

Erfolgsfaktoren für industrielle Contracting-Projekte

Aktuelle Entwicklungen im Bilanz- und Steuerrecht

WOLFRAM MORITZ*

Industriellen Bedarf an Nutzenergie wie Wärme, Dampf, Druckluft auszulagern, ist mittlerweile kein exotisches Vorgehen mehr. Immer mehr Industrieunternehmen lassen bei

- Produktionsausweitungen,
- Standortverlagerungen oder
- Umstrukturierungen

die Realisierung der Nutzenergieversorgung durch einen Energiedienstleister, ein Contracting-Unternehmen, erledigen. Die Erwartungen hinsichtlich der damit verbundenen Vorteile betreffen in erster Linie

- die Verbesserung der Energieeffizienz mit der Folge von Kostensenkungen,
- die Möglichkeit der Konzentration auf das Kerngeschäft durch Entlastung im Bereich der Administration und Finanzierung sowie durch Entlastung der Bilanz („off-balance“),
- die Realisierung von Synergie-Effekten im Bereich der Betriebsführung und des Einkaufs und
- die Nutzung von innovativen aber erprobten technischen und administrativen Ideen.

Um industrielle Contracting-Projekte zum Erfolg zu führen, sind zahlreiche Randbedingungen zu beachten, die angesichts der sehr dynamischen Entwicklung des europäischen und bundesdeutschen Rechtsrahmens und der dazu ergehenden Rechtsprechung ständig neu zu bewerten und abzustimmen sind. Die nachfolgend angesprochenen Themen aus dem Bereich des Bilanz- und Steuerrechts spiegeln einige der aktuellen Erfahrungen der auf diesen Bereich einschließlich des zivil- und energierechtlichen Umfelds spezialisierten Kanzlei Moritz Pökl Winterlich, Rechtsanwälte Steuerberater Wirtschaftsprüfer, mit Sitz in Northeim wieder, in der der Autor als Partner tätig ist.

Bilanzrechtliche Entwicklungen

Die Konzentration auf das Kerngeschäft mit entsprechender Entlastung der Bilanz gelingt nur, wenn die im Contracting verwendeten

Anlagen und die damit zusammenhängende Finanzierung der Anlagen nicht in die Bilanz des Kunden eingehen. Um diesen Vorteil zu erreichen, muss das Bilanzierungssystem (HGB, IAS/IFRS oder z.B. US-GAAP) des Kunden den geschlossenen Contracting-Vertrag entsprechend beurteilen.

Internationale Rechnungslegung: uneingeschränkte Anwendbarkeit von IFRIC 4

In der Vergangenheit ist wiederholt diskutiert worden, ob Contracting-Verträge grundsätzlich nach denjenigen Regeln zu bilanzieren sei, die für Leasing-Verhältnisse gelten.

In Bezug auf die internationale Rechnungslegung (IAS/IFRS) ergeben sich die Leasing-spezifischen Regeln aus IAS 17. Dabei sind insbesondere zwei „Tests“ durchzuführen, die in Contracting-Projekten regelmäßig zur nicht gewollten Bilanzierung beim Kunden führen. Dies ist zum einen der „Laufzeit-test“, bei dem die Laufzeit des Contracting-Vertrages der Nutzungsdauer der Anlage gegenübergestellt wird. Beträgt die Laufzeit des Vertrages mindestens 75 Prozent der Nutzungsdauer, so ist beim Kunden zu bilanzieren. Ist die Laufzeit kürzer, scheidet eine anders gelagerte Bilanzierung am „Barwert-test“, bei dem die unbedingt zu zahlenden (Grundpreis-)Raten den Anschaffungskosten der Anlage gegenübergestellt werden. Ist der Barwert der Raten größer als 90 Prozent der Anschaffungskosten, so erfolgt ebenfalls die Bilanzierung beim Kunden.

Der Segen des Interpretations-Standards IFRIC 4 ist nun, dass er eine Vorfrage beantwortet, nämlich die Frage, wie denn zu ermitteln ist, ob ein bestimmtes Vertragsverhältnis ein Leasing-Verhältnis enthält. Kommt man anhand dieses Standards zu der Überzeugung, dass kein Leasing-Verhältnis enthalten ist, ist die Anwendung von IAS 17 ausgeschlossen, mit der Folge, dass regelmäßig die Bilanzierung beim Contractor und nicht beim Kunden

anzunehmen ist. Dieser Standard (IFRIC 4) ist nun auf Geschäftsjahre seit 2006 anzuwenden. Dabei enthält IFRIC 4 keine spezifische Übergangsregelung, sodass die Anwendung grundsätzlich auch in Bezug auf schon bestehende Vertragsverhältnisse geboten ist. Diese uneingeschränkte Anwendbarkeit sollte zum Anlass genommen werden, bestehende Contracting-Verhältnisse auf Optimierungsmöglichkeiten zu untersuchen, bevor das Thema als Prüfungsschwerpunkt im Rahmen der Jahresabschlussprüfung aufgegriffen wird.

Bei neuen Projekten empfiehlt es sich, vorab aufseiten des Kunden zu prüfen, welche IFRIC-4-konformen Lösungen denkbar sind. Die Kernfragen dazu lauten:

- Ist es möglich, die Nutzenergielieferung an zwei rechtlich selbständige Unternehmen vorzunehmen?
- Ist es denkbar, Standardanlagen einzusetzen, gegebenenfalls als Containerlösung?

Darüber hinausgehende Lösungen sind unter Berücksichtigung des konkreten Projekts zwar denkbar, erfordern aber tiefgehende Analysen und eine gewisse Gestaltungsbereitschaft auf beiden Seiten.

Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG): Neues zu „off-balance“ auch im HGB?

Bisher ist die HGB-Bilanzierung von Contracting-Verträgen von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geprägt, der eine Bilanzierung nach den Regeln für Mietereinbauten für richtig hält. Die Zuordnung zur Bilanz des Contractors gelingt damit in aller Regel. Leasing-Regeln sind dagegen nicht anzuwenden.

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), das voraussichtlich ab 2010 Anwendung findet, soll „im Ergebnis ... das HGB-Bilanzrecht den Unternehmen weiterhin eine vollwertige Alternative zu

den internationalen Rechnungslegungsstandards bieten“. Insofern war fraglich, ob neue Regeln für Leasing-Verhältnisse und andere Vertragsverhältnisse aufgenommen werden sollten, die unter anderem Finanzierungscharakter haben.

In den bisherigen Entwürfen ist eine relevante Veränderung bei den Vorschriften zu Anhang-Angaben (§ 285 Abs. 3 HGB) zu verzeichnen, die allerdings keine tiefgreifenden Auswirkungen erwarten lässt.

Insgesamt ist wohl auch im weiteren Gesetzgebungsverfahren nicht mit einer Änderung der Regeln zur Bilanzierung von Contracting-Verträgen unter dem Handelsgesetzbuch (HGB) zu rechnen, sodass die verlässliche Regelungslage diesbezüglich erhalten bleibt.

Steuerrechtliche Entwicklungen

Energiemanagementsysteme im Energie- und Stromsteuerrecht: Verpflichtung? Wenn ja, ab wann?

Bereits seit Jahren ist im Gespräch, die Erstattungen für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes – zu denen auch Contracting-Unternehmen in aller Regel zählen – an das Betreiben eines Energiemanagementsystems zu koppeln. Diese Forderung wurde nun im Rahmen des Integrierten Energie- und Klimaprogramm der Bundesregierung (IEKP) vom 05.12.2007 offiziell erhoben und als Maßnahme Nr. 6 in das IEKP aufgenommen. Mit dem IEKP legte das Bundesumweltministerium (BMU) einen vierstufigen Plan zur Einführung moderner Energiemanagementsysteme vor. Das Bundesfinanzministerium (BMF) lieferte einen entsprechenden Gesetzesvorschlag zur Umsetzung.

Seitdem sind jedoch diverse Teile des IEKP umgesetzt worden, ohne dass die Verpflichtung zur Einführung von Energiemanagementsystemen geregelt wurde. Zurzeit ist fraglich, ob und wann es zu einer entsprechenden Umsetzung kommt. Insbesondere ist strittig, wie die vom BMU geforderte Zertifizierung der Energiemanagementsysteme erfolgen soll. Dabei ist allerdings zu beachten, dass durch die Hintertür des EEG bereits eine Zertifizierung eingeführt wurde, „mit der der Energieverbrauch und die Potenziale zur Verminderung des Energieverbrauchs erhoben und bewertet wor-

den sind“ (§ 42 Abs. 1 Nr. 4 EEG). Damit sind Unternehmen, die die Begrenzungsmöglichkeit (Besondere Ausgleichsregelung) der §§ 40 ff. EEG 2009 in Anspruch nehmen möchten ohnehin schon aufgefordert, ein Energiemanagementsystem – zumindest in rudimentären Zügen – zu installieren und zertifizieren zu lassen. Damit dürfte der bisher noch bestehende Widerstand gegen die Einführung dieser Voraussetzung auch im Energie- und Stromsteuerrecht schwächer werden. Unabhängig von der gesetzlichen Verpflichtung zur Einführung entsprechender Systeme ist die Tatsache, dass Contracting-Unternehmen regelmäßig bereits langjährige Erfahrungen mit Energiemanagementsystemen gesammelt haben, hilfreich bei der Umsetzung von Contracting-Projekten. So kann die Erfahrung des Contractors auch dazu genutzt werden, ein Energiemanagementsystem für das gesamte Kundenunternehmen zu installieren und nicht nur für den von ihm verantworteten Teilbereich.

„Unternehmen des Produzierenden Gewerbes“: ein unbestimmter Rechtsbegriff?

Zunehmend beschäftigt die Frage, was eigentlich ein „Unternehmen des Produzierenden Gewerbes“ sei, die Finanzgerichte. Der eigentlich klar in § 2 des Stromsteuergesetzes definierte Begriff erweist sich angesichts der weitreichenden finanziellen Auswirkungen als keineswegs so klar. Auswirkungen ergeben sich insbesondere:

- für die Entlastungen nach §§ 54, 55 Energiesteuergesetz
- für die Entlastungen nach §§ 9, 10 Stromsteuergesetz
- für die besondere Ausgleichsregelung der §§ 40 ff. EEG 2009
- für die Begrenzung des KWK-Zuschlags nach § 9 Abs. 7 KWKG

Die Unklarheiten ergeben sich aus der Tatsache, dass verschiedene Kriterien für eine Einordnung herangezogen werden können und sich je nach Kriterium möglicherweise ein anderer Schwerpunkt eines Unternehmens und damit eine andere Einordnung ergibt. So ist ein Unternehmen, das gleichzeitig produziert und Handel betreibt möglicherweise unter Berücksichtigung der Personalzahlen schwerpunktmäßig ein „Unternehmen des Produzierenden Gewer-

bes“. Beurteilt man es aber nach den Umsatzzahlen, so kann der Schwerpunkt im Handel und damit nicht im produzierenden Gewerbe liegen. In Contracting-Projekten spielt daher regelmäßig auch die Sicherstellung der Privilegierung als „Unternehmen des Produzierenden Gewerbes“ eine wichtige Rolle. Contracting-Unternehmen sind meist zweifelsfrei als Unternehmen der Versorgungsbranche – und damit als Unternehmen des produzierenden Gewerbes – eingeordnet, sodass die von Kunden gewünschte Sicherstellung der Privilegierung in aller Regel gelingt.

Strittig sind lediglich diejenigen Fälle, in denen die Lieferung von Licht und Beleuchtung oder Druckluft alleiniges oder überwiegendes Geschäftsfeld eines Contractors darstellt. In diesen Fällen nimmt die Zollverwaltung regelmäßig einen Schwerpunkt im Bereich der technischen Dienstleistungen und damit außerhalb der „Unternehmen des Produzierenden Gewerbes“ an.

Fazit

Die aktuellen Entwicklungen im Bilanz- und Steuerrecht wirken sich auf die Erfolgsfaktoren in Contracting-Projekten gravierend aus. Sei es die Klärung der Regelungen zur „off-balance“ Problematik oder die Einführung von Energiemanagementsystemen: Die aktuellen Entwicklungen beeinflussen die Vorteile von Contracting-Projekten. Eine Kenntnis dieser Faktoren ermöglicht es beiden Seiten optimale Gestaltungen zu finden und umzusetzen. ● ● ● ● ●



* Weitere Informationen:

Wolfram Moritz
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Moritz • Pökl • Winterlich
Tel. (05551) 98807-0
w.moritz@mpw-net.de