Anlage 2
Ertragsteuerliche Beurteilung von Leasingverträgen im kommunalen Bereich (Kommunalleasing)

Merkblatt des Bayerischen Staatsministeriums

der Finanzen

I.
Allgemeines

Private Kapitalanleger streben als Leasinggeber bei Leasingmodellen zum Bau und Betrieb kommunaler Einrichtungen zur Verbesserung der Rendite auch steuerliche Vorteile an. Die Vorteile bestehen in der Minderung der Einkommensteuer (Körperschaftssteuer, gegebenenfalls auch Gewerbesteuer) durch den sofortigen Abzug von Anlaufkosten und durch Abschreibungen (Absetzungen für Abnutzung oder erhöhte Absetzungen, zusätzliche Sonderabschreibung). Ist bei betrieblicher Kapitalanlage aus der Veräußerung des Objekts nach Ablauf der Mietzeit (des Leasingzeitraums) ein Gewinn zu versteuern, ergeben sich Zinsvorteile und bei der Einkommensteuer gegebenenfalls eine Steuerersparnis durch die ermäßigte Versteuerung des Veräußerungsgewinns (mit dem halben Steuersatz).

Zu den steuerlichen Vorteilen kann es nur dann kommen, wenn das Leasingobjekt (die kommunale Einrichtung) den privaten Kapitalanlegern als Leasinggeber (in der Regel über eine Personengesellschaft oder Gemeinschaft) zugerechnet wird. Dies setzt voraus, dass die Personengesellschaft (zumeist Fondsgesellschaft in der Rechtsform der KG) oder Gemeinschaft als Leasinggeber nicht nur bürgerlich-rechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer des Leasingobjekts ist.

II.
Wirtschaftliches Eigentum

Wirtschaftliches Eigentum ist nach den handels- und steuerrechtlichen Bestimmungen bei der Person gegeben, die die Sachherrschaft über das Objekt ausübt; die Substanz und der Ertrag des Wirtschaftsgutes (Objekts) müssen vollständig und auf Dauer auf diese Person übergegangen sein (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums (die nicht leasingspezifischer Natur ist) kommt es auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise an; maßgebend sind neben den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer und ihrer tatsächlichen Durchführung auch die Art des Leasingobjekts (der kommunalen Einrichtung) und der Verwendung durch den Leasingnehmer (durch die Kommune).

III.
Allgemeine Zurechnungsgrundsätze

Für die Frage, ob nach der Vertragsgestaltung das wirtschaftliche Eigentum im Einzelfall beim Leasinggeber (Fondsgesellschaft, Objektgesellschaft) angenommen werden kann, sind auch im Bereich des Kommunalleasing die von der Finanzverwaltung herausgegebenen allgemeinen Grundsätze (in den sog. Leasingerlassen) heranzuziehen. Danach gelten

– für Vollamortisationsverträge (Leasinggeber erhält während der unkündbaren Grundmietzeit seine Investitionskosten vollständig über die Leasingraten ersetzt) über unbewegliche Wirtschaftsgüter die Regelungen im BMF-Schreiben vom 21.03.1972 (BStBl I S. 188) und in den entsprechenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder sowie über bewegliche Wirtschaftsgüter die Regelungen im BMF-Schreiben vom 19.04.1971 (BStBl I S. 264) und in den entsprechenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder;

– für Teilamortisationsverträge (Leasingraten während der Grundmietzeit decken die Investitionskosten nur zum Teil) über unbewegliche Wirtschaftsgüter die Regelungen im BMF-Schreiben vom 23.12.1991 (BStBl 1992 I S. 13) und in den entsprechenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder sowie über bewegliche Wirtschaftsgüter die Regelungen im BMF-Schreiben vom 22.12.1975 Nr. IVB2-S2170-

161/75 (Steuererlasse in Karteiform EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 45) und in den entsprechenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder.

IV.
Spezialleasing

Handelt es sich beim Leasingobjekt um ein Wirtschaftsgut, das speziell auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten ist und nach Ablauf der Grundmietzeit regelmäßig nur noch bei ihm wirtschaftlich sinnvoll verwendbar ist, so ist der Leasingnehmer unabhängig von der Vertragsgestaltung von vornherein als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen; in diesem Fall liegt Spezialleasing vor.

Von Spezialleasing ist insbesondere dann auszugehen, wenn hinsichtlich des Leasingobjekts aufgrund seiner konkreten Beschaffenheit oder seiner Lage ein Wechsel des Leasingnehmers (Benutzers) nicht denkbar ist und das Wirtschaftsgut ohne Umbaumaßnahmen beziehungsweise Umstrukturierung von einem anderen Leasingnehmer nicht genutzt werden kann (mangelnde Drittverwendungsfähigkeit). Die so genannte Drittverwendungsfähigkeit ist zu verneinen, wenn ein Wechsel des Leasingnehmers (Benutzers) oder ein anderer Erwerber, bei dem das Objekt ebenfalls wirtschaftlich sinnvoll verwendbar wäre, ausgeschlossen erscheint.

Spezialleasing ist immer dann gegeben, wenn bei Abschluss des Leasingvertrags ein Markt für derartige Wirtschaftsgüter nicht besteht und daher ein Wechsel des Leasingnehmers ausgeschlossen erscheint; in einem solchen Fall übernimmt der Leasingnehmer nach Ablauf der Grundmietzeit das Objekt zwangsläufig (auch zivilrechtlich), weil ein anderer Erwerber nicht denkbar ist (insbesondere wenn mit der kommunalen Einrichtung eine nach geltendem Recht hoheitliche, in Verhältnis zum Bürger nicht privatisierbare Aufgabe durch die Kommune erfüllt wird).

V.
Verfahren

Über die Frage, wem im Einzelfall das Leasingobjekt zuzurechnen ist, entscheidet das für den Leasinggeber (Fondsgesellschaft, Objektgesellschaft) zuständige Finanzamt; die Beurteilung durch dieses Finanzamt hat grundsätzlich Vorrang gegenüber einer vom Finanzamt des Leasingnehmers möglicherweise vertretenen anderweitigen Auffassung. Vor der abschließenden Entscheidung des Finanzamts im Rahmen der Veranlagung (Festlegung der Einkünfte) ist in einem verwaltungsinternen Verfahren der Einzelfall von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder zu erörtern, wenn es sich beim Leasingobjekt um ein kommunales Bauobjekt oder um bewegliche Wirtschaftsgüter handelt (letztere allerdings nur, wenn das darauf entfallende Investitionsvolumen im Rahmen des Leasingvertrags insgesamt mindestens 1 Mio. DM beträgt) und diese dem Leasinggeber zugerechnet werden sollen (Entsprechendes gilt im Übrigen für Leasingobjekte anderer Gebietskörperschaften - Bund, Land -). Gegebenenfalls entscheidet das Staatsministerium der Finanzen verwaltungsintern selbst, wenn die Zurechnungsfrage anhand der bisher von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder getroffenen Einzelfallbeurteilungen eindeutig gelöst werden kann. Soweit nachstehend von Bauobjekten die Rede ist, gelten die Ausführungen für bewegliche Wirtschaftsgüter entsprechend. Die Abklärung auf Bundesebene, die vom Staatsministerium der Finanzen eingeleitet wird, dient der Sicherstellung einer einheitlichen Rechtsanwendung im Hinblick darauf, dass die im Kommunalleasing errichteten Bauobjekte häufig so auf die Verhältnisse des Leasingnehmers zugeschnitten sind, dass Spezialleasing vorliegt. Sie betrifft Leasingobjekte, bei denen eine Kommune (Gemeinde, Landkreis kommunaler Zweckverband) unmittelbar Leasingnehmer ist oder eine privatrechtlich organisierte Gesellschaft (Betriebs-GmbH, AG, Personengesellschaft), an der mehrheitlich Kommunen beteiligt sind (in der Regel Mehrheit der Stimmrechte), als Leasingnehmer (Mieter) der kommunalen Einrichtung auftritt; auch soweit kommunale Betriebe (z.B. Stadtwerke) Leasingverträge als Leasingnehmer abschließen, liegt ein Fall des Kommunalleasing vor.

Kommunale Bauobjekte sind zum Beispiel Verwaltungsgebäude zur büromäßigen Nutzung, Betriebsgebäude (z.B. Lager, Kfz-Halle und dgl. für die Stadtwerke), Parkhäuser, Bürgerhäuser, Kultur-, Kongress- und Freizeitzentren, Kurhäuser, Freibäder und Thermalbäder, Schulen, Theater, Gewerbezentren, Energieversorgungsanlagen (Strom, Gas, Wasser, Fernwärme), Kläranlagen, Müllverwertungs- und -verbrennungsanlagen, Kompostieranlagen usw. Auf die kommunalrechtliche Abgrenzung zwischen Pflichtaufgaben und freiwillig übernommenen Aufgaben der Kommunen

beziehungsweise ihre Einordnung nach den Eigenbetriebsverordnungen kann es für die zur Sicherstellung einer einheitlichen Beurteilung angeordnete interne Vorlagepflicht ebenso wenig ankommen wie auf die steuerrechtliche Unterscheidung zwischen Gebäude und Betriebsvorrichtungen beziehungsweise zwischen unbeweglichem und beweglichem Vermögen.

Die interne Prüfung auf Bundesebene kann eingeleitet werden, sobald die Kommune mit einem bestimmten Anbieter auf dem Leasingmarkt die Durchführung eines kommunalen Bauobjekts im Leasingverfahren vereinbart hat; vor Abschluss der Ausschreibung und Erteilung des Zuschlags ist eine steuerliche Beurteilung schon im Hinblick auf die Wahrung der Wettbewerbsneutralität nicht möglich. Zur Vorlage bei den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder ist sodann erforderlich, dass der Anbieter namens des Leasinggebers (Fondsgesellschaft oder Objektgesellschaft, der das kommunale Bauobjekt steuerlich zugerechnet werden soll) ein ausgearbeitetes Vertragswerk, dessen Verwirklichung konkret betrieben wird, zusammen mit einer eigenen Wertung der Zurechnungsfrage dem Staatsministerium der Finanzen (in dreifacher Ausfertigung) übersendet; eine gleichzeitige Einreichung der Unterlagen beim zuständigen Finanzamt kann in der Regel entfallen.

Vorstehendes Verfahren ist auch auf so genannte Betreibermodelle anzuwenden, wenn es sich bei dem Vertragswerk und seiner tatsächlichen Durchführung wirtschaftlich um ein Leasingverhältnis handelt. Dies ist der Fall, wenn der zum Betrieb Verpflichtete (d.h. der Investor) den Empfänger der Betriebsleistung (d.h. die öffentliche Hand) mit der Betriebsführung beauftragt, regelmäßig keinen Einfluss auf die Betriebsführung (insbesondere bei der Auswahl, Leitung und Kontrolle des Betriebsführungspersonals) ausüben kann, sich mit einem festen Entgelt für das Wirtschaftsgut begnügt und dieses Entgelt wie Leasingraten kalkuliert hat. Ob wirtschaftlich ein Leasingverhältnis vorliegt, ist vom zuständigen Finanzamt zu entscheiden.