

## ABC — Bilanz- und Steuerrecht: Leasing (2)

### 5. Zurechnung des Leasing-Gegenstandes

#### 5.1 Vollamortisationsverträge

- 5.1.1 Vollamortisationsverträge ohne Option
- 5.1.2 Vollamortisationsverträge mit Kaufoption
- 5.1.3 Vollamortisationsverträge mit Mietverlängerungsoption

#### 5.2 Teilamortisationsverträge

- 5.2.1 Teilamortisationsverträge mit Andienungsrecht
- 5.2.2 Teilamortisationsverträge mit Aufteilung des Mehrerlöses
- 5.2.3 Teilamortisationsverträge mit Kündigungsrecht

#### 5.3 Spezial-Leasing

#### 5.4 Sonstige Leasing-Modelle

### 5. Zurechnung des Leasing-Gegenstandes

Nach welchen Kriterien ist die Frage der Zurechnung des Leasing-Gegenstandes zu beurteilen? Entscheidend ist, wer *wirtschaftlicher* Eigentümer des Leasing-Gegenstandes ist und wer einen etwaigen Mehrwert nach Ablauf des Leasing-Vertrages realisieren kann. Im einzelnen hat die Finanzverwaltung folgende Grundsätze aufgestellt:

#### 5.1 Vollamortisationsverträge

Erhält der Leasing-Geber während der Grundmietzeit aus den Leasing-Raten eine volle Deckung seiner Investitions- und Finanzierungskosten, dann gilt:

##### 5.1.1 Vollamortisationsverträge ohne Option

Beträgt die Dauer der unkündbaren Grundmietzeit mindestens 40% und höchstens 90% der betrieblichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes, dann ist die Sache dem Leasing-Geber, andernfalls dem Leasing-Nehmer zuzurechnen.

Beispiel:

Eine EDV-Anlage, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beispielsweise fünf Jahre (60 Monate) beträgt, ist mithin dem Leasing-Geber zuzurechnen, wenn die Grundmiete über mindestens 24 Monate und höchstens 54 Monate läuft.

Die Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ist für Hardware verhältnismäßig einfach, bereitet hingegen bei Software teilweise erhebliche Schwierigkeiten, da es insoweit noch zu wenig Erfahrungswerte gibt. Softwareleasing auf der Basis von Vollamortisationsverträgen kann daher zu Zurechnungsproblemen führen.

##### 5.1.2 Vollamortisationsverträge mit Kaufoption

Hat der Leasing-Nehmer nach Ablauf der Grundmietzeit das Recht, den Leasing-Gegenstand zu erwerben,

dann erfolgt die Zurechnung beim Leasing-Geber, wenn die Grundmietzeit mindestens 40% und höchstens 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt *und* der von vorneherein zu vereinbarenden Kaufpreis mindestens so hoch ist wie der unter Anwendung der linearen AfA zu ermittelnde Restbuchwert des Leasing-Gegenstandes oder – falls geringer – der gemeine Wert des Leasing-Gegenstandes im Zeitpunkt des Erwerbs.

##### 5.1.3 Vollamortisationsverträge mit Mietverlängerungsoption

Steht dem Leasing-Nehmer das Recht zu, den Leasing-Vertrag nach Ablauf der Grundmietzeit durch einseitige Erklärung zu verlängern, dann ist der Leasing-Geber als wirtschaftlicher Eigentümer des Leasing-Gegenstandes zu betrachten, wenn die Grundmietzeit mindestens 40% und höchstens 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt *und* die nach Ablauf der Grundmietzeit folgende Anschlussmiete mindestens so hoch wie der auf der Basis des linearen Restbuchwertes oder – falls niedriger – des gemeinen Werts zu ermittelnde Wertverzehr des Leasing-Gegenstandes ist (bei Gebäuden gelten insoweit spezielle Regelungen).

#### 5.2 Teilamortisationsverträge

Bei Verträgen, die dem Leasing-Geber innerhalb der Grundmietzeit keine vollständige Deckung seiner Investitions- und Finanzierungskosten gewähren, ist wie folgt zu differenzieren:

##### 5.2.1 Teilamortisationsvertrag mit Andienungsrecht

Bei dieser Vertragsgestaltung hat der Leasing-Geber das Recht, vom Leasing-Nehmer den Erwerb des Leasing-Gegenstandes zum Ende der Grundmietzeit zu einem von vorneherein fixierten Kaufpreis zu verlangen. Der Leasing-Nehmer seinerseits ist nicht berechtigt, durch einseitige Erklärung die Übertragung des Leasing-Gegenstandes auf sich herbeizuführen.

Der Gegenstand ist dem Leasing-Geber zuzurechnen, da ihm allein die Chance einer Wertsteigerung zukommt – der Leasing-Geber kann nämlich bei Ablauf der Grundmietzeit nach eigenem kaufmännischen Ermessen entscheiden, ob er das Andienungsrecht ausübt oder einen evtl. höheren Wert durch Veräußerung an Dritte realisiert.

##### 5.2.2 Teilamortisationsvertrag mit Aufteilung des Mehrerlöses

Bei dieser Vertragsform besteht auf Seiten des Leasing-Nehmers weder ein Recht noch eine Verpflichtung zur Übernahme des Leasing-Gegenstandes nach

Ablauf der Grundmietzeit. Der Gegenstand wird vielmehr durch den Leasing-Geber veräußert.

Der Leasing-Gegenstand ist dem Leasing-Geber zuzurechnen, wenn

- der Leasing-Nehmer einen etwaigen Veräußerungsverlust des Leasing-Gebers auszugleichen hat bzw.
- der Leasing-Geber mindestens 25% eines etwaigen Veräußerungsgewinnes erhält.

Der Veräußerungsverlust bzw. Veräußerungsgewinn wird hierbei durch Vergleich der Investitions- und Finanzierungskosten des Leasing-Gebers mit dem Veräußerungserlös ermittelt.

### 5.2.3 Teilamortisationsvertrag mit Kündigungsrecht

Dieser Vertragstyp sieht vor, daß der Leasing-Nehmer berechtigt ist, den Vertrag nach Ablauf einer Grundmietzeit von mindestens 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes zu kündigen.

Das Leasing-Objekt ist dem Leasing-Geber zuzurechnen, wenn der Leasing-Nehmer verpflichtet ist, an den Leasing-Geber bei Vertragsende

- eine Abschlußzahlung in Höhe der Differenz zwischen den Gesamtkosten des Leasing-Gebers und den während der Vertragszeit entrichteten Leasing-Raten
- abzüglich bis zu 90% des vom Leasing-Geber bei Veräußerung an Dritte erzielten Erlöses

zu entrichten. Unterschreitet der anzurechnende Teil von 90% des Veräußerungserlöses des Leasing-Gegenstandes die Differenz, ist Voraussetzung für eine Zurechnung beim Leasing-Geber, daß der Leasing-Nehmer den Minderbetrag ausgleicht.

Für EDV-Produkte ist diese Vertragsform ganz besonders geeignet, da sie es dem Leasing-Nehmer ermöglicht, sich - wenn auch unter nennenswerten Zahlungen - im Falle einer Überalterung des Leasing-Gegenstandes frühzeitig vom Vertrag zu lösen und die neueste EDV-Generation anzuschaffen.

### 5.3 Spezial-Leasing

Ist der Leasing-Gegenstand speziell auf die Verhältnisse des Leasing-Nehmers zugeschnitten und kann er nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch durch diesen sinnvoll genutzt werden, dann ist der Gegenstand dem Leasing-Nehmer zuzurechnen, ohne daß es auf das Verhältnis zwischen Grundmietzeit und Nutzungsdauer ankommt. Dieser Fall wird regelmäßig beim Leasing von Individual-Software vorliegen.

### 5.4 Sonstige Leasing-Modelle

Die vorstehend erfolgte Einordnung befaßt sich mit den gebräuchlichsten Leasing-Formen, ist jedoch nicht abschließend. Kaufmännischer und juristischer Einfallreichtum führt immer wieder zu neuen Vertragsformen, die erst bei detaillierter Analyse einen Rückschluß zulassen, ob der Leasing-Geber oder der Leasing-Nehmer wirtschaftlicher Eigentümer des Objektes ist. Entscheidend ist hierbei immer das Kriterium, welche Vertragspartei eine bei Beendigung des Leasing-Vertrages etwa vorhandene Wertsteigerung für sich realisieren kann.

W. G.

### Literatur

Aus der schier unübersehbaren Fülle des vorhandenen Schrifttums sind hervorzuheben: Hagenmüller/Stoppok, Leasing-Handbuch, 5. Auflage 1988; Bordewin, Leasing im Steuerrecht, 2. Auflage 1985; Clausen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rdn. 1100 ff.

Speziell mit Software-Leasing befaßt sich Feldhahn in DStR 1985, 336.

Die Finanzverwaltung hat die steuerliche Zuordnung von Leasing-Gegenständen in folgenden Grundsatzerlassen geregelt: Mobilien-Erlaß vom 19. 4. 1971, BStBl I, 264 für Vollamortisationsverträge über bewegliche Wirtschaftsgüter; Immobilienerlaß vom 21. 3. 1972, BStBl I, 181 für Vollamortisationsverträge über unbewegliche Wirtschaftsgüter; Teilamortisations-Erlaß vom 22. 12. 1975, Der Betrieb 1976, 172 = Betriebs-Berater 1976, 72.

Verfasser des Stichworts „Leasing“: Walter Grosse, Rechtsanwalt und Steuerberater in München

## Neue Schiedsgerichtsordnung

Am 1. Januar 1988 ist die neue Schiedsgerichtsordnung des Deutschen Ausschusses für Schiedsgerichtswesen in Kraft getreten. Sie berücksichtigt besonders die Belange der EDV-Branche und bietet hier eine alternative Möglichkeit der Streitschlichtung und Streitentscheidung gegenüber der Inanspruchnahme staatlicher Gerichte. Der Deutsche Ausschuss für Schiedsgerichtswesen ist in Zusammenarbeit mit der Industrie- und Handelskammer zu Köln bei der Auswahl geeigneter, im EDV-Bereich erfahrener Schiedsrichter, behilflich.

Die Schiedsgerichtsordnung garantiert durch ein verwaltetes Verfahren einen zügigen und korrekten Ablauf; sie hat eine Gebührenregelung, die eine Schiedsgerichtsvereinbarung auch bei geringeren Streitwerten annehmbar macht und eignet sich auch

für Verfahren mit internationalem Bezug. Die Schiedsklage ist bei der Geschäftsstelle des Ausschusses einzureichen. Bis zur vollständigen Zusammensetzung des Schiedsgerichts übernimmt die Geschäftsstelle die Verfahrensleitung.

Die Schiedsgerichtsordnung kann bei der Geschäftsstelle des Deutschen Ausschusses für Schiedsgerichtswesen, Adenauerallee 148, 5300 Bonn 1, Tel.: 02 28/104-0, zum Preis von DM 7,— bezogen werden. Nähere Auskünfte erteilen ebenfalls die Geschäftsstelle des Deutschen Ausschusses für Schiedsgerichtswesen beim Deutschen Industrie- und Handelstag, Frau Möller, und die Industrie- und Handelskammer zu Köln, Unter Sachsenhausen 10-26, 5000 Köln 1, Frau Weidhaas, Tel.: 02 21/16 40-137.

U. Weidhaas