenhang als Ziel die Weitergabe der zwischenzeitig erheblich gesunkenen Großhandelspreise an die Endverbraucher zu entnehmen. Wie bereits oben ausgeführt wurde, stellt sich die Frage, ob und in welchem Ausmaß gesunkene Großhandelspreise an die Endverbraucher weitergegeben werden, nicht auf der Ebene der Stromerzeuger (ihre Erlöse sind die Großhandelspreise), sondern auf jener Stufe, auf welcher die Endverbraucherpreise gebildet werden (Lieferanten, Versorger). Eine Abgabe, die Stromerzeuger belastet, ist nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes zur Erreichung des Ziels der Weitergabe von (Großhandels-)Preissenkungen an Endverbraucher ungeeignet.

Das Bundesfinanzgericht verweist überdies auf den dem Strompreis am Großhandelsmarkt zugrundeliegenden Preisbildungsmechanismus. Das Besondere an der Preissetzung ist die sogenannte „Merit Order“. Dabei werden die Kraftwerke aufsteigend nach ihren Grenzkosten sortiert, also jenen Kosten, die die Erzeugung einer weiteren MWh beim jeweiligen Kraftwerk verursacht. Die Grenzkosten des letzten Kraftwerks, das gerade noch zur Deckung der Stromnachfrage gebraucht wird, geben den Preis vor, den alle Kraftwerke für ihren Strom erhalten (vgl https://oesterreichsenergie.at/fakten/unser-stromsystem-erklaert/strommarkt, abgerufen am 8.10.2026).

Für das Bundesfinanzgericht ist nicht erkennbar, inwiefern die mit dem EKBSG verfolgte Abschöpfung von Mehrerlösen vor dem Hintergrund des an der „Merit Order“ orientierten Preisbildungsmechanismus geeignet sein soll, einen preisdämpfenden Effekt für Stromendkunden zu bewirken (vgl auch VfGH 1.7.2026, E 405/2025-12).

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass das EKBSG weder eine Zweckbindung noch einen sonstigen Mechanismus zur Weiterwälzung der erhobenen Abgabenerträge an die

Stromendkunden vorsieht, weshalb die Ausgestaltung des EKB-S als ausschließliche Bundesabgabe (vgl § 1 Abs 2 EKBSG) verfassungsrechtlich bedenklich erscheint (vgl auch VfGH 1.7.2026, E 405/2025-12).

Vor diesem Hintergrund scheidet der Rechtfertigungsgrund der Verhaltenslenkung nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aus.

Äquivalenzüberlegungen:

Ein Äquivalenzgesichtspunkt könnte gegenständlich vordergründig darin erblickt werden, dass die Kosten für die Unterstützung von Stromendkunden jenen Unternehmen angelastet werden sollen, die die Erbringung dieser Leistungen durch hohe Strompreise veranlasst haben. Dafür könnte sprechen, dass der Förderungszeitraum für den Stromkostenzuschuss nach dem Stromkostenzuschussgesetz (SKZG) erst mit Ablauf des 31.12.2024 (Begünstigte nach § 4 Abs 1 SKZG) bzw des 30.6.2025 (Begünstigte nach § 4 Abs 2 SKZG) endete und somit den gesamten Erhebungszeitraum 2 iSd EKBSG umfasste (vgl VfGH 1.7.2026, E 405/2025-12).

Dazu ist jedoch zu bemerken, dass die hohen Strompreise nicht durch die Stromerzeuger selbst, sondern vielmehr durch den sprunghaften Anstieg der Gaspreise auf dem Weltmarkt im Zusammenspiel mit dem an der „Merit Order" orientierten Preisbildungsmechanismus (zum Merit Order-Prinzip siehe bereits oben) angetrieben wurden (in diesem Sinne etwa auch BFG 30.9.2026, RN/7100004/2026). Es waren daher letztlich nicht die Stromerzeuger, die die Kosten der Endverbraucherunterstützung durch hohe Strompreise veranlasst haben.

Hinzu kommt, dass es an spezifischen Bestimmungen fehlt, die den Zusammenhang zwischen der Verursachung der Kosten der Abgabe und der Verwendung des Abgabenertrages näher regeln (zur diesbezüglichen Notwendigkeit vgl VfGH 1.7.2026, E 405/2025-12). Im EKBSG findet sich keine Bestimmung über die Verwendung des Aufkommens. Eine Zweckwidmung ist nicht vorgesehen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes lässt sich der Belastungsgrund des EKB-S somit auch nicht mit Äquivalenzüberlegungen rechtfertigen.

Daran vermag auch der nunmehr vorliegende Ministerialentwurf für ein Strompreiskrisenmechanismus-Gesetz (ErlME 136, XXVIII. GP), in dessen § 10 Abs 2 auf die „*nach dem EKBSG aufgebrachten Mittel*" Bezug genommen wird, nichts zu ändern, zumal diesem Entwurf für den – längst abgelaufenen – Erhebungszeitraum 2 iSd EKBSG keine Relevanz zukommt.

Zwischenergebnis:

Ausgehend von den obigen Überlegungen äußert das Bundesfinanzgericht Bedenken dahingehend, ob die Auswahl des Besteuerungsgegenstandes, wie ihn das EKBSG vorgibt, vor

dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes mit Blick auf das Jahr 2024 (Erhebungszeitraum 2) sachlich gerechtfertigt ist. Für das Bundesfinanzgericht ist weder eine besondere Leistungsfähigkeit der Stromerzeuger noch die Erreichung eines (erwünschten) Lenkungseffektes erkennbar. Zudem ist zweifelhaft, ob Äquivalenzüberlegungen den Belastungsgrund des EKB-S rechtfertigen könnten.

e. Bedenken hinsichtlich der Ausgestaltung des EKB-S:

Das Bundesfinanzgericht äußert überdies die nachfolgenden verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich der Ausgestaltung der Abgabe:

Abgrenzung des Kreises der Abgabepflichtigen:

Gemäß § 1 Abs 3 iVm § 5 Abs 1 EKBSG belastet der EKB-S Stromerzeuger. Andere in die Lieferkette an Endverbraucher einbezogene Marktteilnehmer, wie etwa Stromhändler, unterliegen nicht der Beitragspflicht, woraus folgt, dass die Abgabenlast nicht von allen Unternehmern, die die Kostenbelastung der Endverbraucher verursachen, getragen wird (vgl VfGH 1.7.2026, E 405/2025-12).

In seinen bisher zum EKBSG ergangenen Erkenntnissen führte der Verfassungsgerichtshof diesbezüglich aus, es könne 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 einbeziehe (vgl VfGH 11.12.2024, E 1757/2024; VfGH 27.2.2025, E 3571/2024).

Das Bundesfinanzgericht übersieht nicht, dass die Einbeziehung von anderen Marktteilnehmern in die Abgabepflicht im Hinblick auf ein von jenem der Stromerzeuger abweichendes Geschäftsmodell (wie etwa im Falle von Stromhändlern, die im Wesentlichen an der Marge zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis verdienen) besondere Regelungen erfordern dürfte.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes bestehen jedoch Bedenken dahingehend, ob allein administrative Gründe einer leichteren Handhabbarkeit eine Einschränkung der Abgabepflicht auf Stromerzeuger auch nach der mit BGBl I 13/2024 erfolgten Ausdehnung des zeitlichen Geltungsbereiches des EKBSG über das Jahr 2023 hinaus weiterhin sachlich zu rechtfertigen vermögen (in diesem Sinne auch VfGH 1.7.2026, E 405/2025-12; siehe auch BFG 30.9.2026, RN/7100004/2026).

Im Initiativantrag vom 31.1.2024 wurde die Ausdehnung des zeitlichen Geltungsbereiches des EKBSG über das Jahr 2023 hinaus damit begründet, dass Unternehmen, *„die von den anhaltend*

hohen Preisen profitieren“, einen Beitrag leisten sollen (3824/A XXVII. GP, 4). Im Vortrag an den Ministerrat vom 24.1.2024 (85/13) wurde auf die zwischenzeitig erheblich gesunkenen Großhandelspreise verwiesen und als Problem der Umstand ins Treffen geführt, dass diese Preisreduktionen bisher „*noch nicht ausreichend bei den Endverbraucherinnen und Endverbrauchern angekommen [sind].*“ Dazu wird seitens des Bundesfinanzgerichtes bemerkt, dass Profiteur von anhaltend hohen Endverbraucherpreisen bei gleichzeitig erheblich gesunkenen Großhandelspreisen nicht der Stromerzeuger (sein Erlös ist der Großhandelspreis), sondern vielmehr die Stufe dazwischen ist, die den Endverbraucherpreis bildet (Lieferanten, Versorger). Dieser Gesichtspunkt stellt die Einschränkung der Abgabepflicht auf Stromerzeuger über das Jahr 2023 hinaus umso mehr in Frage.

Bemessungsgrundlage:

Gemäß § 3 Abs 1 EKBSG belastet der EKB-S Überschusserlöse. Bei diesen Überschusserlösen handelt es sich gemäß § 3 Abs 2 EKBSG um jenen Teil der Markterlöse, der die festgelegte Obergrenze (für das Jahr 2024 120,00 Euro je MWh) überschreitet. Gemäß § 3 Abs 5 EKBSG beträgt der EKB-S 90% der Überschusserlöse, woraus sich eine nahezu vollständige Abschöpfung der 120,00 Euro je MWh übersteigenden Erlöse ergibt. Da der EKB-S grundsätzlich unabhängig von der Höhe der Produktionskosten anfällt, stellt er sich nicht als eine Besteuerung von „Übergewinnen“ dar (vgl auch VfGH 1.7.2026, E 405/2025-12).

In seiner bisherigen Rechtsprechung zum EKBSG ortete der Verfassungsgerichtshof als wesentlichen Rechtfertigungsgrund für die grundsätzlich produktionskostenunabhängige Anknüpfung an Überschusserlöse jene besondere Leistungsfähigkeit der Stromerzeuger, die sich „*aus Überschusserlösen jenseits der Markterwartung ergibt*“. Nach der vom Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 11.12.2024, E 1757/2024, wiedergegebenen Zielsetzung der Notfallmaßnahmen-VO (Erwägungsgrund 28) „*sollte die Obergrenze deutlich über den durchschnittlichen Preisspitzen in der Vergangenheit und damit über den begründeten Erwartungen der Marktteilnehmer vor dem Angriffskrieg Russlands gegen die Ukraine liegen*“.

Als Maßstab für die Obergrenze ist demnach die Markterwartung heranzuziehen. Seitens des Bundesfinanzgerichtes bestehen Bedenken, ob die Obergrenze von 120,00 Euro je MWh diesem Maßstab für das Jahr 2024 noch entspricht. Dies insbesondere auch deshalb, weil nicht erkennbar ist, dass der Gesetzgeber die jeweils festgelegten Obergrenzen aus Markterwartungen abgeleitet hätte. In den Erläuterungen zur Stammfassung des EKBSG wurde die Obergrenze von 140,00 Euro je MWh allein damit begründet, dass sie innerhalb der unionsrechtlichen Obergrenze von 180,00 Euro je MWh liege (Initiativantrag vom 18.11.2022, 3024/A XXVII. GP, 7). Die mit 1.6.2023 in Kraft getretene Absenkung der Obergrenze auf 120,00 Euro je MWh wurde mit den gesunkenen Großhandelspreisen begründet (vgl Initiativantrag vom 12.5.2023, 3373/A XXVII. GP, 2). Im Zuge der mit BGBl I 13/2024 erfolgten Ausdehnung des zeitlichen Anwendungsbereiches des EKBSG wurde die Obergrenze von 120,00 Euro je

MWh fortgeführt, eine diesbezügliche Begründung ist den Materialien nicht zu entnehmen (vgl Vortrag an den Ministerrat vom 24.1.2024 [85/13]; Initiativantrag vom 31.1.2024, 3824/A XXVII. GP; Ausschussbericht vom 22.2.2024, 2458 BlgNR XXVII. GP). Ein der Markterwartung folgender Anpassungsmechanismus lässt sich daraus nicht ableiten.

Beschränkt sich die Abschöpfung nicht auf die Belastung nicht erwartbarer Preisspitzen, dürfte eine Kürzung von Erlösen Stromerzeuger mit höheren Kosten verhältnismäßig stärker belasten und deren Spielraum für Investitionen stärker einengen als Stromerzeuger mit vergleichsweise sehr geringen Kosten. Der in § 3 Abs 3 EKBSG vorgesehene Korrekturmechanismus schafft dabei nur bedingt Abhilfe. Die zitierte Bestimmung sieht vor, dass in jenen Fällen, in denen die Investitions- und Betriebskosten über der Obergrenze liegen, diese Kosten mit einem Aufschlag in Höhe von 20% als Obergrenze angesetzt werden können, womit Stromerzeugern eine Mindestmarge gewährleistet werden soll. Damit ist nur jenen Stromerzeugern geholfen, deren Kosten über der Obergrenze liegen. Für Stromerzeuger mit Kosten knapp unter der Obergrenze könnte hingegen eine Abgabenbelastung eintreten, die den nach Abschöpfung verbleibenden Gewinn übersteigt (vgl auch VfGH 1.7.2026, E 405/2025-12; BFG 30.9.2026, RN/7100004/2026).

Als nicht unproblematisch erweist sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch die in § 3 Abs 1 EKBSG vorgesehene monatsweise Bemessung des EKB-S, die zur Folge hat, dass ein Ausgleich zwischen Hochpreismonaten und schwächeren Monaten nicht stattfindet. Durch die monatsweise Bemessung des EKB-S könnte unter Umständen eine Situation eintreten, in der einzelne Hochpreismonate die Abschöpfung auslösen, obwohl über das Jahr gerechnet die Stromgestehungskosten nicht abgedeckt werden (siehe dazu etwa auch BFG 30.9.2026, RN/7100004/2026). Das BFG hegt Zweifel, ob diese Ausgestaltung sachlich gerechtfertigt ist.

Im Übrigen schließt sich das Bundesfinanzgericht sämtlichen im Prüfungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 1.7.2026, E 405/2025-12 dargelegten verfassungsrechtlichen Bedenken an.

Vor diesem Hintergrund sieht sich das Bundesfinanzgericht veranlasst, den gegenständlichen Normenprüfungsantrag zu stellen.

VI. Belehrung und Hinweise:

Gegen verfahrensleitende Beschlüsse ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht zulässig. Sie können erst in der Revision oder Beschwerde gegen das die Rechtssache erledigende Erkenntnis angefochten werden (§ 25a Abs 3 VwGG, § 88a Abs 3 VfGG).

Gemäß § 62 Abs 3 VfGG wird mit der Fortführung des Beschwerdeverfahrens zu GZ RV/2100692/2025 bis zur Verkündung bzw Zustellung des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes innegehalten.

Beilagen: Akten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens laut Aktenverzeichnis

Graz, am 10. November 2026