

Ringvorlesung
Aktuelles aus Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung
WS 2008/2009

in Kooperation mit dem Steuerinstitut Nürnberg

20. November 2008

Peter Pickelmann, Erlangen



**Working for your future
... wherever you are.**



World Tax Service
WTS Aktiengesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft



Peter Pickelmann
Dipl.Finanzwirt (FH), Steuerberater

Tel. 09131-9700225
peter.pickelmann@wts.de

Homepage WTS AG Steuerberatungsgesellschaft:

www.wts.de

Anschrift Niederlassung Erlangen:
Mozartstr. 26, 91052 Erlangen



Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

Hintergrund:

Im Rahmen des Nationalen **Klimaschutz**programms hat sich die Bundesregierung im Oktober 2000 verpflichtet, beispielgebend für Unternehmen, Gebietskörperschaften und Bürger die CO₂-Emission ihrer Liegenschaften bis 2010 um 30% gegenüber 1990 zu reduzieren, um die Zielsetzungen des Kyoto-Protokolls zu erfüllen.

Vor diesem Hintergrund hat die „Deutsche Energie Agentur GmbH“ (Dena) im Auftrag des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen (BMVBW) den beiliegenden **Leitfaden „Energiespar-Contracting“** herausgegeben.



Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

Hintergrund:



Bundesministerium
für Verkehr, Bau
und Wohnungswesen





Was ist
„Energiespar-
Contracting“?

Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

- Energiespar-Contracting ist eine Variante öffentlich-privater Partnerschaften (PPP Public Private Partnership)
- **Energiespar-Contracting** umfasst
 - Planung,
 - Errichtung,
 - Finanzierung,
 - lfd. Betreuung/Wartungmöglicher bzw. geeigneter Maßnahmen, die zur Energieeinsparung während der Vertragslaufzeit beitragen.
- Die Investitionen des Auftragnehmers (AN - „Contractor“) müssen sich während der Vertragslaufzeit durch die erzielten Einsparungen amortisieren.



Was ist
„Energiespar-
Contracting“?

Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

- Der AN setzt **auf eigenes Risiko** Kapital und Know-how zur Verbesserung des Energiemanagements sowie der bau- und anlagentechnischen Ausstattung von Liegenschaften ein.
- Der AN **garantiert**, mittels Energiesparmaßnahmen die Energieverbrauchskosten des Vertragsobjekts während der Vertragslaufzeit im vereinbarten Umfang zu senken.
- Als **Vergütung** erhält der AN grds. den Betrag, den sich der Auftraggeber aufgrund der getroffenen Energiesparmaßnahmen an Energiekosten erspart.



Was ist
„Energiespar-
Contracting“?

Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

Vorteile für den Auftraggeber:

- keine Investitionskosten (keine Haushaltsmittel)
- seine „Energiekosten“ bleiben quasi gleich
- Reduzierung von Energieverbrauch und Luftschadstoffen

zu beachten:

- Energiepreisrisiko trägt der AG
- Nutzungsänderungen sind bei der Ermittlung der Energieeinsparung zu berücksichtigen



Wie wird
Energiespar-
Contracting
umgesetzt?

vorbereitende
Leistungen

Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

1. Grobanalyse:

Erstanalyse von Energiesparmaßnahmen, der erzielbaren Energiekosteneinsparung und der erforderlichen Investitions- und Finanzierungskosten.

2. Feinanalyse:

Das Ergebnis der Grobanalyse wird im Rahmen der Feinanalyse umfassend untersucht und analysiert.

Bestehen danach konkret erzielbare **Einsparpotenziale**, so vereinbaren die Parteien die Durchführung des Energiespargarantievertrags.



Wie wird
Energiespar-
Contracting
umgesetzt?

vorbereitende
Leistungen

Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

Im Anschluss an die Feinanalyse erbringt der AN je nach Größe und Besonderheit des Vertragsobjekts bspw. folgende **Leistungen**:

- Wärmedämmmaßnahmen,
- Erneuerung von Beleuchtung, Warmwasserspeicher ...
- Einbau von Abgaswärmetauscher, Wasserrecycling-Anlage, Blockheizkraftwerk, Selbstschluss- und Duscharmaturen, Gas- und Wasserzähler, etc.
- Einrichtung eines Leitrechners zum Steuern, Regeln, Bedienen und Beobachten von Primäranlagen (z.B. Einzelraumregler, Fühler, Sensoren, Ventile, Antriebe, Bedienpaneels, Controller)
- Einrichtung von Raumautomatisationssystemen zur Regelung des Komforts in Einzelräumen

Lieferung und Einbau der Anlagen erfolgt durch den AN bzw. durch Subunternehmer.



Wie wird
Energiespar-
Contracting
umgesetzt?

Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

Als Hauptleistung **garantiert** der AN, dass seine vorbereitenden Leistungen sowie seine weiteren bis Vertragsende auszuführenden Maßnahmen den Energieaufwand um einen bestimmten Betrag pro Abrechnungszeitraum senken.

Um die Einspargarantie zu erfüllen, tätigt der AN auch während der Vertragslaufzeit in seinem **Ermessen** stehende **Instandhaltungsleistungen** (ggf. auch Bauleistungen).

Die Art der Instandhaltungsstrategie und damit Art und Umfang der durchzuführenden Instandhaltungsleistungen im Einzelnen steht im Ermessen des AN.



Wie wird
Energiespar-
Contracting
umgesetzt?

Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

Die **Laufzeit** der Verträge wird in Abhängigkeit vom Lebenszyklus der installierten technischen Anlagen zwischen 5 und 15 Jahren betragen.

Der Umfang der Energieersparnis wird kalenderjährlich ermittelt (**Abrechnungszeitraum**).

Vergütung des AN:

Grundvergütung pro Abrechnungszeitraum: fester prozentualer Anteil des garantierten Einsparbetrages zzgl. gesetzlicher USt (!)

Bei Über- oder Unterschreiten der versprochenen Energieeinspargarantie erhöht oder vermindert sich die Vergütung des AN für den Abrechnungszeitraum.



Zusammenfassung der wichtigsten Vertragspflichten des AG:

Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

Vertragspflichten des AG:

- Beteiligung des AN an eingesparten **Energiekosten** (mit Bonus- bzw. Malusregelung)
- **Abnahme** der vom AN realisierten Energiesparmaßnahmen
- Überlassung sämtlicher für die Abrechnung maßgeblicher Energielieferrechnungen
- Einräumung von **Zutrittsrechten** für den AN während betriebsüblicher Arbeitszeiten
- Mitteilung von **Nutzungsänderungen**
- **Erhaltung des Ist-Zustands** des Vertragsobjekts durch Bauunterhaltungsmaßnahmen
- Sicherstellung, dass die vom AN an Anlagen mit energierelevanter Funktion vorgenommenen Einstellungen und Installationen **nicht geändert** werden.



Zusammenfassung der wichtigsten Vertragspflichten des AN:

Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

Vertragspflichten des AN („Contractor“):

- Einspargarantie für Reduzierung der Energiekosten
- Beteiligung des AG an eingesparten Energiekosten (Bonus- bzw. Malusregelung)
- Ausgleichszahlungen bei Nichteinhaltung des Garantieversprechens
- Garantierte Investitionen in Energiesparmaßnahmen
- Information des AG über geplante Energiesparmaßnahmen – Berücksichtigung von Änderungswünschen bzw. Alternativvorschlägen
- Instandhaltung der eingebrachten Anlagen, Geräte, Sachen und Systeme
- Einhaltung der vorgegebenen Komfortstandards (Raumluftkonditionen, Nutzungszeiten)
- jährliche Abrechnung und Dokumentation der erzielten Energiekosteneinsparung



Umsatz-
steuerliche
Behandlung?

Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

Fraglich ist insbesondere ...

- ob die vorbereitenden Leistungen als eigene Hauptleistung (**Werklieferung**) zu behandeln und mit Abnahme als erbracht anzusehen sind;
- ob die abgegebene **Garantie** ggf. eine weitere Hauptleistung darstellt, für die die **Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8g UStG** anzuwenden ist;
- ob und ggf. wie die **Gesamtvergütung** auf die jeweiligen Leistungen zu verteilen ist (z.B. 50% entfällt auf die Werklieferung, 30% auf die jährliche Instandhaltung; 20% auf das Garantieverprechen);
- ob aufgrund der Besonderheiten des Vertragswerks eine **Leistung „eigener Art“** vorliegt;
- welche Auswirkungen die **Über- oder Untererfüllung** des Garantieverprechens hat;
- wann die Umsatzsteuer **entsteht**;
- wann die **Rechnungsstellung** erfolgen muss.



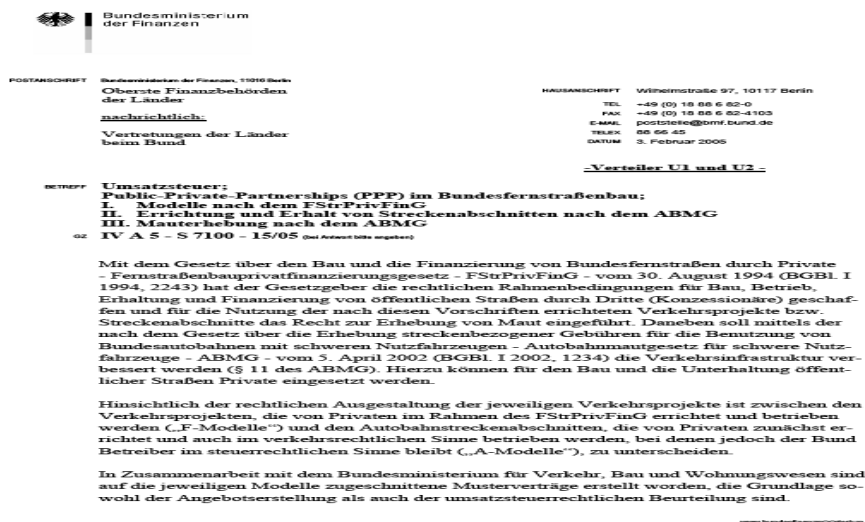
Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

Umsatz-
steuerliche
Behandlung?

1. Art der Leistung:

denkbare Varianten:

- Werklieferung (HL) und Garantiever sprechen (NL)
- Garantiever sprechen (HL) und Werklieferung (NL)
- Werklieferung (HL) und Garantiever sprechen (HL)
- ???





Umsatz-
steuerliche
Behandlung?

(1)

Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

1. Art der Leistung:

- Leitfaden: „typengemischter Vertrag“ mit „werkvertragsähnlichem Schwerpunkt“
- Das Eigentum an den technischen Anlagen, Geräten, Sachen, Systemen geht regelmäßig mit Abnahme kraft Gesetzes in das Eigentum des AG über.

aber:

Mit dem Übergang des zivilrechtlichen Eigentums erfolgt nicht notwendigerweise zugleich auch die umsatzsteuerliche „Verschaffung der Verfügungsmacht“.

- kein Lieferwille bei AN ? – keine Investition bei AG ?
- innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung hier:

Der AN erhält keine Gegenleistung für den Übergang von Sachen (...).



Umsatz-
steuerliche
Behandlung?

(2)

Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

1. Art der Leistung:

- Im Vordergrund der Leistung steht nicht die anfängliche Werklieferung, die zwar den Grundstein für die spätere Energieeinsparung legt, sondern die Summe aller Maßnahmen, die von der Planung, Errichtung, Monitoring bis zum Ende der Vertragslaufzeit erbracht werden, um die garantierte Energieeinsparung tatsächlich zu erzielen.
- Risiko sämtlicher Maßnahmen liegt beim AN!
- gem. Leitfaden = Dienstleistung

Zwischenergebnis: nach dem aus dem Leitfaden erkennbaren Willen der Bundesregierung handelt es sich beim „Energiespar-Contracting“ nicht um mehrere Hauptleistungen, sondern um eine Dienstleistung eigener Art. Eine Aufteilung des Gesamtentgelts auf verschiedene Hauptleistungen ist damit nicht vorzunehmen.



Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

2. Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8g UStG (?) :

Steuerfrei ist u.a. „die Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten ...“.

Problem: Vorsteuerabzug? Option? Ort der Leistung?

- Ein Garantieverprechen wäre nach § 4 Nr. 8g UStG steuerfrei, wenn es ein vom Eigenverhalten des Garantiegebers unabhängiges Risiko abdeckt (A 68 (2) UStR).
- Hier liegt keine „Übernahme einer Garantie“ vor, sondern sie wird vom AN selbst eingegangen.
- Leitfaden: „zzgl. gesetzlicher USt“

Zwischenergebnis: Die Leistungen sind insgesamt umsatzsteuerpflichtig.



Umsatz-
steuerliche
Behandlung?

Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

3. Entstehung der USt:

- Die USt entsteht mit Ausführung der (sonstigen) Leistung, im Fall von Teilleistungen mit Ausführung der Teilleistung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG).
- Teilleistungen liegen vor, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird.

=> Hier wird die Energieeinsparleistung an der jährlich (12-Monatsabrechnungszeitraum) tatsächlich erzielten Energieeinsparung ermittelt.

=> jeder Abrechnungszeitraum ist ein eigener Teilleistungszeitraum. Die USt richtet sich nach dem am Ende eines jeweiligen Teilleistungszeitraums geltenden Steuersatz.



Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

4. Entgeltskorrekturen wegen Unter- oder Übererfüllung der Einspargarantie:

- Wird das Garantieverprechen nicht eingehalten (negativer Saldo), muss der AN den ermittelten Differenzbetrag für den jeweils zugrunde liegenden Abrechnungszeitraum an den AG zurückzahlen. Insoweit liegt kein Schadenersatz vor, sondern eine Minderung des Entgelts für den jeweiligen Abrechnungszeitraum, auf den sich die Ermittlung des Differenzbetrages bezieht (§ 17 Abs. 1 UStG).
- Wird das Garantieverprechen übererfüllt (positiver Saldo), so steht dem AN ein zusätzliches Entgelt für den jeweiligen Abrechnungszeitraum zu (§ 17 Abs. 1 UStG).

Anzuwenden ist dabei der Steuersatz, der am Ende des zugrunde liegenden Abrechnungszeitraums gilt.
(§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 2 UStG)



Umsatz-
steuerliche
Behandlung?

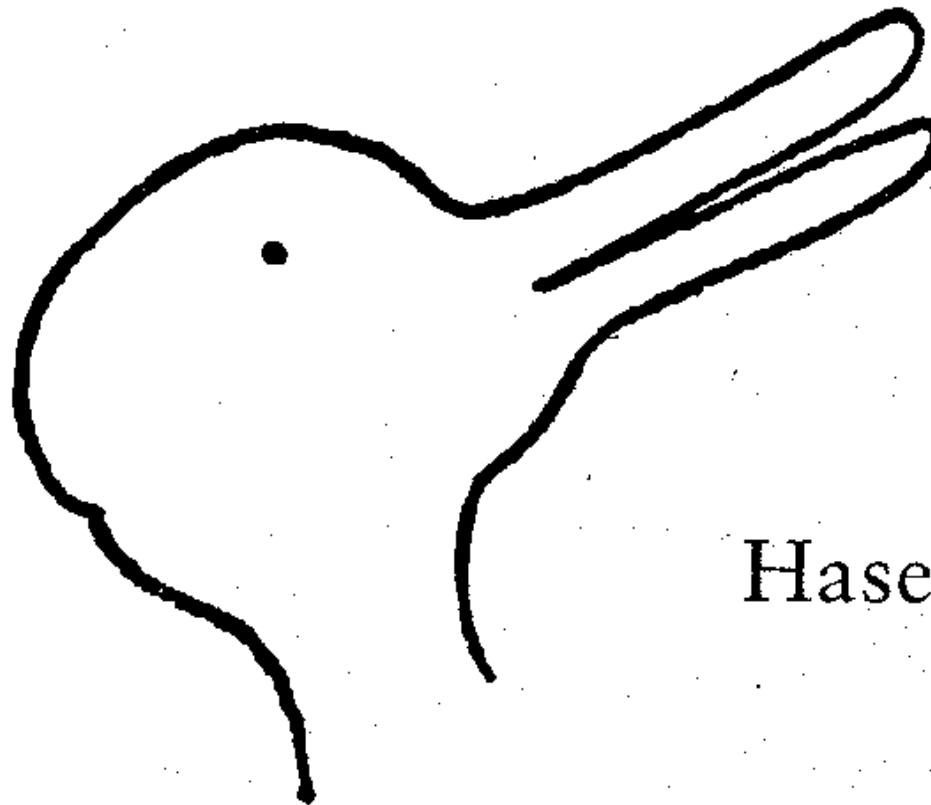
Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

5. Rechnungsstellung:

- Der AN führt steuerpflichtige Leistungen in Form von Teilleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück aus. (Ort der Leistung damit am Ort des Grundstücks - § 3a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG).
- Der AN ist demnach - unabhängig, ob der Kunde Unternehmer ist oder nicht - verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der jeweiligen Teilleistung eine Rechnung auszustellen. (§ 14 Abs. 2 Nr. 1 UStG)

Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

Umsatz-
steuerliche
Behandlung?



Hase oder Ente?



Umsatz-
steuerliche
Behandlung?

Umsatzbesteuerung von Energiespargarantieverträgen

Für Fragen stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung.

Vielen Dank für Ihr Interesse!

Ringvorlesung
Aktuelles aus Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung
WS 2008/2009

in Kooperation mit dem Steuerinstitut Nürnberg
20. November 2008

nächste Veranstaltung am 4.12.2008

Dipl.-Kfm. Eduard Paul MRICS

„Immobilienbewertung für erbschaftsteuerliche Zwecke“