Energiekrise

Energiekostenzuschuss – Überblick und Zweifelsfragen

Voraussetzungen, steuerliche und bilanzielle Behandlung

ANDREAS MITTERLEHNER*) / MAX PANHOLZER**)

Beim Antragsprozedere für den Energiekostenzuschuss ist für die betroffenen Unternehmen durchaus Eile geboten, zumal sowohl für die vorausgesetzte „Voranmeldung" als auch für die eigentliche Antragstellung das sogenannte „First-come-first-served"-Prinzip gilt und damit ein entsprechender Förderwettlauf um die verfügbaren Budgetmittel zu erwarten ist. Umso überraschender ist es, dass – trotz umfangreicher Förderungsrichtlinien des zuständigen Wirtschaftsministeriums sowie auch eines umfassenden Fragenkatalogs der mit der Abwicklung betrauten aws (FAQs in bereits vierter Fassung) – derzeit noch viele Zweifelsfragen zu dieser Förderung dem Grunde und der Höhe nach ungeklärt sind. In diesem Artikel soll daher auf wesentliche Unklarheiten und damit einhergehende Lösungsansätze hingewiesen werden.

1. Energiekostenzuschuss für Unternehmen

Nachdem die österreichische Bundesregierung Ende September dieses Jahres die ersten Details zum geplanten Energiekostenzuschuss für *„energieintensive Unternehmen"* präsentiert hatte, wurden die Förderwerber ziemlich auf die Folter gespannt. Am 18. 11. 2022 wurde aber nun die erforderliche Genehmigung der Europäischen Kommission[1]) erteilt und am 23. 11. 2022 endlich auch die alle näheren Details regelnde Richtlinie des Wirtschaftsministeriums[2]) veröffentlicht.

Der Energiekostenzuschuss soll die Belastung durch Mehraufwendungen für den Energieverbrauch energieintensiver Unternehmen reduzieren. Die Kostenanstiege für ausgewählte Energieformen sollen durch einen nicht rückzahlbaren Zuschuss teilweise abgedeckt werden. Die Förderung wird somit als Aufwandszuschuss gewährt und nach zeitgerecht erfolgter *„Voranmeldung"* und *„Antragstellung"* ausbezahlt. Mit der Abwicklung des gegenständlichen Förderprogramms ist die *Austria Wirtschaftsservice GmbH* (aws) beauftragt.

Mit dem Energiekostenzuschuss werden *„energieintensive Unternehmen"* mit einer Förderung in Höhe von 30 %, 50 % oder 70 % ihrer Energiemehrkosten für Strom, Erdgas und in der Basisstufe (Stufe 1) auch Treibstoffe (Benzin und Diesel) im Zeitraum 1. 2. 2022 bis 30. 9. 2022[3]) unterstützt. Dabei muss es sich um Energie für den betriebseigenen Ver-

---

*) Andreas *Mitterlehner*, MSc, LL.B. ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

**) Mag. Max *Panholzer* ist Wirtschaftsprüfer/Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) *Europäische Kommission*, Staatliche Beihilfen: Kommission genehmigt mit 1,1 Mrd. EUR ausgestattete österreichische Regelung zur Unterstützung von Unternehmen mit hohen Energiekosten infolge des von Russland gegen die Ukraine geführten Krieges, Pressemitteilung vom 18. 11. 2022, IP/22/6994, abrufbar unter https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip_22_6994 (Zugriff am 7. 12. 2022).

2) Richtlinie des Bundesministers für Arbeit und Wirtschaft im Einvernehmen mit der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie und dem Bundesminister für Finanzen zum Energiekostenzuschuss für Unternehmen (Fassung vom 21. 11. 2022), veröffentlicht am 23. 11. 2022; im Folgenden: EKZ-Richtlinie. Die EKZ-Richtlinie und weitere Informationen und Berechnungshilfen sind auf der Seite der aws abrufbar: https://www.aws.at/ukraine-krieg-sonder-foerderungsprogramme/aws-energiekostenzuschuss/downloads (Zugriff am 7. 12. 2022).

3) Nach dem *„befristeten Krisenrahmen"* der EU wäre derzeit ein Förderzeitraum bis maximal 31. 12. 2022 möglich. Nach den Äußerungen von Bundesminister *Kocher* wird über eine Verlängerung des Energiekostenzuschusses über den derzeitigen Förderzeitraum (bis Ende September 2022) hinaus noch verhandelt. Siehe dazu die Pressemitteilung vom 18. 11. 2022: https://www.bmaw.gv.at/Presse/AktuellePressemeldungen/EnergiekostenzuschussEK.html (Zugriff am 7. 12. 2022).

brauch in einer österreichischen Betriebsstätte handeln. Als *„energieintensiv“* gelten jene Unternehmen, deren jährliche *„Energie- und Strombeschaffungskosten“* sich auf mindestens 3 % des Produktionswertes belaufen. Ausgenommen von diesem Kriterium sind Unternehmen bis maximal 700.000 Euro Jahresumsatz dahingehend, dass die Energieintensität keine Voraussetzung für die Antragsberechtigung in der Basisstufe ist.[4]) Der Energiekostenzuschuss ist in vier Stufen gegliedert und reicht von 2.000 Euro[5]) bis maximal 50.000.000 Euro.[6])

Die (verpflichtende) *„Voranmeldung“* für den Energiekostenzuschuss war von 7. bis 28. 11. 2022 über die Seite der aws möglich.[7]) Die anschließende Antragstellung erfolgt im Rahmen eines zugewiesenen Antragszeitraums, wobei die ersten Zeiträume mit 29. 11. 2022 gestartet wurden und spätestens am 15. 2. 2023 enden. Je nachdem, wann die Voranmeldung durchgeführt wurde, kann der Zeitraum für die Antragstellung auch kürzer sein. Zu beachten ist, dass die Vergabe der Zuschussmittel nach Einlangen der Förderanträge unter Berücksichtigung der budgetären Verfügbarkeit erfolgt (sogenanntes First-come-first-served-Prinzip), wofür ein Gesamtzuschussvolumen von 1,1 Mrd Euro[8]) vorgesehen ist. Das First-come-first-served-Prinzip kommt sowohl für die Voranmeldung als auch für die Antragstellung zur Anwendung.

Die Rechtsgrundlagen für den Energiekostenzuschuss finden sich im Unternehmens-Energiekostenzuschussgesetz (UEZG).[9]) Die näheren Detailregelungen für die Abwicklung durch die aws sind nach § 5 UEZG in einer eigenen Förderungsrichtlinie zu regeln (im Folgenden: Förderungsrichtlinie oder EKZ-Richtlinie). Die Förderung stellt eine Beihilfe dar und hat sich daher an den Vorgaben des *„befristeten Krisenrahmens“*[10]) der Europäischen Kommission zu orientieren, deren Genehmigung mit 18. 11. 2022 erteilt wurde.[11])

Da eine vollständige Behandlung der umfangreichen EKZ-Richtlinie den Rahmen dieses Beitrages sprengen würde, haben wir im Folgenden eine kurze Übersichtstabelle zum Energiekostenzuschuss zusammengestellt:

	Stufe 1	Stufe 2	Stufe 3	Stufe 4
förderfähige Energieformen[12]	• Strom • Erdgas • Treibstoffe	• Strom • Erdgas	• Strom • Erdgas	• Strom • Erdgas

4) Gemäß § 1 Abs 1a UEZG idF BGBl I 2022/169 vom 31. 10. 2022 sowie Pkt 8.1 EKZ-Richtlinie.

5) Nach Pkt 9.4.1 EKZ-Richtlinie muss der errechnete Zuschuss mindestens 2.000 Euro erreichen (Zuschussuntergrenze), damit müssen Energiemehrkosten iHv mindestens 6.666,66 Euro beim Förderwerber entstanden sein.

6) Die Zuschussobergrenzen gelten nach der EKZ-Richtlinie pro Unternehmen bzw für mehrere verbundene Unternehmen. Die Definition der *„verbundenen Unternehmen“* stammt aus der EU-De-Minimis-VO und findet sich unter den Begriffsdefinitionen in Pkt 4 EKZ-Richtlinie. Das Zusammenspiel der Zuschussobergrenze bei verbundenen Unternehmen scheint derzeit jedoch noch unklar.

7) Kritisch ist hier anzumerken, dass die sehr umfangreiche EKZ-Richtlinie erst fünf Tage vor Ende des verpflichtenden Voranmeldezeitraums veröffentlicht wurde und viele Zweifelsfragen (siehe auch später) auch zur Antragsberechtigung noch immer nicht geklärt sind.

8) Gemäß § 1 Abs 4 UEZG idgF würden für den Energiekostenzuschuss *„maximal 1,3 Mrd EUR zur Verfügung gestellt“*. Auf Basis der Genehmigung der Europäischen Kommission wurden von der österreichischen Bundesregierung jedoch nur Budgetmittel iHv 1,1 Mrd Euro angemeldet und genehmigt. Siehe auch Pkt 4.13 EKZ-FAQs vom 30. 11. 2022.

9) BGBl I 2022/117 idgF, in Kraft getreten am 19. 11. 2022.

10) *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission betreffend den „befristeten Krisenrahmen“ für staatliche Beihilfen zur Stützung der Wirtschaft infolge der Aggression Russlands gegen die Ukraine, ABl C 131I vom 24. 3. 2022, wobei der befristete Krisenrahmen nachträglich noch verlängert und angepasst wurde. Siehe dazu *Europäische Kommission*, Staatliche Beihilfen: Kommission verlängert und ändert Befristeten Krisenrahmen, Pressemitteilung vom 28. 10. 2022, IP/22/6468, abrufbar unter https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip_22_6468 (Zugriff am 7. 12. 2022).

11) Siehe dazu *Europäische Kommission*, Pressemitteilung vom 18. 11. 2022, IP/22/6994.

12) Die förderfähigen Energieformen resultieren aus den EU-Vorgaben, führen aber zu dem (aus ökologischer Sicht) unbefriedigenden Ergebnis, dass Unternehmen, die frühzeitig auf erneuerbare Energieträger gesetzt haben, ein geringeres Förderpotenzial haben.

	Stufe 1	Stufe 2	Stufe 3	Stufe 4
Voraussetzungen	• Energiekosten[13] iHv mindestens 3 % des Produktionswertes bzw Umsatzes • Energie-, Strom- und Treibstoffbeschaffungskosten von maximal 16 Mio Euro[14]	• mindestens Verdoppelung der Preise verglichen zum Vorjahresdurchschnitt	• Betriebsverlust aufgrund der hohen Energiekosten **und** • Voraussetzungen der Stufe 2	• ausgewählte Branchen (laut Beilage 2) **und** • Voraussetzungen der Stufe 3
Förderhöhe	• 30 % der Energiemehrkosten im Vergleich zu 2021	• 70 % des Vorjahresverbrauchs mit maximal 30 % gefördert	• Deckelung mit 70 % des Vorjahresverbrauchs • 50 % der Energiemehrkosten (Verdoppelung notwendig!) • maximal 80 % des Betriebsverlustes	• Deckelung mit 70 % des Vorjahresverbrauchs • 70 % der Energiemehrkosten (Verdoppelung notwendig!) • maximal 80 % des Betriebsverlustes
Zuschusshöhe	mindestens 2.000 Euro bis 400.000 Euro	400.000 Euro bis 2.000.000 Euro	2.000.0000 Euro bis 25.000.000 Euro	25.000.000 Euro bis 50.000.000 Euro

Für die Berechnung des Energiekostenzschusses verweisen wir auf die EKZ-Richtlinie bzw die von der aws zur Verfügung gestellten Informationen, FAQs und Berechnungshilfen, welche auf der Homepage der aws zum Download zur Verfügung gestellt werden.

2. Ausgewählte Zweifelsfragen zum Energiekostenzuschuss

Es ist grundsätzlich zu begrüßen, dass auch für den Energiekostenzuschuss wieder ein Fragenkatalog[15]) von der aws zur Verfügung gestellt wird. Darin finden sich allerdings zu einem erheblichen Teil lediglich Wiederholungen der bereits in der EKZ-Richtlinie angeführten Regelungen bzw sind derzeit uE noch zahlreiche Fragen offen bzw unklar. Wir möchten im Folgenden einigen dieser Zweifelsfragen auf den Grund gehen:

2.1. Antragsberechtigte Unternehmen und Förderungsvoraussetzungen

2.1.1. Förderungsfähige Unternehmen

Nach Pkt 8.1 EKZ-Richtlinie sind förderungsfähige Unternehmen bestehende, energieintensive Unternehmen mit Betriebsstätte in Österreich, die im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gewerblich oder industriell unternehmerisch tätig sind.[16]) Eine nähere Erläuterung der Begriffe bzw Kriterien findet sich vielfach weder in der Richtlinie noch in den bisher veröffentlichten FAQs. UE sind aufgrund der verwendeten Formulierungen die folgenden Aspekte zu beachten:

[13]) *„Energie- und Strombeschaffungskosten“* im Sinne der EU-Energiebesteuerungsrichtlinie (RL 2003/96/EG)

[14]) In den ersten beiden Versionen der FAQs (vom 10. 11. 2022 und vom 28. 11. 2022) war in Pkt 3.9 noch die Rede davon, dass der *„Umsatz“* und nicht die *„Energie-, Strom- und Treibstoffbeschaffungskosten“* nicht größer als 16 Mio Euro sein dürften. Dieser Irrtum wurde mit der FAQ-Version vom 30. 11. 2022 (nunmehr Pkt 3.14) korrigiert.

[15]) Fragenkatalog der aws in der derzeitigen Fassung vom 30. 11. 2022, im Folgenden kurz: EKZ-FAQs.

[16]) Die Negativabgrenzung (Ausschlusskriterien) findet sich hingegen in einem Katalog unter Pkt 8.4 EKZ-Richtlinie.

- **Unternehmen:** Eine Definition zum Begriff *„Unternehmen“* findet sich etwa in § 1 UGB, es wird jedoch – im Unterschied zur COVID-19-Investitionsprämie[17]) – in der EKZ-Richtlinie nicht auf Unternehmen iSd § 1 UGB verwiesen. Dem Energiekostenzuschuss dürfte damit wohl ein sehr weiter Begriff von *„Unternehmen“* zugrunde zu legen sein. Ein Förderwerber muss einer unternehmerischen Tätigkeit nachgehen, wobei es nach dem Richtlinientext keine Einschränkung auf die Größe oder Rechtsform des Unternehmens gibt. Jedenfalls mitumfasst wären damit sowohl natürliche Personen im Sinne eines Einzelunternehmens oder Personengesellschaften[18]) sowie Kapitalgesellschaften, sofern diese die weiteren Voraussetzungen erfüllen. Förderfähig sind laut EKZ-Richtlinie zudem energieintensive konzessionierte Unternehmen des öffentlichen Verkehrs sowie energieintensive gemeinnützige Rechtsträger mit ihren unternehmerischen Tätigkeiten iSd § 2 UStG (umsatzsteuerlicher Unternehmerbegriff).

  In Pkt 8.4 EKZ-Richtlinie sind jedoch Ausschlussgründe wie insbesondere der Ausschluss von bestimmten Sektoren enthalten (siehe dazu später). Weiters sind damit auch Privatpersonen nicht antragsberechtigt. Unternehmen der land- und forstwirtschaftlichen Urproduktion sowie Fischerei und Aquakultur sind gemäß Pkt 8.4.5 lit g EKZ-Richtlinie vom Zuschuss ausgeschlossen, gewerbliche Tätigkeiten in diesen Bereichen hingegen förderungsfähig (zB gewerblicher Agrarservice oder Forstunternehmen).[19])
- **Bestehend:** Gänzlich ausgeschlossen sind nach Pkt 8.4.4 EKZ-Richtlinie neue Unternehmen, die ab 1. 1. 2022 gegründet wurden. Als *„bestehendes“* Unternehmen wären jedoch Neugründungen im Kalenderjahr 2021 anzusehen, wobei diese nur für die Basisstufe antragsberechtigt sind (Pkt 8.4.3 EKZ-Richtlinie).[20]) Weiters darf gegen das Unternehmen zum Zeitpunkt der Antragstellung kein Insolvenzverfahren anhängig sein oder dürfen die gesetzlichen Voraussetzungen für die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens auf Antrag der Gläubiger nicht erfüllt sein.
- **Energieintensiv:** Energieintensiv sind solche Unternehmen, bei denen sich die Energie- und Strombeschaffungskosten auf mindestens 3 % des Produktionswertes belaufen.[21]) Siehe dazu später im Detail.
- **Betriebsstätte in Österreich:** Mit diesem Kriterium soll die Anknüpfung des Unternehmens an Österreich manifestiert werden, wobei offenbar auf eine gewisse Substanz in Österreich iSd § 29 BAO abgestellt werden soll.[22]) Eine reine „Briefkastengesellschaft“ wäre demnach wohl nicht antragsberechtigt, wobei ein solches Unternehmen im Regelfall auch über keine signifikanten Energie- und Strombeschaffungskosten verfügen und damit auch das Kriterium der Energieintensität nicht erfüllen würde.

  Es wird jedoch nicht nur auf eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung in Österreich abgestellt, sondern es muss eine Betriebsstätte vorliegen, deren Besteuerungsrecht aufgrund des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens primär Österreich zugewiesen wird.

---

[17]) Nach Pkt 5.1.1 COVID-19-Investitionsprämie-Förderungsrichtlinie sind förderungsfähige Unternehmen *„Unternehmen iSd § 1 UGB, die über einen Sitz und/oder eine Betriebsstätte in Österreich verfügen und rechtmäßig im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betrieben werden“*.

[18]) GesbR bzw ARGEN sind hingegen keine Rechtsträger mit Außenwirkung, sodass jeweils nur die einzelnen Gesellschafter förderfähig sind, vgl Pkt 2.23 bzw 2.24 EKZ-FAQs vom 30. 11. 2022.

[19]) Siehe dazu Pkt 2.16 EKZ-FAQs vom 22. 11. 2022. Für die Land- und Forstwirtschaft (Urproduktion) soll es dem Vernehmen nach ein eigenes Förderprogramm des zuständigen Landwirtschaftsministeriums geben (wofür die diesbezüglichen Betragsgrenzen des befristeten Krisenrahmens, Rn 42, zu beachten sein werden).

[20]) Für Umgründungen und Unternehmensübertragungen finden sich Sonderregelungen in Beilage 3 der EKZ-Richtlinie.

[21]) Der Terminus inklusive Definition *„energieintensives Unternehmens“* entstammt Art 17 Abs 1 lit a Energiebesteuerungsrichtlinie (Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. 10. 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl L 283 vom 31. 10. 2003, S 51).

[22]) Pkt 4 EKZ-Richtlinie spricht davon, dass *„jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung“* für eine solche Betriebsstätte spricht, die der Ausübung eines Betriebs oder wirtschaftlichen Geschäftsbereiches dient.

- **Im eigenen Namen und auf eigene Rechnung:** In eigenem Namen bedeutet, dass das Unternehmen gegenüber den Auftraggebern als Leistungserbringer auftritt und die Leistungen auch dafür abrechnet. Es muss sich daher um ein eigenständiges Unternehmen handeln, welches die Verträge mit den Kunden selbst schließt. Das Gegenteil dazu wäre ein Tätigwerden in fremdem Namen und auf fremde Rechnung. Solche Unternehmen würden dann rein als Vermittler auftreten und wären wohl nicht zuschussbegünstigt (zB Handelsvertreter, Kommissionäre).
- **Gewerblich oder industriell unternehmerisch tätig:** Unklar ist auch, wie die verwendeten Begriffe *„gewerblich“* oder *„industriell“* konkret auszulegen sind. Für eine *„gewerbliche Tätigkeit“* könnte etwa die Gewerbeordnung einen Anhaltspunkt liefern, wonach eine *„Tätigkeit gewerbsmäßig ausgeübt wird, wenn sie selbständig, regelmäßig und in der Absicht betrieben wird, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen […]“* (§ 1 Abs 2 GewO). Eine vergleichbare Festlegung für eine *„industrielle“* Tätigkeit findet sich in § 7 GewO. Steuerliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG scheinen aber nicht zwingend notwendig zu sein.[23])

Hinsichtlich Förderbarkeit zu beachten sind weiters das Verbot von Mehrfachförderungen[24]) derselben Energieaufwendungen sowie die Kumulierungsbestimmungen[25]) betreffend unterschiedliche Beihilfen.

2.1.2. Energieintensive Unternehmen

Wie bereits aus der Präambel der Förderungsrichtlinie hervorgeht, soll der Energiekostenzuschuss Unternehmen unterstützen, welche durch den starken Anstieg der Energiepreise direkt getroffen sind. Als Abgrenzungskriterium stellt man dazu auf einen entsprechend hohen Anteil an *„Energie- und Strombeschaffungskosten“* eines Unternehmens ab. Nach Pkt 4 EKZ-Richtlinie liegt ein energieintensives Unternehmen vor, wenn die Energie- und Strombeschaffungskosten (gemäß Beilage 1[26]) zur EKZ-Richtlinie) mindestens 3 % des *„Produktionswertes“* betragen. Die Feststellung der Energieintensität erfolgt auf der Grundlage des Jahresabschlusses 2021 bzw, sofern dieser noch nicht verfügbar ist, des letzten verfügbaren Jahresabschlusses.[27]) In Stufe 1 kann die Ermittlung alternativ auf Basis entsprechender Werte im Zeitraum 1. 1. 2022 bis 30. 9. 2022 erfolgen.

Übersteigt der Umsatz des Förderwerbers 700.000 Euro[28]) nicht, ist das Kriterium der Energieintensität keine Voraussetzung für den Erhalt des Energiekostenzuschusses

[23]) Im Unterschied zu den Richtlinien der COVID-19-Förderungen (zB Fixkostenzuschuss 800.000 in Pkt 3.1.2), worin auf eine operative Tätigkeit abgestellt wurde, welche zu einer Besteuerung der Einkünfte gemäß §§ 21, 22 oder 23 EStG führt. Auch eine entsprechende Klarstellung, dass ein (ertrag)steuerliches Verständnis zugrunde zu legen ist, gibt es im Unterschied zu den COVID-19-Förderungen nicht, siehe zB beim Fixkostenzuschuss 800.000 *„steuerliche Grundsätze“* (Pkt B.1.10 FAQs FKZ 800.000), *„ertragsteuerliche Begriffe“* (Pkt B.II.2 FAQs FKZ 800.000), Anwendung *„ertragsteuerlicher Ermittlungsvorschriften“* (Pkt B.II.10 FAQs FKZ 800.000).

[24]) Vgl Pkt 8.4.9 EKZ-Richtlinie (zB im Verlustersatz III enthaltene Aufwendungen des ersten Quartals 2022; Energieabgabenvergütung jedoch laut Pkt 3.12 FAQs unschädlich) sowie Pkt 8.4.10 EKZ-Richtlinie (Stromkostenförderung nach dem SAG 2022).

[25]) Gemäß Pkt 9.4 und 10.4.2 EKZ-Richtlinie, unter Berücksichtigung der Obergrenzen des befristeten Krisenrahmens.

[26]) Nach Beilage 1 sind elektrischer Strom, Energieerzeugnisse für Heizzwecke, ortsfeste Motoren oder den Betrieb von technischen Einrichtungen und Maschinen, die im Hoch- und Tiefbau und bei öffentlichen Bauarbeiten eingesetzt werden, verwendet werden, sowie Heizstoffe zu Heizzwecken heranzuziehen. Ob auch der Zukauf von Wärme für die Ermittlung der Energiekosten zu berücksichtigen ist, lässt sich aus der Richtlinie nicht eindeutig ablesen. Die EKZ-FAQs weisen jedoch darauf hin, dass Beilage 1 lediglich *„demonstrative“* bzw *„exemplarische“* Aufzählungen enthält (Pkt 3.5 EKZ-FAQs), sodass etwa auch Fernwärme (Pkt 3.6 EKZ-FAQs) oder zugekaufter mittels Gas erzeugter Dampf (Pkt 3.10 EKZ-FAQs) zu berücksichtigen sei.

[27]) Bei abweichenden Wirtschaftsjahren auf der Grundlage des Jahresabschlusses für das Wirtschaftsjahr 2021/2022 oder des letztverfügbaren Jahresabschlusses.

[28]) Auf Basis des letztverfügbaren Jahresabschlusses bzw der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder letztverfügbaren Einkommensteuererklärung bzw Körperschaftsteuererklärung.

der Basisstufe (Stufe 1) und damit auch nicht näher zu prüfen. Für Neugründungen im Jahr 2021[29]) ist für die Frage der Energieintensität der Umsatz auf Basis der im Jahr der Neugründung gegenüber der Finanzverwaltung gemeldeten Quartals- oder Monatsumsatzsteuervoranmeldungen zu ermitteln oder auf sonstige Auswertungen des Rechnungswesens abzustellen.

Obwohl es sich bei der Frage der Energieintensität um die zentrale Antragsvoraussetzung handelt, besteht in der Praxis große Unsicherheit, wie der *„Produktionswert“* konkret zu ermitteln ist. Insbesondere scheint unklar, welche Aufwendungen unter dem Posten *„Käufe von Waren und Dienstleistungen zum Wiederverkauf“* in Abzug zu bringen sind, um von der Ausgangsgröße *„Umsatz“* unter Berücksichtigung der Bestandsveränderungen im Vorratsvermögen korrekt auf den *„Produktionswert“* überzuleiten.[30]) Vor dem Hintergrund des First-come-first-served-Prinzips führt dies dazu, dass Unternehmen den Antrag zwar möglichst rasch einbringen möchten, aber vielfach noch nicht endgültige Klarheit über die Erfüllung der wesentlichen Antragsvoraussetzungen haben.

In den ersten Informationen zum Energiekostenzuschuss[31]) war für die Frage, ob ein energieintensives Unternehmen vorliegt, neben der Produktionswertmethode auch die *„Mehrwertmethode“* vorgesehen. Demnach wäre (ab der Stufe 2) der Nachweis, dass ein energieintensives Unternehmen vorliegt, alternativ auch möglich gewesen, wenn die zu entrichtende nationale Energiesteuer mindestens 0,5 % des Mehrwertes beträgt. Die Mehrwertmethode ist jedoch in der veröffentlichten EKZ-Richtlinie nicht mehr als Alternative enthalten.[32]) Bemerkenswert ist dabei jedoch, dass die nationale gesetzliche Grundlage für den Energiekostenzuschuss in § 2 Abs 1 UEZG idgF *„energieintensive Unternehmen“* unverändert wie folgt definiert: Unternehmen, *„bei denen sich die Energie- und Strombeschaffungskosten auf mindestens 3,0 % des Produktionswertes belaufen oder die zu entrichtende nationale Energiesteuer mindestens 0,5 % des Mehrwertes beträgt“*. Auf Basis der gesetzlichen Grundlage wäre daher auch die Mehrwertmethode zulässig. Ob eine diesbezügliche Änderung des UEZG vorgenommen wird, bleibt abzuwarten.

2.1.3. Freie Berufe

Pkt 8.1 EKZ-Richtlinie definiert die förderungsfähigen Unternehmen grundsätzlich sehr weit, wiewohl bei der genauen Interpretation der Bestimmung einige Unklarheiten bestehen (siehe bereits oben). Ähnlich zu den COVID-19-Förderungen enthält jedoch auch die Förderungsrichtlinie zum Energiekostenzuschuss in Pkt 8.4 einen eigenen Ausschlusskatalog, aus dem sich weitere Unklarheiten bzw Abgrenzungsfragen ergeben.

Warum etwa für *„verkammerte und nicht verkammerte freie Berufe“*[33]) ein Ausschluss besteht, jedoch für *„Versicherungsmakler, Immobilienmakler und Vermögensberater“*[34]) nicht, erscheint nicht wirklich schlüssig.[35]) Insbesondere geht aus der EKZ-Richtlinie nicht hervor, ob der Ausschluss für die freien Berufe auch dann gilt, wenn die Ausübung im Rahmen eines grundsätzlich begünstigten Rechtsträgers erfolgt (zB energieintensives Institut unter ärztlicher Leitung in der Rechtsform einer GmbH).

---

[29]) Die EKZ-Richtlinie spricht in Pkt 8.1 von Neugründungen *„vor dem 31. Dezember 2021“,* ohne den Zeitraum einzuschränken. Gemeint müssen wohl Neugründungen im Zeitraum 1. 1. 2021 bis 31. 12. 2021 sein, da ansonsten bei allen Unternehmen, die vor dem 31. 12. 2021 gegründet wurden, die 700.000-Euro-Schwelle auf Basis dieser Meldungsdaten zu prüfen wäre.

[30]) Es wäre uE dringend zu klären, wie diese aus der Energiebesteuerungsrichtlinie übernommene Definition auf die österreichischen Rechnungslegungsvorschriften umzulegen ist (insbesondere § 231 UGB).

[31]) So zB auch aws-Infopaket vom 4. 11. 2022.

[32]) Auch im neu veröffentlichten aws-Infopaket vom 23. 11. 2022 wurde diese Methode bereits herausgenommen.

[33]) Pkt 8.2.6 EKZ-Richtlinie, sowie Pkt 2.12 EKZ-FAQs.

[34]) Pkt 2.14 EKZ-FAQs.

[35]) Von der Bundeskonferenz der Freien Berufe Österreich soll daher eine Verfassungsbeschwerde wegen Diskriminierung eingebracht worden sein. Siehe dazu https://www.nachrichten.at/wirtschaft/freiberufler-klagen-republik-wegen-energiekostenzuschuss;art15,3753301 (Zugriff am 7. 12. 2022).

2.1.4. Verbot von Boni

Die Förderungsrichtlinie enthält weiters eine in der Praxis viel diskutierte Regelung, nämlich ein *„Verbot von Boni“*.[36]) Schädlich sind – entgegen der verwirrenden Überschrift – jedoch „nur“ *„Bonuszahlungen an Vorstände oder Geschäftsführer für das laufende Geschäftsjahr, in Höhe von mehr als 50 % ihrer Bonuszahlungen für das Wirtschaftsjahr 2021“*.[37]) Dies ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Veröffentlichung der Förderungsrichtlinie (somit ab 23. 11. 2022). Die Formulierung der fraglichen Richtlinienstelle wirft jedoch in der praktischen Anwendung einige Fragen auf, welche selbst nach dem Studium der dazu ergangenen FAQs[38]) nicht abschließend gelöst werden können.[39])

Unklar scheint jedenfalls der Umfang der Regelung. So spricht diese nur von *„Bonuszahlungen“*. Ob damit alle oder nur bestimmte variable Gehaltsbestandteile umfasst sind, ist uE ebenso unklar wie die Frage, ob es sich um Einmal- oder auch laufende Zahlungen handelt. Auch die zeitliche Komponente scheint unklar geregelt, so ist nur von einer Auszahlung für das *„laufende Geschäftsjahr“* die Rede.[40]) Fraglich ist, ob es sich hier um das Geschäftsjahr des Förderzeitraums, der Antragstellung, der Auszahlung oder das zum Zeitpunkt der erstmaligen Veröffentlichung der EKZ-Richtlinie gerade laufende Geschäftsjahr handelt.[41])

Liegt beim Förderwerber jedoch zwischen der Arbeitgebergesellschaft und den Vorständen/Geschäftsführern eine Bonuszahlung/-vereinbarung vor, welche bereits vor erstmaliger Veröffentlichung der Förderungsrichtlinie[42]) ausgezahlt oder gewährt wurde, dürfte diese vielfach nicht schädlich sein. So wird in Pkt 9.4.3 und 10.4.1 EKZ-Richtlinie weiter ausgeführt, dass bereits vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Veröffentlichung der Richtlinie *„ausgezahlte oder gewährte Bonusauszahlungen“* an Vorstände oder Geschäftsführer für das laufende Geschäftsjahr von dieser Regelung nicht betroffen sind. UE müssten daher entsprechend konkrete Vereinbarungen, welche vor 23. 11. 2022 getroffen wurden, unschädlich sein. Dies auch dann, wenn bisher nur die Rahmenbedingungen, unter denen Vorstand oder Geschäftsführung einen Bonus erhalten, fixiert wurden, die konkrete Höhe sich aber (naturgemäß) erst nach Abschluss des laufenden Geschäftsjahres ergibt. Denn ähnlich wie bei den COVID-19-Förderungen[43]) wird auch beim Energiekostenzuschuss ein bereits rechtskräftig entstandener und einklagbarer Anspruch auf Bonuszahlung des Vorstands oder Geschäftsführers die Arbeitgebergesellschaft in die Position versetzen, dass sie sich der Bonuszahlung nicht entziehen kann. Eine möglichst rasche Klarstellung dieser offenen Punkte wäre wünschenswert.

Klar scheint jedenfalls der umfasste Personenkreis, denn die Regelung stellt explizit nur auf die Leitungsorgane *„Vorstände oder Geschäftsführer“* ab. Andere *„leitende Angestellte“*[44]) (wie zB Prokuristen) sind davon nicht betroffen.

---

36) Die Regelung findet sich wortident sowohl für die Basisstufe in Pkt 9.4.3 und in Pkt 10.4.1 für die Stufen 2 bis 4 der Förderungsrichtlinie.

37) Der Vermengung der Begriffe *„Geschäftsjahr“* (Unternehmensrecht) und *„Wirtschaftsjahr“* (Steuerrecht) dürfte jedoch keine besondere Bedeutung beizumessen sein.

38) Pkt 3.33 EKZ-FAQs vom 30. 11. 2022.

39) Dies mag auch daran liegen, dass die fragliche FAQ-Stelle den Text der Richtlinie wortident wiedergibt und daher zur Klärung der offenen Fragen nicht wirklich beiträgt.

40) Bei den COVID-19-Förderungen wurde hier offenbar auf die Jahre des möglichen Förderzeitraums abgestellt. Siehe zB Pkt 6.1.3 Richtlinien FKZ I, Pkt 6.1.6 Richtlinien FKZ 800.000.

41) Ungleich komplexer wird diese Frage bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr, da diesfalls mehrere *„laufende Geschäftsjahre“* betroffen sein könnten.

42) Die Richtlinie in der Fassung vom 21. 11. 2022 wurde erstmals am 23. 11. 2022 auf den Homepages der aws und des zuständigen Ministeriums (BMAW) veröffentlicht.

43) Siehe zB für den Fixkostenzuschuss 800.000 Pkt C.II.7 FAQs FKZ 800.000 vom 10. 5. 2022.

44) Bei den COVID-19-Förderungen wurde hier ein wesentlich weiterer Personenkreis einbezogen. So zB die Regelung des FKZ 800.000 in Pkt 6.1.5 Richtlinien FKZ 800.000, welche auch *„wesentliche Erfüllungsgehilfen des Antragstellers“* miteinbezogen hatte.

Einen Ausschluss von Dividendenzahlungen enthält die EKZ-Richtlinie hingegen nicht.[45]) Erfolgt daher an einen Gesellschafter(-Geschäftsführer) eine Gewinnausschüttung im *„laufenden Geschäftsjahr"*, stellt dies – unabhängig von der Höhe – keinen Ausschlussgrund vom Energiekostenzuschuss dar. Auch auf die Gesellschafter einer Personengesellschaft (OG, KG) sollten die Regelungen uE nicht anwendbar sein, da bei diesen ein gezahltes *„Gehalt"* bzw auch ein Bonus einen Vorweggewinn darstellt und daher im Ergebnis bzw in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Gewinnausschüttung anzusehen ist.

2.2. Feststellungsleistungen der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater/Bilanzbuchhalter

Jede Antragstellung und Gewährung eines Zuschusses setzt gemäß Pkt 11.2 EKZ-Richtlinie voraus, dass ein Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater oder – im zulässigen Befugnisumfang – gegebenenfalls auch ein Bilanzbuchhalter diverse *„Feststellungen"* trifft (zB betreffend maßgebliche Branche,[46]) Energieintensität, unternehmerischer Bereich gemeinnütziger Rechtsträger, förderfähige Kosten, Betriebsverlustermittlung samt Vereinfachungen) und darüber einen entsprechenden Bericht erstellt. Für Zuschüsse der Basisstufe, die 20.000 Euro nicht übersteigen, erfolgt nach Pkt 9.4.2 EKZ-Richtlinie eine Erhöhung um 500 Euro, um die Antragskosten teilweise zu ersetzen. Für die verlangten Feststellungsleistungen hat das antragstellende Unternehmen dem Wirtschaftsprüfer/Steuerberater/Bilanzbuchhalter Daten des Rechnungswesens, sonstige Unterlagen oder Nachweise zur Verfügung zu stellen. Die Feststellungen haben primär auf Basis dieser Unterlagen zu erfolgen, wobei es sich jedoch um keine materielle Prüfung handelt. Hinweise zur diesbezüglich eingeschränkten Haftung finden sich in Pkt 11.4 EKZ-Richtlinie. Von der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer wurden dem Berufsstand entsprechende Vorlagen zur Verfügung gestellt, deren Verwendung jedoch nicht verpflichtend ist. Trotz des Zeitdrucks empfiehlt sich eine entsprechende Dokumentation, um Haftungsfolgen zu vermeiden.[47])

Der Förderwerber muss im aws-Fördermanager nur den unterzeichneten *„Antrag"* hochladen. Der Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen muss hingegen nicht hochgeladen werden (sondern nur auf Verlangen der aws vorgelegt werden).

2.3. Steuerliche Behandlung des Zuschusses

Es sellt sich weiters die Frage nach der ertragsteuerlichen Behandlung. Für den Energiekostenzuschuss fehlt, im Unterschied zu zahlreichen COVID-19-Förderungen,[48]) eine explizite Regelung, welche den Zuschuss steuerfrei stellen würde. Demnach dürfte der Energiekostenzuschuss als steuerpflichtiger Ertrag zu behandeln sein,[49]) womit aber auch die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen (*„Energie- und Strombeschaffungs-*

---

[45]) Im Gegensatz dazu war bei den meisten COVID-19-Förderungen wie FKZ I und FKZ 800.000 oder Verlustersatz I bis III ein entsprechendes Verbot von *„Entnahmen des Inhabers des Unternehmens beziehungsweise Gewinnausschüttungen an Eigentümer"* enthalten. Siehe zB Pkt 6.2.2 Verordnung über die Gewährung eines FKZ 800.00. Siehe zur Gewinnausschüttung in der Krise auch *Mitterlehner/Panholzer*, Was ist bei Gewinnausschüttungen in der Krise zu beachten? Aufsichtsrat aktuell 2020, 36 ff.

[46]) Die EKZ-Richtlinie spricht in Pkt 11.2 davon, dass die *„Branche laut Umsatzsteuererklärung"* heranzuziehen bzw damit abzugleichen ist. In der Umsatzsteuererklärung sind jedoch keine entsprechenden Angaben zur Branche enthalten, es ist damit vielmehr auf die Branchenkennzahl (ÖNACE 2008) laut Einkommensteuer- bzw Körperschaftsteuererklärung abzustellen. Es kann jedoch Fälle geben, in denen die Branchenkennzahl laut ÖNACE nicht die tatsächliche Branche widerspiegelt, dann wäre ein Abgleich mit der Branchenkennzahl der statistischen Meldungen vorzunehmen.

[47]) Diesbezüglich sei auch noch auf die den Förderwerber treffende zehnjährige Aufbewahrungsfrist nach Pkt 11.6 EKZ-Richtlinie hingewiesen.

[48]) Siehe zur steuerlichen Behandlung der COVID-19-Förderungen *Knechtl/Mitterlehner/Panholzer*, Die Körperschaftsteuererklärung 2021, SWK-Spezial (2022) 114 ff; *Oberndorfer,* Die ertragsteuerliche Behandlung ausgewählter COVID-19-Förderungen, SWK 5/2021, 347; Rz 313h EStR.

[49]) Die Befreiungsvorschriften gemäß § 3 Abs 1 Z 3 EStG dürften hier nicht zur Anwendung kommen.

kosten") abzugsfähig bleiben.[50]) Ob für die zeitliche Erfassung in der Steuererklärung die analoge Vorgehensweise wie bei den COVID-19-Förderungen anzustellen ist, ist uE noch nicht klar.[51]) Es wäre daher auch hierfür eine zeitnahe Klarstellung wünschenswert.

2.4. Bilanzielle Behandlung des Zuschusses

Nach herrschender Bilanzierungspraxis[52]) ist der Energiekostenzuschuss als ertragswirksamer *„Aufwandszuschuss"* anzusehen (Teilkompensation von Energiekosten), der entweder unter den sonstigen betrieblichen Erträgen zu erfassen oder offen von den korrespondierenden Aufwandsposten der GuV abzusaldieren ist.[53]) Mangels eines Rechtsanspruches[54]) darf die bilanzielle Erfassung nur dann erfolgen, wenn spätestens bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung eine konkrete, vorbehaltlose Förderungszusage vorliegt, wobei aufgrund des First-come-first-served-Prinzips[55]) besondere bilanzielle Vorsicht geboten ist.

Auf den Punkt gebracht

Nicht nur wegen des bereits in vollem Gange befindlichen Förderwettlaufs um die verfügbaren Budgetmittel (*„first come – first served"*), sondern auch deshalb, weil laut Förderungsrichtlinie pro Unternehmen nur ein einziger Antrag – offenbar ohne spätere Ergänzungs- oder Korrekturmöglichkeit – zulässig ist, bleibt zu hoffen, dass die derzeit noch offenen, teils grundlegenden Fragen in Zusammenhang mit dem Förderprogramm *„Energiekostenzuschuss"* (etwa iZm dem Verbot von Boni oder der zeitlichen Erfassung in der Steuererklärung) seitens der zuständigen Stellen (Wirtschaftsministerium und aws) ehestmöglich geklärt und den betroffenen Unternehmen in geeigneter Weise (insbesondere durch aussagekräftige Ergänzungen der FAQs) zur Kenntnis gebracht werden.

[50]) Gemäß § 20 Abs 2 EStG sowie § 12 Abs 2 KStG bestünde im Falle eines steuerfreien Zuschusses für Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, ein Abzugsverbot, sodass es sich im Ergebnis ebenfalls um ein „Nullsummenspiel" handeln würde.

[51]) Siehe zur Erfassung der COVID-19-Förderungen in der Steuererklärung die Anfragebeantwortung des BMF vom 29. 11. 2022, abrufbar unter: https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/aktuelle-infos-und-erlaesse/Fachinformationen---Ertragsteuern/Fachinformationen---Einkommensteuer/Covid-Foerderungen.html (Zugriff am 7. 12. 2022).

[52]) Vgl AFRAC-Stellungnahme 6: Zuschüsse im öffentlichen Sektor (UGB) (Fassung vom Dezember 2015).

[53]) Beachtung des Saldierungsverbots gemäß § 196 Abs 2 UGB.

[54]) § 1 Abs 2 UEZG und Pkt 11.6 EKZ-Richtlinie.

[55]) Vgl Pkt 11.1 und 11.3 EKZ-Richtlinie.

Lohnsteueraufkommen stieg 2021 um 8 %

Pressemitteilung 12 950-248/22 von Statistik Austria vom 2. 12. 2022.

Österreichs 7,12 Millionen lohnsteuerpflichtige Einkommensbezieher haben im Jahr 2021 30,8 Mrd Euro als Lohnsteuer an den Staat abgeliefert, um 2,3 Mrd Euro (+8 %) mehr als 2020. Die Bruttobezüge stiegen um 4,7 % auf 225,6 Mrd Euro. Im Vorjahr gab es 4,64 Mio unselbständig Erwerbstätige (+1,5 %) und 2,48 Mio Pensionisten (+1,2 %).

Männer stellten die Hälfte aller Lohnsteuerpflichtigen (50,3 % bzw 3.584.106 Lohnsteuerpflichtige), erhielten aber 60,6 % der Bruttobezüge und trugen mit 69,1 % mehr als zwei Drittel zum Lohnsteueraufkommen bei. Für 21,2 % aller Lohnsteuerpflichtigen ergab sich aufgrund geringer Bezüge keine anrechenbare Lohnsteuer. Der durchschnittliche Jahresbruttobezug bei ganzjähriger Beschäftigung variierte österreichweit deutlich nach dem Beschäftigungsausmaß (Vollzeitbeschäftigung 53.463 Euro, Teilzeitbeschäftigung 23.677 Euro).