

Teilmortisations-Erlass des BMF

Steuerrechtliche Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Geber

(Bundesminister der Finanzen, Schreiben vom 22.12.1975 - IV B 2 - S 2170 - 161/75)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder, hat der Bundesminister der Finanzen zu einem Schreiben des Deutschen Leasing-Verbandes vom 24.07.1975 wie folgt Stellung genommen:

1. Gemeinsames Merkmal der in dem Schreiben des Deutschen Leasing-Verbandes dargestellten Vertragsmodelle ist, dass eine unkündbare Grundmietzeit vereinbart wird, die mehr als 40% jedoch nicht mehr als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt und dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Gebers sowie alle Nebenkosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasing-Gebers in der Grundmietzeit durch die Leasing-Raten nur zum Teil gedeckt werden. Da mithin Finanzierungs-Leasing im Sinne des BdF-Schreibens über die ertragsteuerrechtliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter vom 19.4.1971 (BStBl. I S. 264) nicht vorliegt, ist die Frage, wem der Leasing-Gegenstand zuzurechnen ist, nach den allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden.

2. Die Prüfung der Zurechnungsfrage hat folgendes ergeben:

- a. Vertragsmodelle mit Andienungsrecht des Leasing-Gebers, jedoch ohne Optionsrecht des Leasing-Nehmers Bei diesem Vertragsmodell hat der Leasing-Geber ein Andienungsrecht. Danach ist der Leasing-Nehmer, sofern ein Verlängerungsvertrag nicht zustande kommt, auf Verlangen des Leasing-Gebers verpflichtet, den Leasing-Gegenstand zu einem Preis zu kaufen, der bereits bei Abschluss des Leasing-Vertrages fest vereinbart wird.

Der Leasing-Nehmer hat kein Recht, den Leasing-Gegenstand zu erwerben. Der Leasing-Nehmer trägt bei dieser Vertragsgestaltung das Risiko der Wertminderung, weil er auf Verlangen des Leasing-Gebers den Leasing-Gegenstand auch dann zum vereinbarten Preis kaufen muss, wenn der Wiederbeschaffungspreis für ein gleichwertiges Wirtschaftsgut geringer als der vereinbarte Preis ist.

Der Leasing-Geber hat jedoch die Chance der Wertsteigerung, weil er sein Andienungsrecht nicht ausüben muss, sondern das Wirtschaftsgut zu einem über dem Andienungspreis liegenden Preis verkaufen kann, wenn ein über dem Andienungspreis liegender Preis am Markt erzielt werden kann. Der Leasing-Nehmer kann unter diesen Umständen nicht als wirtschaftlicher Eigentümer des Leasing-Gegenstandes angesehen werden.

- b. Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses Nach Ablauf der Grundmietzeit wird der Leasing-Gegenstand durch den Leasing-Geber veräußert. Ist der Veräußerungserlös niedriger als die Differenz zwischen den Gesamtkosten des Leasing-Gebers und den in der Grundmietzeit entrichteten Leasing-Raten (Restamortisation), so muss der Leasing-Nehmer eine Abschlusszahlung in Höhe der Differenz zwischen Restamortisation und Veräußerungserlös zahlen.

Ist der Veräußerungserlös hingegen höher als die Restamortisation, so erhält der Leasing-Geber 25%, der Leasing-Nehmer 75% des die Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses. Durch die Vereinbarung, dass der Leasing-Geber 25% des die Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses erhält, wird bewirkt, dass der Leasing-Geber noch in einem wirtschaftlichen ins Gewicht fallenden Umfang an etwaigen Wertsteigerungen des Leasing-Gegenstandes beteiligt ist. Der Leasing-Gegenstand ist daher dem Leasing-Geber zuzurechnen.

Eine ins Gewicht fallende Beteiligung des Leasing-Gebers an Wertsteigerungen des Leasing-Gegenstandes ist hingegen nicht mehr gegeben, wenn der Leasing-Geber weniger als 25% des die Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses erhält. Der Leasing-Gegenstand ist in solchen Fällen dem Leasing-Nehmer zuzurechnen.

- c. Kündbarer Mietvertrag mit Anrechnung des Veräußerungserlöses auf die vom Leasing-Nehmer zu leistende Schlusszahlung Der Leasing-Nehmer kann den Leasing-Vertrag frühestens nach Ablauf einer Grundmietzeit, die 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt, kündigen. Bei Kündigung ist eine Abschlusszahlung in Höhe der durch die Leasing-Raten nicht gedeckten Gesamtkosten des Leasing-Gebers zu entrichten.

Auf die Abschlusszahlung werden 90% des vom Leasing-Geber erzielten Veräußerungserlöses angerechnet. Ist der anzurechnende Teil des Veräußerungserlöses zuzüglich der vom Leasing-Nehmer bis zur Veräußerung entrichteten Leasing-Raten niedriger als die Gesamtkosten des Leasing-Gebers, so muss der Leasing-Nehmer in Höhe der Differenz eine Abschlusszahlung leisten. Ist jedoch der Veräußerungserlös höher als die Differenz zwischen Gesamtkosten des Leasing-Gebers und den bis zur Veräußerung entrichteten Leasing-Raten, so behält der Leasing-Geber diesen Differenzbetrag in vollem Umfang.

Bei diesem Vertragsmodell kommt eine während der Mietzeit eingetretene Wertsteigerung in vollem Umfang dem Leasing-Geber zugute. Der Leasing-Geber ist daher nicht nur rechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer des Leasing-Gegenstandes. Die vorstehenden Ausführungen gelten nur grundsätzlich, d.h. nur insoweit, wie besondere Regelungen in Einzelverträgen nicht zu einer anderen Beurteilung zwingen.

Anmerkung:

Das vorstehende Schreiben hat große Bedeutung für das Leasing. Erstmals seit der Veröffentlichung des "Leasing-Erlasses" vom 19.4.1971 hat die Finanzverwaltung sich in diesem Schreiben in allgemeiner Form zur Frage der Zurechnung des Leasing-Gegenstandes bei bestimmten Vertragstypen geäußert. Bei allen drei Vertragstypen handelt es sich um sogenannte Non-Pay-Out-Verträge. Diese Verträge haben in den letzten Jahren zunehmend an Bedeutung gewonnen, nicht zuletzt deshalb, weil die Teilamortisation in der Grundmietzeit gerade in einer Zeit des knappen Geldes dem Leasing-Nehmer die Investitionsentscheidung erleichtern kann. Der Leasing-Geber erhält auf Grund der vertraglichen Vereinbarungen in allen Fällen den durch die Leasing-Raten während der Grundmietzeit noch nicht gedeckten Teil seiner Gesamtaufwendungen

Das Risiko der Wertminderung liegt mithin eindeutig beim Leasing-Nehmer. Die Chance der Wertsteigerung ist jedoch - ganz oder doch zu einem ins Gewicht fallenden Teil - beim Leasing-Geber verblieben. Dieser ist daher nicht nur bürgerlich-rechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer des Leasing-Gegenstandes. Das "Vertragsmodell mit Aufteilung des Mehrerlöses" (Nr. 2 Buchst. b des Schreibens) sei an einem Beispiel verdeutlicht: Beträgt die Restamortisation 100 und wird ein Veräußerungserlös von 110 erzielt, so muss der Leasing-Geber 100 zuzüglich (mindestens) 25% des Mehrerlöses (= 2,5) erhalten. Erhält er vom Mehrerlös weniger, kann er nicht als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden.