

DIRECTION
DES
CONTRIBUTIONS DIRECTES
ET DES
ACCISES

Circulaire du directeur des contributions
L.G.A. No 37 du 4 janvier 1974

L.G.A. No 37
L.I.R.No 47/I.Fort.No 24/I.C.C.No 13

Objet: Traitement fiscal des contrats de "leasing".

Les contrats connus sous la désignation de "leasing", pratiqués depuis plusieurs années en République fédérale d'Allemagne, intéressent dans les derniers temps aussi les milieux d'affaires luxembourgeois.

La désignation de "leasing" est employée en pratique pour des relations de droit très variées qui vont d'une variété de contrat voisine du contrat de location normal jusqu'au contrat de vente à tempérament déguisé.

C'est pourquoi les contrats de l'espèce soulèvent des problèmes fiscaux, notamment en ce qui concerne la question de savoir qui est fiscalement à considérer comme propriétaire des biens économiques faisant l'objet d'un contrat de "leasing".

En République fédérale d'Allemagne ces problèmes ont été résolus par la jurisprudence, principalement par l'arrêt BFH, IV R 144/66 du 26 janvier 1970. Cet arrêt s'appuie sur les paragraphes 1 (al. 2 et 3) et 11 de la loi d'adaptation fiscale allemande. Même si la loi d'adaptation fiscale en vigueur au Grand-Duché ne contient plus de paragraphe 1, le paragraphe 11 y est toujours identique au même paragraphe de la loi allemande. Aussi les principes énoncés par l'arrêt BFH du 26 janvier 1970 sont-ils à considérer comme valables également au Grand-Duché de Luxembourg.

Les références concernant l'arrêt sont les suivantes: Bundesfinanzhof-Urteil vom 26. Januar 1970 IV R 144/66, Bundessteuerblatt 1970 Teil II S. 264.

Dans une série de décrets l'administration fiscale allemande a tiré de l'arrêt susvisé les conclusions qui s'imposent sur le plan de l'exécution pratique. A toutes fins utiles les références de ces décrets sont fournies ci-dessous :

Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 19. April 1971 - IV B/2 - S 2170 - 31/71 - an die Finanzminister (-senatoren) der Länder.
(Deutsche Steuer-Zeitung/Eildienst/15.5.1971, S.178-180)

Erllass des Finanzministers des Landes Nordrhein-Westfalen vom 12. August 1971 - S 3220 - 23 - VC 1 (S 3224 - 24 - VC 1).
(Deutsche Steuer-Zeitung/Eildienst/4.9.1971, S. 347).

Erllass des Niedersächsischen Ministers der Finanzen vom 21. September 1971 - G 1422 - 19 - 31.3.
(Deutsche Steuer-Zeitung/Eildienst/16.10.1971, S. 395-396).

Schreiben des Bundesministers für Wirtschaft und Finanzen vom 21. März 1972 - F/IV B 2 - S 2170 - 11/72 - an die Finanzminister (-senatoren) der Länder.
(Deutsche Steuer-Zeitung/Eildienst/29.4.1972, S.170-171).

Les décrets allemands visent des contrats de "leasing" limitativement définis. Lorsqu'on a affaire à un contrat particulier se rapprochant du contrat de "leasing" au sens des décrets allemands, sans qu'il corresponde exactement à la définition des contrats de "leasing" visés par ces décrets, l'appréciation de ce contrat sur le plan fiscal se fera d'après les principes généraux, notamment aussi d'après les principes exposés par la jurisprudence en matière de contrats de location-vente. Les principaux arrêts de la Cour fiscale fédérale allemande rendus en cette matière portent les références suivantes :

Bundesfinanzhof Urteil v. 27. Januar 1955 V 198/54 U
(Bundessteuerblatt 1955 - Teil III, S.94).

Bundesfinanzhof Urteil v. 5. November 1957 I 221/56 U
(Bundessteuerblatt 1957 - Teil III, S.445).

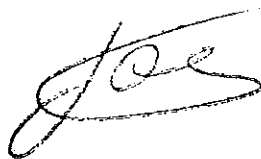
Bundesfinanzhof Urteil vom 25. Oktober 1963 IV 429/62 U
(Bundessteuerblatt 1964 - Teil III, S. 44).

Bundesfinanzhof Urteil vom 10. Dezember 1964 IV 328/61 U
(Bundessteuerblatt 1965 - Teil III, S. 224).

Bundesfinanzhof Urteil vom 30. Juli 1965 VI 288/63 U
(Bundessteuerblatt 1965 - Teil III, S. 613)

Bundesfinanzhof Urteil vom 2. August 1966 I R 119/66
(Bundessteuerblatt 1967 - Teil III, S. 63).

Luxembourg, le 4 janvier 1974
Le Directeur des Contributions,



Bundesfinanzhof

Urteil vom 26. Januar 1970 IV R 144/66

1. Maßgeblich für die steuerliche Beurteilung von sogenannten Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

2. Ob Wirtschaftsgüter, die Gegenstand eines solchen Leasing-Vertrages sind, steuerlich dem Leasing-Geber oder dem Leasing-Nehmer zuzurechnen sind, beurteilt sich nach den Umständen des Einzelfalles.

3. In den Fällen des sogenannten Finanzierungs-Leasing (financial lease) sind die Leasing-Gegenstände in der Regel dem Leasing-Nehmer zuzurechnen, wenn ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erheblich länger ist als die Grundmietzeit und dem Leasing-Nehmer ein Recht auf Verlängerungs- oder Kaufoption zusteht, bei dessen Ausübung er nur einen einer Anerkennungsgebühr ähnelnden, wesentlich geringeren Betrag zu zahlen hat, als sich bei Berechnung des dann üblichen Mietzinses oder Kaufpreises ergeben würde.

4. Dasselbe gilt, und zwar hier ohne Rücksicht auf ein etwaiges Optionsrecht, wenn die Nutzungsdauer und die Grundmietzeit sich annähernd decken.

5. Dasselbe gilt ferner, hier ohne Rücksicht auf das Verhältnis von Grundmietzeit und Nutzungsdauer, wenn die Leasing-Gegenstände speziell auf die Verhältnisse des Leasing-Nehmers zugeschnitten sind und nach Ablauf der Grundmietzeit nur noch bei diesem eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung finden können.

6. Die Zurechnung beim Leasing-Nehmer bedeutet, daß nicht der Leasing-Geber, sondern nur der Leasing-

Nehmer als wirtschaftlicher Eigentümer (Investor) die Investitionszulage beanspruchen darf.

StAnpG § 1 Abs. 2 und 3, § 11; BHG 1962 § 21; EStG § 5, § 6 Abs. 1 Nr. 1.

A. Sachverhalt, Entscheidung des Verwaltungsgerichts und Revisionsbegründung

Streitig ist, ob der Revisionsklägerin — KG — eine Investitionszulage nach § 21 des Gesetzes zur Förderung der Wirtschaft von Berlin (West) in der Fassung vom 26. Juli 1962 — BHG 1962 — (BGBl. I 1962, 492, BSBl. I 1962, 937) gewährt werden kann.

Die KG vermietete auf Grund eines am 11. Dezember 1963 abgeschlossenen Vertrages (Leasing-Vertrages) an die Firma X in Berlin (West) die für die vollständige Einrichtung eines Selbstbedienungsladens erforderlichen Gegenstände, so insbesondere Registrierkassen, Regale, Bedienungstische, Kassentische und verschiedene, z. T. fest eingebaute Kühleinrichtungen. X verhandelte selbstständig mit den Herstellerfirmen und wählte die Gegenstände nach ihren Wünschen aus; die Gegenstände wurden dann von der KG erworben. Der Vertrag war für fünf Jahre unkündbar. Das Entgelt für die Überlassung der Gegenstände hatte X in monatlichen Raten zu entrichten, wobei für die erste Rate 4,30 % und für die folgenden Raten 2,10 % der Anschaffungswerte festgesetzt wurden. Kundendienst, Reparaturen und Pflege gingen auf Kosten der X, die die Gegenstände in einwandfreiem Zustand zu halten und die Versicherungskosten zu tragen hatte. Auf Wunsch der X lief die Mietzeit nach Ablauf der vereinbarten fünf Jahre auf unbestimmte Zeit weiter, bis X kündigte. Die Miete betrug während der etwaigen Verlängerungszeit 5 % der bisher gezahlten Miete.

Die KG beantragte für die X überlassenen Wirtschaftsgüter eine Investitionszulage. Das FA lehnte die Gewährung ab. Die Sprungberufung blieb erfolglos.

Das VG vertrat den Standpunkt, die bezeichneten Gegenstände seien nicht der KG, sondern der X steuerlich zuzurechnen, weil diese „wirtschaftliche Eigentümerin“ sei. „Wirtschaftlicher Eigentümer“ sei, wer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübe, daß dadurch der nach bürgerlichem Recht Berechtigte auf Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut rechtlich oder wirtschaftlich ausgeschlossen sei. Das sei der Fall, wenn dem nach bürgerlichem Recht Berechtigten kein oder nur ein praktisch bedeutungsloser Herausgabeanspruch zustehe (Hinweis auf Seeliger, Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, Stollg. 1962, S. 89, 90; Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung, Kommentar, § 11 StAnpG Anm. 4, und Becker-Niewald-Koch, Reichsabgabenordnung, Kommentar, 9. Aufl., § 11 StAnpG Anm. 2). Diese Voraussetzung liege hier bezüglich des Herausgabeanspruchs der KG gegenüber X vor. Nach Ablauf der fünfjährigen unkündbaren Grundmietzeit habe allein X die Befugnis, über die Verlängerung und über die Kündigung des verlängerten Vertrages zu entscheiden. Daraus folge, daß die KG keinen vom Willen und Verhalten der X unabhängigen Herausgabeanspruch habe; denn solange X ihren Zahlungsverpflichtungen aus dem Vertrag nachkomme, könne die KG die Herausgabe der vermieteten Einrichtungsgegenstände weder auf Grund des zugrunde liegenden schuldrechtlichen Vertrages noch auf Grund ihres bürgerlich-rechtlichen Eigentums verlangen (§ 923 Abs. 1 BGB). An einer solchen Rückgabe der Einrichtungsgegenstände sei die KG nach der gesamten Vertragsgestaltung auch nicht ernstlich interessiert. Da die Einrichtungsgegenstände nach den besonderen Wünschen der X ausgesucht und auf deren spezielle betriebliche Erfordernisse zugeschnitten seien,

ließen sie sich, wenn sie gebraucht seien, nicht ohne weiteres bei anderen Kunden wieder durch erneute Vermietung einsetzen. Hiervon sei auch die KG ausgegangen, wie die Tatsache zeige, daß sie die nach den Anschaffungskosten der Wirtschaftsgüter ermittelte Miete so bemessen habe, daß diese innerhalb der vereinbarten unkündbaren fünfjährigen Laufzeit des Vertrages wirtschaftlich zur Tilgung und einer angemessenen Verzinsung des von ihr eingesetzten Kapitals führe. Damit habe sich im wesentlichen das wirtschaftliche Interesse der KG an dem mit X abgeschlossenen Vertrag erschöpft. Nur so sei es erklärlich, daß die KG die Dispositionsbrignis über die Verlängerung des Vertrages sowie über die Kündigung des verlängerten Vertrages allein der X eingeräumt habe, und zwar unter Bedingungen, die erkennbar nichts mehr mit dem Charakter eines Mietzinses zu tun hätten. Die dann zu zahlenden geringen Beträge seien nur eine formale „Miete“, die so gering sei, daß nichts zu der Annahme berechtige, X werde das Vertragsverhältnis beenden, solange die Einrichtungsgegenstände noch von irgendeinem wirtschaftlichen Nutzen seien. Diese Annahme sei um so weniger gerechtfertigt, als die Vertragsgestaltung die Absicht der Vertragsparteien erkennen lasse, X bei Einhaltung ihrer Zahlungsverpflichtungen in die Lage zu versetzen, sich ungehindert den vollen, in den Einrichtungsgegenständen verkörperten wirtschaftlichen Wert zuzueignen. X besitze somit wirtschaftlich die uneingeschränkte Sachherrschaft über die Einrichtungsgegenstände. Dem stehe nicht der Einwand entgegen, X besitze die Wirtschaftsgüter nicht „als ihr gehörig“ (§ 11 Nr. 4 StAnpG).

Mit der Revision beantragt die KG im wesentlichen mit folgender Begründung Aufhebung der Verwaltungsentscheidung und Gewährung der Investitionszulage. X könne nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der gemieteten Gegenstände angesehen werden. Als wirtschaftlicher Eigentümer gelte nach dem Urteil des RFH II A 137/23 vom 14. Juli 1923 (RFH 12, 301) nur, wer nach Absicht der Parteien wie ein Eigentümer schalten und walten solle und dies auch tatsächlich tue. Die vom VG übernommene Definition Seeligers für das wirtschaftliche Eigentum sei abzulehnen. X betrachte sich nicht als wirtschaftlichen Eigentümer; sie sei sich vielmehr ihrer schuldrechtlichen Verpflichtung zur Rückgabe der Vertragsgegenstände in Anerkennung des Eigentums der KG bewußt. Wenn in der Verwaltungsentscheidung hervorgehoben werde, die KG habe keinen oder praktisch nur einen bedeutungslosen Herausgabeanspruch, so werde damit verkannt, daß dieses Merkmal jedem Mietvertrag innewohne, der für eine bestimmte Zeit unkündbar sei. Im Zeitverlauf des technischen Fortschritts sei es nur natürlich, wenn sich der Vermieter unter Verwendung einer fortschrittlichen Vertragsform, des Leasing-Verfahrens, in Furcht vor wirtschaftlicher Überalterung seiner Einrichtung zunächst eine hohe Miete zusichern lasse, um sich bei Nichterfüllung seiner Befürchtungen mit geringen Mieten zu bescheiden. Für den Mieter gelte Entsprechendes. Er wolle die moderne Einrichtung und sei bereit, einen hohen Mietzins zu entrichten, um dann nach fünf Jahren weniger zu bezahlen, wenn er die Gegenstände weiterhin behalten wolle.

B. Stellungnahmen

1. Der DIHT vertritt in seiner vom Senat erbetenen Stellungnahme die Auffassung, es sei unzutreffend, den Leasing-Nehmer als wirtschaftlichen Eigentümer des Leasinggutes anzusehen. Die Finanzierungsfunktion des Leasing zwinge nicht dazu, die Leasing-Verträge den Teilzahlungsverträgen mit Eigentumsvorbehalt oder den Sicherungsberechtigungsverträgen gleichzusetzen. Der Kaufmann, der sich für das Leasing entscheide, wolle eben

nicht das Eigentum, sondern nur die vorübergehende Nutzung des Leasinggutes, also eine Miete. Demzufolge sei er auch grundsätzlich zur Rückgabe des Leasing-Gegenstandes verpflichtet. Es könne nicht davon ausgegangen werden, daß der Leasing-Geber an einer solchen Rückgabe deshalb nicht interessiert sei, weil er während der unkündbaren Grundmietzeit bereits seine Aufwendungen ersetzt erhalten und seinen Gewinn erwirtschaftet habe; denn er werde trotzdem noch versuchen, das Wirtschaftsgut gewinnbringend zu verwerten. Die Annahme wirtschaftlichen Eigentums setze nach § 11 Nr. 4 StAnpG Eigenbesitz voraus, der bei dem Leasing-Nehmer nicht gegeben sei. Dieser sei in der Regel in seiner Verfügungsbefugnis stark beschnitten; er dürfe den Leasing-Gegenstand nicht veräußern, nicht belasten, nicht weitervermieten, ja nicht einmal von seinem Standort entfernen. Daß er gewisse Risiken zu tragen habe, sei eine Folge der Tatsache, daß sich das Leasinggut in seinem räumlichen Herrschaftsbereich befinde. Auch wenn der Leasing-Nehmer ein Recht auf Verlängerungsoption habe, sei die steuerrechtliche Beurteilung keine andere; insbesondere komme keine Aktivierung des Optionsrechts beim Leasing-Nehmer in Betracht. Im Gegensatz zur Kaufoption sei die Mietoption nach den Grundsätzen über die Bilanzierung schwebender Geschäfte zu beurteilen. Wenn schon der Mietvertrag selbst nicht aktivierungsfähig sei, dann erst recht nicht das demgegenüber geringerwertige Optionsrecht auf einen solchen Vertrag.

II. Der gemäß § 122 Abs. 2 FGO dem Verfahren beigetretene BdF führt aus, für die Beurteilung, ob die bürgerlich-rechtlich als Miet- oder Pachtverträge abgeschlossenen Leasing-Verträge auch steuerlich so zu behandeln seien, komme es darauf an, ob die Finanzierungsfunktion des Leasing derart überwiege, daß sie bei wirtschaftlicher Betrachtung der steuerlichen Beurteilung zugrunde zu legen sei, man also etwa die Leasing-Verträge als Teilzahlungsverträge mit Eigentumsvorbehalt des Leasing-Gebers behandeln und den Leasing-Nehmer als wirtschaftlichen Eigentümer ansehen müsse. Es könne auch daran gedacht werden, das Leasing-Verhältnis als Besitzmittlungsverhältnis im Rahmen einer Sicherungsübereignung zu werten. Wenn man jedoch die Fälle ausklammere, in denen Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sich deckten oder in denen eine Kaufoption vereinbart sei — diese Fälle seien durch die Rechtsprechung über den Mietkauf ausreichend geklärt —, so müsse man im übrigen die Annahme eines wirtschaftlichen Eigentums beim Leasing-Nehmer verneinen; denn der Leasing-Nehmer besitze den Leasing-Gegenstand nicht als Eigenbesitzer und er dürfe über ihn nicht zum eigenen Vorteil unter Ausschaltung des Leasing-Gebers frei verfügen. Der Leasing-Nehmer habe keine eigentümerähnliche Stellung und noch nicht einmal einen Anspruch auf Ubereignung, da das Optionsrecht auf Verlängerung einen solchen Anspruch nicht darstelle. Auch die Höhe der Mietraten spreche nicht gegen einen Mietvertrag, wenn sie vom Markt akzeptiert werde, also offensichtlich marktgerecht sei. Im übrigen habe letztlich auch jeder Mietvertrag eine gewisse Finanzierungsfunktion, indem er dem Mieter den Einsatz von Mitteln für die Eigenanschaffung erspare. Mit Eigentumsvorbehalt und Sicherungsübereignung könne Leasing nicht verglichen werden, weil es hier an einer automatischen Eigentumsübertragung bei Vertragserfüllung fehle.

III. Die Beteiligten, der BdF, der DIHT sowie das ebenfalls um Stellungnahme gebetene Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. nehmen außerdem noch Stellung zu der Frage, wie Leasing-Verträge dann, wenn man den Leasing-Geber auch als wirtschaftlichen Eigen-

tümer ansieht, bilanzmäßig zu behandeln seien, insbesondere, ob dann ein etwaiges Optionsrecht beim Leasing-Nehmer aktiviert werden müsse.

Aus den Gründen:

C. Entscheidung des Senats

Die Revision der KG, über die der Senat ohne mündliche Verhandlung entscheiden kann (§ 90 Abs. 2 FGO), ist nicht begründet.

I. Ausgangspunkt der Beurteilung ist § 21 Abs. 2 BILG 1962. Hiernach gehört zu den Voraussetzungen für die Gewährung einer Investitionszulage, daß der zulageberechtigte Unternehmer abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens angeschafft oder hergestellt hat. Zulageberechtigt ist derjenige, dem (als Investor) die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuzurechnen sind. Diese Zurechnung ist nach den Grundsätzen zu beurteilen, die allgemein im Handels- und Steuerrecht für die Zurechnung eines Wirtschaftsgutes gelten. Sie geschieht bei demjenigen, der als Kaufmann die Wirtschaftsgüter zu bilanzieren hat, der also zumindest wirtschaftlich wie ein Eigentümer anzusehen ist. Der Senat hat daher zu entscheiden, ob dies beim Leasing-Geber oder beim Leasing-Nehmer der Fall ist.

II. 1. Allen Arten von Rechtsverhältnissen, die mit „Leasing“ bezeichnet werden, ist gemeinsam, daß es sich um eine entgeltliche Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern handelt (v. Ploetz, Der Leasing-Vertrag, Wiesbaden 1968, S. 92, spricht von Besitzüberlassung). Gerade das Merkmal der Gebrauchsüberlassung ist aber für eine Abgrenzung unlauglich, da es auch zum Wesen eines üblichen Miet- oder Pachtverhältnisses gehört. Die weiteren Umstände, die noch hinzukommen müssen, damit von Leasing gesprochen werden kann, sind je nach dem, um welche Leasing-Verträge es sich handelt, und je nach dem, was man unter Leasing versteht, ganz verschiedene. Deshalb wird auch in der Literatur bei der Begriffsbestimmung des Leasing von einer bestimmten Leasing-Art oder Leasing-Kategorie ausgegangen oder es wird die Begriffsbestimmung durch eine Aufzählung der Leasing-Formen ersetzt. Als weiteres gemeinsames Merkmal neben der Nutzungsüberlassung könnte noch genannt werden, daß es sich um die Anmietung von Gegenständen handelt, die nach dem bisher Üblichen nicht gemietet, sondern gekauft zu werden pflegten.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. hebt in seiner Stellungnahme mit Recht hervor, daß unter „Leasing“ Verträge verstanden werden, „die vom normalen Mietvertrag bis zum verdeckten Raten-Kaufvertrag reichen“. So werden unter den Begriff des Leasing zum Beispiel Vorgänge subsumiert, die schon seit eh und je als schlichte Mietverhältnisse behandelt wurden, wie z. B. die Überlassung von Telefonanlagen, Lochkartenmaschinen oder Frankiermaschinen. Diese Vorgänge nähern sich schon dem sog. operating-lease, das allerdings meistens kurzfristig ist und sich deshalb auch weitgehend auf Konsumgüter erstreckt (Konsumgüter-Leasing). Das Charakteristische ist hier, daß das Vertragsverhältnis auch kurzfristig, wenn nicht sogar jederzeit kündbar ist, also keine Grundmietzeit vereinbart ist. Das bedeutet, daß es sich in aller Regel um die Überlassung von Standardwirtschaftsgütern handelt, die ohne große Schwierigkeiten weitervermietet (sog. Second-hand-leasing) oder verkauft werden können. Die Leasing-Form des operating-lease, die oftmals noch die Übernahme des laufenden Service durch den Leasing-Geber zum Inhalt hat (maintenance-lease), kann zwar noch unter den Begriff des Leasing im weiteren Sinne gebracht werden. Sie

soll aber bei der folgenden Betrachtung ausscheiden, da bei ihr wegen der gegebenen Kündigungsmöglichkeit die einzelnen laufenden Leasing-Raten sich als äquivalente Gegenleistung für die laufende Nutzungsüberlassung darstellen, so daß bilanzmäßig und steuerlich keine Probleme auftreten. Ausgeklammert werden hier auch die Fälle des Immobilien-Leasing.

Die nächste umfangreichste und bedeutsamste Gruppe von Leasing-Verträgen über Mobilien, die unter den Begriff des Leasing im engeren Sinne einzuordnen ist, ist das sog. Finance-Leasing oder financial-lease (Finanzierungs-Leasing). Bei ihm dient der Leasing-Vertrag in erster Linie oder sogar ausschließlich als Finanzierungsinstrument. Diese Leasing-Art befaßt sich daher hauptsächlich mit dem Investitionsgüter-Leasing (sog. Equipment- oder Ausrüstungs-Leasing), und zwar in der Regel in der Form des sog. indirekten Leasing, bei dem nicht wie beim direkten oder Hersteller-Leasing der Produzent des Wirtschaftsguts als Leasing-Geber auftritt, sondern eine als Finanzierungsgesellschaft fungierende sog. Leasing-Gesellschaft, die herstellerbezogen, d. h. nur für einen bestimmten Produzenten tätig, unter Umständen sogar mit diesem konzernmäßig verbunden sein kann (Konzern-Leasing). Zu den einzelnen Begriffen vgl. Gäfen, Leasing in den USA, in Leasing-Handbuch, 2. Aufl. 1968, S. 107, 122 ff.; Schachtschabel in Geld, Kapital und Kredit, Festschrift für Rittershausen, S. 445, 452 ff.; Havermann, Leasing, S. 19 ff.

2. Das Finanzierungs-Leasing ist die steuerlich problemreichste Leasing-Form. Mit ihr allein hat sich auch der Entwurf eines Leasing-Erlasses der Finanzverwaltung befaßt (vgl. die Wiedergabe von Risse, BB 1966, 1217 und den Abdruck als Anlage 2 bei Fink in Leasing-Handbuch, S. 346). Hiernach sollte ein Leasing-Vertrag angenommen werden, wenn in einem Nutzungsvertrag über ein Wirtschaftsgut eine unkündbare Grundmietzeit vereinbart ist, die kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, und wenn das vom Leasing-Nehmer innerhalb der Grundnutzungszeit zu entrichtende Nutzungsentgelt die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes deckt. Der Leasing-Nehmer sollte dann als wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne von § 11 StAnpG angesehen werden. Demgegenüber ist zu betonen, daß das Finanzierungs-Leasing nur die — zumindest in der BRD — hauptsächlich vorkommende Leasing-Form darstellt. Daher sind die genannten Merkmale auch nicht Abgrenzungsmerkmale „des Leasing“, sondern nur Charakteristika für das Finanzierungs-Leasing, wie auch die Zwischenschaltung eines speziellen-Leasing-Instituts nicht zum Wesen des Leasing gehört (so Institut „Finanzen und Steuern“, Heft 74 S. 12), sondern nur beim Finanzierungs-Leasing, das in der Regel in der Form des indirekten Leasing betrieben wird, am häufigsten vorkommt.

Es ist somit festzustellen: Nicht der alleinige, aber der Haupt- und Normaltyp des Leasing ist das Investitions-Finanzierungs-Leasing, betrieben in indirekter Form, d. h. durch eine Leasing-Gesellschaft. Diese Leasing-Art, um die es sich auch im Streitfall handelt, weist in der Regel folgende Wesensmerkmale auf:

a) Der Leasing-Vertrag wird über eine bestimmte, mehrjährige Zeit abgeschlossen (sog. Grundmietzeit), meist zwischen drei und sechs Jahren, die in der Regel kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des überlassenen Wirtschaftsguts.

b) Der Vertrag kann während dieser Zeit vom Leasing-Nehmer nicht gekündigt werden. Auch der Leasing-Geber ist gebunden, solange der Leasing-Nehmer den Vertrag einhält.

c) Die Leasing-Raten sind so bemessen, daß nach Ablauf der Grundmietzeit die dem Leasing-Geber entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nebst Nebenkosten voll abgedeckt sind und daneben dem Leasing-Geber eine Verzinsung des eingesetzten Kapitals oder ein Gewinnzuschlag verbleibt. Nach der eingehenden Darstellung von Book über die Verhältnisse bei den deutschen Leasing-Gesellschaften (in Leasing-Handbuch, S. 189) ergeben sich durchschnittlich Gesamtmieten von 125—133 % bei drei Grundmietjahren, 135—144 % bei vier und 145—155 % bei fünf Grundmietjahren. Im Zusammenhang mit der Unkündbarkeit des Vertrages durch den Leasing-Nehmer wird also bewirkt, daß auf den Leasing-Nehmer fast alle Risiken übergehen. Der Leasing-Geber trägt nur noch das Risiko der „Leasingfähigkeit“ des Leasing-Nehmers. Denn

d) auch die Gefahr des Untergangs und der Verschlechterung der Sache wird in aller Regel auf den Leasing-Nehmer überwält, der daher auch meistens zum Versicherungsschutz verpflichtet wird.

e) Im Falle des Zahlungsverzugs oder des Konkurses des Leasing-Nehmers werden in der Regel sämtliche Leasing-Raten fällig unbeschadet des Rechtes des Leasing-Gebers, den Gegenstand in Besitz zu nehmen.

Einhelligkeit besteht in der Literatur darüber, daß das Finanzierungs-Leasing, wovon sich ja auch die Bezeichnung ableitet, eine Finanzierungsfunktion erfüllt, mag man es auch nicht als Finanzierungsmethode (so v. Ploetz, S. 16), sondern als Finanzierungssubstitut bezeichnen (Hintner, DSIZ A 1965, 309). Das amerikanische Schlagwort „pay as you earn“ soll besagen, daß der Unternehmer nicht wie beim Kauf von vornherein für das benötigte Wirtschaftsgut Eigen- oder Fremdkapital zu binden braucht, sondern erst bezahlen muß, wenn das Wirtschaftsgut ihm auch einen gesteigerten Ertrag erbringt.

Der typische Vorgang des indirekten Finanzierungs-Leasing ist der, daß die Leasing-Gesellschaft das Wirtschaftsgut im eigenen Namen und auf eigene Rechnung beschafft und es dann als Leasing-Geber dem Leasing-Nehmer zur Nutzung überläßt, wobei dieser über die Leasing-Raten letztlich das Wirtschaftsgut finanziert und amortisiert. Zwei Varianten treten häufiger auf, deren Unterscheidung unter Umständen für die rechtliche Beurteilung von Bedeutung sein könnte. Einmal kann es so sein, daß die Leasing-Gesellschaft, ohne noch einen oder mehrere bestimmte Leasing-Nehmer im Auge zu haben, die Leasing-Gegenstände beschafft und dann auf dem Leasing-Markt anbietet (z. B. Auto-Leasing). Der andere Fall ist der, daß der Leasing-Gegenstand nach den besonderen Wünschen und Vorstellungen des Leasing-Nehmers beschafft wird (individual lease) und dieser meistens unmittelbar mit dem Hersteller oder Verkäufer, also dem späteren Kaufvertragspartner des Leasing-Gebers, verhandelt (so auch im Streitfall).

Durch die Leasing-Raten erhält der Leasing-Geber — wie erwähnt — vollen Ersatz seiner Aufwendungen und einen angemessenen Gewinnanteil. Die Raten fallen normalerweise in gleichbleibender Höhe an und sind monatlich im voraus zahlbar. Zur Erstrate wird häufig ein Zuschlag von in der Regel 3—10 % der Anschaffungskosten erhoben (vgl. Havermann, S. 37), was zu der weiteren Frage führen kann, ob die Behandlung dieser „erhöhten Erstmieten“ sich wieder nach eigenen Regeln zu vollziehen hat (wirtschaftlich eine Art Vertragsabschlußgebühr, Bearbeitungsgebühr, eine Art Disagio; vgl. Fink, in Leasing-Handbuch, S. 300). Im Streitfall beträgt die Erhöhung der Erstrate 2,2 % des Anschaffungswertes.

3. Eine der Hauptschwierigkeiten für die Beurteilung des Finanzierungs-Leasing liegt darin, daß die Leasing-Ver-

träge unterschiedliche Regelungen darüber enthalten, was nach Ablauf der sog. Grundmietzeit zu geschehen hat. Es ergeben sich insbesondere folgende Möglichkeiten:

a) Finanzierungs-Leasing ohne Option oder sonstige Rechte: Der Leasing-Vertrag kann so ausgestaltet sein, daß er für den Leasing-Nehmer außer dem Nutzungsrecht für die vereinbarte Mietzeit (der Ausdruck „Grundmietzeit“ wäre dann nicht zutreffend) keine weiteren Rechte enthält. Das würde bedeuten, daß der Leasing-Nehmer nach Ablauf der Vertragszeit den Leasing-Gegenstand an den Leasing-Geber zurückzugeben hat. Dieser Vertragstyp ist, wenn nicht irgendwelche geheimgehaltenen Nebenabreden bestehen, unproblematisch, weil trotz u.U. sehr hoher Leasing-Raten Leistung und Gegenleistung wie bei einem üblichen Mietvertrag während der gesamten Vertragszeit sich in etwa gleichwertig gegenüberstellen.

b) Finanzierungs-Leasing-Vertrag mit Kaufoptionsrecht: Dem Leasing-Nehmer kann im Leasing-Vertrag das Recht eingeräumt sein, den Gegenstand nach Ablauf der Grundmietzeit zu kaufen. Im Schrifttum wird eingeräumt, daß diese Vertragsgestaltung die Wesenszüge des Mietkaufes zeigt. Es wird daher ausdrücklich von dieser Vertragsgestaltung abgeraten, um steuerliche Nachteile zu vermeiden (vgl. Book, Leasing, steuerlich und wirtschaftlich, Steuer und Recht, Bd. 17 S. 19). Die Kaufoption spielt beim Mobilien-Leasing keine allzu große Rolle. Nach Meilicke (BB 1964, 691) kommt sie in Deutschland kaum vor (so auch DIHT). Nach Book (in Leasing-Handbuch, S. 183) ist Kaufoption in deutschen Formularverträgen bis auf eine Ausnahme nicht mehr vorgesehen (vgl. auch Langer, BB 1969, 610).

c) Finanzierungs-Leasing mit Verlängerungsoption: Der wichtigste, problematischste, in der Literatur daher auch am meisten diskutierte Leasing-Fall ist der mit Verlängerungsoption. Hier wird im Vertrag vereinbart, daß der Leasing-Nehmer nach Ablauf der Grundmietzeit durch einseitige Willenserklärung den Leasing-Vertrag verlängern kann, wobei er dann nur noch wesentlich herabgesetzte Folgemieten (nach dem Schrifttum etwa 5–10 % der bisherigen Miete) zu zahlen hat, die wirtschaftlich mehr einer Anerkennungsgebühr ähneln. Auch im Streitfall liegt ein Finanzierungs-Leasing-Vertrag mit Verlängerungsoption vor. Die Folgeraten betragen 5 % der Grundraten.

Beim Finanzierungs-Leasing mit Verlängerungsoption kann ein für die Beurteilung wesentlicher Gesichtspunkt sein, in welchem Verhältnis die Grundmietzeit zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts steht. Die Frage, wie dieses Verhältnis beim typischen Leasing-Vertrag beschaffen ist, wird unterschiedlich beantwortet. Überwiegend wird ausgeführt, die Grundmietzeit müsse erheblich kürzer sein (vgl. z.B. Scheffler, Die Wirtschaftsprüfung 1964, 173), während andererseits behauptet wird, die Grundmietzeit stimme „mit dem größten Teil der Lebensdauer des Anlagegutes“ überein (so Floitgraf in Finanzierungshandbuch, Herausgeber Janberg, Wiesbaden 1964, S. 495 ff.) oder werde sich in vielen Fällen mit ihr decken (Havermann, S. 94, bezogen allerdings auf das direkte Leasing).

4. Aus einer Untersuchung, wie der Finanzierungs-Leasing-Vertrag bürgerlich-rechtlich einzuordnen ist, ist für die steuerliche Beurteilung kaum etwas zu gewinnen. Da der besondere Teil des Schuldrechts im BGB grundsätzlich dispositives Recht ist, können die Verträge die verschiedensten Elemente der im BGB aufgezählten Vertragstypen in sich vereinigen. Im Schrifttum werden die Finanzierungs-Leasing-Verträge ihrer juristischen Form nach überwiegend als Miet- oder Pachtverträge bezeich-

net (so Vogel, Steuerberater-Jahrbuch 1964/65, S. 187; Knoppe, DSIR 1964, 19; Hintner; DIHT in seiner Stellungnahme). Nolte (DB 1966, 1536) und Nielus (DB 1967, 1644) betonen demgegenüber die von üblichen Mietverträgen abweichende Besonderheit, daß die Gefahr des zufälligen Untergangs der Sache auf den Mieter übergeht, während Meilicke dies als nichts Ungewöhnliches ansieht. R. Thiel (Information-A-1964, 121) nimmt einen in einen Mietvertrag eingekleideten Teilzahlungsvertrag an, Adler-Düring-Schmaltz (Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Ed. 1, 4. Aufl., 1963, § 149 Tz. 59) sprechen von einem teilzahlungsähnlichen Geschäft. Koch und Haag (BB 1968, 93) gehen von einem Geschäftsbesorgungsvertrag im Sinn von § 675 BGB aus, wogegen sich Wagner (BB 1969, 109), Weissenborn und Schaal (DSIR 1969, 325) wenden, die einen gemischten Vertrag mit dominierenden Elementen des Mietvertrages annehmen. Binder (Rechtsnatur und Inhalt des Leasing-Vertrages, Kölner Dissertation 1967, S. 37, 42) sieht in der Bezeichnung des Leasing als Mietvertrag einen funktionsfremden Gebrauch der Rechtsfigur „Miete“ und bezeichnet den Leasing-Vertrag als einen Vertrag eigener Art, ein Dauerschuldverhältnis mit Elementen des Miet- und Kaufvertrages. Pougin dagegen (Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1965, 402 ff.) nimmt ein Treuhandverhältnis an und vergleicht den Leasing-Vertrag mit der Sicherungsübereignung. Während bei dieser, so führt er aus, durch die Übertragung des Vollrechtes bürgerlich-rechtlich mehr getan werde als wirtschaftlich gewollt sei, sei es beim Leasing-Vertrag umgekehrt; es werde weniger getan als wirtschaftlich gewollt. Nach v. Ploetz (S. 95) handelt es sich um einen Vertrag eigener Art, der dem Kauf- und Darlehnsvertrag nahestehe und Vorschriften aus beiden Verträgen mit denen des Mietrechtes verbinde.

Diese Hinweise genügen, um zu erkennen, daß der Versuch, aus der bürgerlich-rechtlichen Natur der Finanzierungs-Leasing-Verträge Erkenntnisse für die steuerliche Beurteilung zu gewinnen, untauglich ist. Es kann sich daher nur darum handeln, die Vorgänge ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach zu erfassen (§ 1 Abs. 2 und 3 StAnpG).

5. Bei der Beurteilung der Finanzierungs-Leasing-Verträge in steuerlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht sind die im Schrifttum vertretenen Auffassungen nicht weniger unterschiedlich. Sie weichen je nach der Art und den speziellen Eigenheiten des angenommenen Leasing-Verhältnisses und je nach dem, ob man das Leasing-Verhältnis aus der Sicht des Leasing-Gebers oder des Leasing-Nehmers betrachtet, voneinander ab und sie verschwimmen weiterhin dadurch, daß nunmehr noch — freilich zu Recht — die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine größere Bedeutung gewinnt.

Man kann eine grobe Dreiteilung vornehmen, indem man unterscheidet

a) die Auffassung, daß das Leasing-Verhältnis ein reines Miet- oder Pachtverhältnis sei, das als schwebendes Geschäft bilanzmäßig keine Auswirkungen habe und sowohl das rechtliche als auch das wirtschaftliche Eigentum am Leasing-Objekt beim Leasing-Geber belasse;

b) die Auffassung, daß der Leasing-Nehmer wirtschaftlicher Eigentümer werde mit der Folge, daß bei ihm unter gleichzeitiger Passivierung der Leasing-Verbindlichkeit der Leasing-Gegenstand zu aktivieren und abzuschreiben sei, während beim Leasing-Geber die aus dem Leasing-Verhältnis sich ergebende Forderung aktiviert werden müsse. Dabei bleibt zunächst offen, mit welchen Beträgen aktiviert und passiviert werden soll;

c) eine Mittelmeinung, die davon ausgeht, daß der Leasing-Nehmer zwar nicht das wirtschaftliche Eigentum am

Leasing-Objekt erwerbe, gleichwohl durch die, gemessen am Wert der Gegenleistung des Leasing-Gebers während der Grundmietzeit, überhöhten Leasing-Raten ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut erlange oder Vorleistungen für die Anschlußmietzeit erbringe, die er aktiv abzugrenzen habe. Wie hier im einzelnen vorgegangen, insbesondere in welcher Höhe aktiviert werden solle, ist sehr umstritten. Gleichzeitig taucht die Frage auf, ob mit der bilanzmäßigen Behandlung beim Leasing-Nehmer die bilanzmäßige Behandlung beim Leasing-Geber korrespondieren soll, muß oder kann.

Zu a: Die Meinung wird insbesondere vertreten von Vogel, Meilicke, Risse, Hintner. Auch in den Stellungnahmen des DIHT zum Streitfall wird sowohl eine Bilanzierung des Leasing-Gegenstandes selbst als auch eine Aktivierung im Hinblick auf das Optionsrecht abgelehnt. Nach einer Äußerung des DIHT gegenüber dem BdF soll eine Aktivierung des Optionsrechtes nur in Frage kommen, wenn bei einem einseitigen Optionsrecht die Grundmietzeit kürzer sei als die Hälfte der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, die mit einem Drittel der Nutzungsdauer nach den amtlichen AfA-Tabellen anzusetzen sei, und die Folgemieten in keinem angemessenen Verhältnis zu dem dann noch verbliebenen Zeitwert stünden. Ähnlich äußert sich der BdF in seiner Stellungnahme. Auch er geht unter Ablehnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Leasing-Nehmer davon aus, daß der Leasing-Vertrag wie ein normaler Mietvertrag zu behandeln sei und daß ein Aktivposten für das Optionsrecht, der nach und nach jeweils mit einem bestimmten Anteil an den einzelnen Leasing-Raten zu bilden wäre, nur in Betracht komme, wenn die Grundmietzeit erheblich kürzer sei als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und im übrigen davon auszugehen sei (Beweisfrage), daß der Leasing-Nehmer den Gegenstand auch nach Ablauf der Grundmietzeit behalten werde. Auch in diesen Fällen sei jedoch zu prüfen, ob nicht unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung und des sich nicht lohnenden Verwaltungsaufwandes von einer Aktivierung abgesehen werden sollte. Fink (in Leasing-Handbuch, S. 286 f.), der ebenfalls wirtschaftliches Eigentum beim Leasing-Nehmer grundsätzlich ablehnt, hält die Annahme eines Scheingeschäftes im Sinn von § 5 StAnpG ausnahmsweise und unter Einschaltung weiterer Kautelen für möglich, wenn die Dauer der Verlängerung und die Höhe der Folgemiete von vornherein feststehe und die Normalmiete unverhältnismäßig kurz und teuer, die Folgemiete unverhältnismäßig lang und billig sei.

Zu b: Wirtschaftliches Eigentum beim Leasing-Nehmer wird mit mehr oder weniger unterschiedlicher Begründung angenommen von Havermann (S. 64 ff.), Büschgen (FR 1968, 49), R. Thiel; ferner je nach Einzelfall von Pougin, Brinkmann (NB 1968 Heft 2, 22). Havermann findet sein Ergebnis nicht auf dem Umweg über § 11 StAnpG. Er hält die Bilanzierung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Nehmer schon nach Handelsrecht für erforderlich, da auch hierfür, wie das Beispiel der sicherungsübereigneten Anlagegüter oder der unter Eigentumsvorbehalt erworbenen Vorräte zeige, nicht das formalrechtliche Eigentum, sondern die wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Unternehmen entscheidend sei (ebenso Holzer-Schönfeld, Die Wirtschaftsprüfung 1963, 258, und im Ergebnis ähnlich Adler-Düring-Schmaltz, § 149 Tz. 50). Das werde besonders deutlich beim sog. Sale-and-lease-back-Verfahren, das sich wirtschaftlich nicht vom Institut der Sicherungsübereignung unterscheide. Büschgen führt aus, das Finanzierungs-Leasing sei eine besondere Form der Fremdfinanzierung; sein Zweck sei offensichtlich nicht die Übertragung der Nutzung eines Objektes, sondern des Objektes selbst. Der Leasing-Nehmer übernehme das volle Investitionsrisiko. Wenn der Fiskus

das Finanzierungs-Leasing heute immer noch als eine Miete.ansche, so beruhe das möglicherweise auf unvollkommener Information.

Bei Annahme des wirtschaftlichen Eigentums des Leasing-Nehmers taucht weiter die Frage auf, mit welchen Werten Leasing-Nehmer und Leasing-Geber zu bilanzieren haben. Der Leasing-Erlaubentwurf ging davon aus, daß der Leasing-Nehmer „die Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ zu aktivieren habe, wobei nicht klar ersichtlich ist, ob es sich hierbei um seine (etwa die abgezinsten Summe der Leasing-Raten; so z. B. AICPA — vgl. auch die folgende Ziff. 6 — bei Holzer-Schönfeld) oder um die beim Leasing-Geber entstandenen Kosten handeln soll. Nach R. Thiel hat der Leasing-Nehmer den Kaufpreis des Leasing-Gegenstandes, den der Leasing-Geber für ihn verauslagt hat, zu passivieren und den Gegenstand in gleicher Höhe zu aktivieren. Die Kaufpreisschuld wird durch die Leasing-Raten nach Art einer Tilgungsrente getilgt (so auch Havermann, S. 71, 74). Das Leasing-Objekt wird vom Leasing-Nehmer (degressiv) abgeschrieben. Der Leasing-Geber hat die verauslagten Anschaffungskosten als Forderung gegen den Leasing-Nehmer zu aktivieren. Anstelle von Abschreibungen und Mieterträgen hat der Leasing-Geber nun Forderungstilgungsraten und Zinserträge (Havermann, S. 88).

Zu c: Im Schrifttum ist die erwähnte Mittelmeinung vertreten worden, insbesondere von J. Thiel (BB 1967, 325), Nolte, Rau (BB 1968, 1027) unter Zustimmung von Flick (DSiR 1969, 329), von Scheffler und (nur bei bereits feststehender Option) von Langer. Dabei ist einerseits von dem aktiven Wirtschaftsgut „Optionsrecht“, andererseits nur von aktiver Rechnungsabgrenzung die Rede. Über die Bewertung oder den Betrag dessen, was aktiviert werden soll, gehen die Meinungen weit auseinander. Zum Teil verlaufen sich die ganzen Überlegungen in dem auch vom BdF erwähnten Wunsch, man solle wegen der großen Schwierigkeiten, des unverhältnismäßig hohen Aufwandes und des in der Regel nicht erheblichen Wertes eines solchen Optionsrechts auf eine Aktivierung verzichten.

Gegen eine Aktivierung wird eingewendet, das Optionsrecht stelle nur eine ungewisse Chance dar (Fink, DB 1964, 1069; ferner Hintner sowie Grass, FR 1967, 448, beide unter Hinweis auf das Urteil des BFH IV 62/60 U vom 10. November 1960, BFH 72, 251, BStBl III 1961, 95, ferner Hintner unter Hinweis auf BFH-Urteil I 195/60 U vom 28. Februar 1961, BFH 73, 322, BStBl III 1961, 384), der Wert des Optionsrechts sei zu ungewiß, als daß es bei Beachtung kaufmännischer Vorsicht handelsrechtlich aktivierbar sei, eine aktive Rechnungsabgrenzung sei nicht möglich, weil die höheren Mietzahlungen während der Grundmietzeit zivilrechtlich auch voll geschuldet würden und — anders als bei Mietvorauszahlungen — keine Forderung an den Vermieter (Leasing-Geber) begründeten (so Vogel; ferner Fink in Leasing-Handbuch, S. 288) und die Dauer der Grundmietzeit und die Höhe der Grundmieten seien bei Verträgen mit und ohne Optionsrecht gleich (Grass und Rau).

6. Die Diskussion um die Offenlegung von Leasing-Geschäften hat in den USA eine große Rolle gespielt (vgl. Gätgen in Leasing-Handbuch, S. 140; Holzer-Schönfeld). Als Vertreter der Auffassung, daß die Leasing-Geschäfte nicht nur in den Jahresabschlüssen erwähnt, sondern, soweit mit ihnen ein festes unabdingbares Nutzungsrecht erworben werde, auch bilanziert werden müßten, wird insbesondere J. H. Myers (Reporting of Leases in Financial Statements, AICPA Research Study No. 4, New York 1962) genannt, der eine edle Vermögensübertragung annimmt, wenn

- a) der Mietvertrag die gesamte Nutzungsdauer umfaßt,
- b) dem Mieter Sonderrechte eingeräumt werden, nach denen er z. B. den Gegenstand zu einem Anerkennungspreis erwerben oder gegen Zahlung einer Nominalmiete weiterbenutzen darf,
- c) der Vertrag bei Vertragseinhaltung unkündbar ist,
- d) die fest vereinbarte Mietsumme die Investitionskosten des Vermieters deckt und ihm eine Erstattung der verauslagten Zinsen und eine angemessene Rendite gewährleistet und
- e) Steuern, Versicherungen und Instandhaltungskosten sowie diesen verwandte Kosten vom Mieter zu tragen sind.

Diese Kriterien hat sich auch Pougin zu eigen gemacht. Die auf Myers zurückgehende Diskussion hat nunmehr in einem Fachgutachten der amerikanischen Wirtschaftsprüfer, Reporting of Leases in Financial Statements of Lessee, Opinion No. 5, herausgegeben 1964 vom American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), ihren einstweiligen Abschluß gefunden. Der Verlautbarung, die im wesentlichen als Nachtrag bei Havermann (S. 151) in der Übersetzung abgedruckt ist, wird wesentliche Bedeutung beigemessen, wie die Hinweise bei Güfgen, Fink (beide in Leasing-Handbuch) und Niehus zeigen.

In seinen Erörterungen wirft das AICPA die Frage auf, ob Leasing-Verträge, die nicht schon ihrem Wesen nach eindeutig als Kauf zu qualifizieren seien, dem Leasing-Nehmer also keine Eigentumsrechte übertragen, gleichwohl zur Schaffung von Aktiva und Passiva beim Leasing-Nehmer führen könnten. Handelt es sich um die bloße Einräumung eines Nutzungsrechtes, so sei nach den allgemeinen Grundsätzen über die Behandlung schwebender Geschäfte für eine Bilanzierung kein Raum. Einige Leasing-Vereinbarungen seien aber im wesentlichen nichts anderes als Teilzahlungskäufe. Hier solle das Wesen des Vertrages und nicht seine rechtliche Form die bilanzielle Behandlung bestimmen. Der Vermögensgegenstand und die entsprechende Verbindlichkeit sollten zum abgezinsten Wert der zukünftigen Mietzahlungen als Aktivum und Passivum in der Bilanz erscheinen. Die Abschreibung solle sich nicht nach der Grundmietzeit, sondern nach der mutmaßlichen Nutzungsdauer richten. Eine Bilanzierung solle erfolgen, wenn die Bedingungen des Leasing-Vertrages ein materielles Recht (material equity) am Vermögensgegenstand begründeten. Das sei dann unwahrscheinlich, wenn der Vertrag — und zwar nicht nur für fernliegende Eventualfälle — kündbar sei. Im wesentlichen sei ein Kauf anzunehmen, wenn

- a) die Grundmietzeit erheblich kürzer sei als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und der Leasing-Nehmer das Recht habe, den Vertrag für die restliche Nutzungsdauer zu wesentlich geringeren als den verkehrsüblichen Mieten zu verlängern oder
- b) der Leasing-Nehmer das Recht habe, während oder nach Ablauf der Grundmietzeit den Leasing-Gegenstand zu einem Preis zu erwerben, der bei Abschluß des Vertrages wesentlich geringer sei als der mutmaßliche Verkehrswert im möglichen Zeitpunkt des Erwerbes.

Die Entscheidung, ob Leasing-Zahlungen ein material equity verschaffen, verlange sorgfältiges Abwägen aller Umstände des Einzelfalles. Bei einem nicht kündbaren Vertrag deute das Vorliegen eines oder mehrerer der folgenden Umstände darauf hin, daß die Leasing-Vereinbarung ihrem Wesen nach wie ein Kauf behandelt werden sollte:

- a) Der Leasing-Gegenstand werde vom Leasing-Geber erworben, um damit spezielle Anforderungen des Lea-

sing-Nehmers zu erfüllen; er werde wahrscheinlich nur für diesen Zweck und nur für den Leasing-Nehmer nutzbar sein;

- b) die Grundmietzeit entspreche im wesentlichen der voraussichtlichen Nutzungsdauer; der Leasing-Nehmer habe die Kosten (Steuern, Versicherung, Wartung) zu tragen, die normalerweise der Eigentümer trage;
- c) der Leasing-Nehmer bürge für die Verbindlichkeiten des Leasing-Gebers aus dem Kauf des Leasing-Objektes und
- d) der Leasing-Nehmer habe den Leasing-Vertrag steuerlich als Kauf behandelt.

Eine noch weitergehende Annahme eines Kaufvertrages soll gerechtfertigt sein, wenn Leasing-Geber und Leasing-Nehmer verbundene Unternehmen seien.

In dieser Stellungnahme des AICPA sieht Havermann eine Bestätigung seiner Auffassung. Auch Niehus meint, aus dem amerikanischen Gutachten seien Abgrenzungsmarkale ersichtlich, die auch für deutsche Leasing-Verträge paßten. Dagegen wendet sich ausführlich Fink (in Leasing-Handbuch, S. 279 ff.). Zu betonen ist, daß es sich bei den dargelegten AICPA-Grundsätzen nur um Empfehlungen an die amerikanische Praxis handelt (vgl. Havermann, S. 69).

7. Die Rechtsprechung des BFH hat sich mit dem Leasing noch nicht befaßt, wenn man davon absieht, daß der Begriff in einem Urteil erwähnt wurde. In der Diskussion um die steuerliche Behandlung des Leasing wird jedoch auf verschiedene Entscheidungen verwiesen. Hierbei handelt es sich in erster Linie um solche Urteile, die sich mit dem Mietkauf oder einem diesem verwandten Sachverhalt befassen (vgl. insbesondere die Entscheidungen V 198/54 U vom 27. Januar 1955, BFH 60, 241, BStBl III 1955, 94; I 221/56 U vom 5. November 1957, BFH 65, 550, BStBl III 1957, 445; IV 429/62 U vom 25. Oktober 1963, BFH 78, 107, BStBl III 1964, 44; IV 328 61 U vom 10. Dezember 1964, BFH 81, 623, BStBl III 1965, 224; VI 288/63 U vom 30. Juli 1965, BFH 83, 311, BStBl III 1965, 613; I R 119/66 vom 2. August 1966, BFH 87, 191, BStBl III 1967, 63), und ganz allgemein um Entscheidungen zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise und zum wirtschaftlichen Eigentum (z. B. III 242/59 S vom 22. Juli 1960, BFH 71, 454, BStBl III 1960, 420, und I 51/61 S vom 2. November 1965, BFH 84, 171, BStBl III 1966, 61, betreffend die Ablehnung wirtschaftlichen Eigentums beim Pächter und VI 263/65 vom 21. Februar 1967, BFH 88, 168, BStBl III 1967, 311, betreffend die Ablehnung wirtschaftlichen Eigentums beim Nießbraucher).

Hervorzuheben ist die Entscheidung I 221/56 U, bei der als Mietverträge bezeichnete Verträge über einen Bagger, einen Schlepper und eine Schute zu beurteilen waren. Dem „Mieter“ war beim Bagger bis zum Ablauf der Mietzeit und beim Schlepper zum Ende der Mietzeit ein Kaufrecht jeweils zum Listenpreis unter voller Anrechnung der Mietzahlungen eingeräumt worden. Der I. Senat ging davon aus, daß bei Einräumung eines unwiderruflichen Kaufangebots im Mietvertrag für die Frage, ob ein gemischter Vertrag oder von vornherein steuerlich ein Kaufvertrag mit gestundeten Kaufpreisen vorliege, maßgeblich sei, ob nach dem sachlichen Inhalt des Vertrages es den Parteien entscheidend auf den Abschluß eines Miet- oder eines Kaufvertrages angekommen sei. Beim Mietvertrag dürften Mietzins, Mietzeit und Mietbedingungen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur mit der Gebrauchsüberlassung zusammenhängen und mit den Bestimmungen des künftigen Kaufvertrages nicht so eng verbunden sein, daß entweder der Mietvertrag ohne Kaufvertrag oder der Kaufvertrag ohne vorhergehenden

Mietvertrag nicht verständlich sei. Eine solche Verbindung sei bei Bagger und Schlepper gegeben wegen der von vornherein festgelegten Bestimmung des Kaufpreises nach dem Listenpreis, der Anrechnung der Mietzahlungen und des Umstandes, daß der bei Ausübung der Kaufoption noch zu zahlende Preis wegen der stark überhöhten Mietzahlungen weit unter dem Verkehrswert des Objektes im Zeitpunkt der Annahme des Kaufangebotes liege. Gegen die Annahme eines Kaufvertrages spreche nicht die Rückgabemöglichkeit, die der Erwerber bei Vertragsabschluß kaum ernstlich in Betracht gezogen haben könne. Hinsichtlich der später vom Mieter gekauften Schute könne dagegen nicht von vornherein ein Kaufvertrag angenommen werden, da es an einem bindenden Kaufangebot gefehlt habe und die Mietraten nicht so hoch gewesen seien, daß sie nur als Kaufpreistraten erklärt werden könnten. Die Abwälzung der Gefahrenhaftung auf den Mieter reiche für die Annahme eines von vornherein gewollten Kaufvertrages nicht aus.

Das Urteil IV 429/62 U, das sog. „Gasflaschenurteil“, nimmt in der Leasing-Diskussion wohl deshalb einen so breiten Raum ein, weil die Verträge über die Vermietung von Gasflaschen durch den Hersteller kein Kaufkredit der Mieter vorsahen. Nach den unkündbaren Verträgen war jedoch die Mietdauer (10 Jahre) so bemessen, daß nach ihrem Ablauf die Gasflaschen normalerweise verbraucht waren, so daß der Hersteller kein Interesse an einer Rückgewähr haben konnte. Deshalb nahm der IV. Senat an, die Mietverträge seien in der Bilanz des Vermieters wie Kaufverträge zu behandeln.

Im Urteil I R 119/66 wird darauf hingewiesen, daß das Gasflaschenurteil für einen Sonderfall ergangen und nicht ohne weiteres auf Leasing-Fälle übertragbar sei. Dieses Urteil des I. Senats, das einen Investitionszulagefall betraf und das als einziges den Begriff „Leasing“ erwähnt, hatte sich ebenfalls mit einem Kaufoptionsfall zu befassen. Ein Fernschreiber war vom Kläger gemietet und nach zwei Jahren unter Ausübung der ihm eingeräumten Kaufoption unter Anrechnung der Mietzinsen auf den Kaufpreis erworben worden. Der I. Senat sieht als für den Eigentumsübergang maßgeblichen Zeitpunkt allein den der Einigung im Sinn von § 929 Satz 2 BGB an, da der Stpl. den Vertrag gerade geschlossen habe, weil er sich nicht sofort zum Kauf habe entschließen wollen oder können. Er habe sich nicht binden wollen und dafür das Risiko einer unter Umständen überhöhten Miete in Kauf genommen. Im übrigen sei die Miete von 129 DM monatlich für ein Objekt im Werte von über 6 500 DM auch nicht unangemessen gewesen. Das Urteil kommt daher zu dem Ergebnis, daß der Fernschreiber in dem für den Erwerber maßgeblichen Zeitpunkt nicht mehr neu und daher die Investitionszulage nicht zu gewähren sei. Diese Beurteilung — so wird ausgeführt — werde nicht von einer Berliner Verwaltungsanweisung berührt, wonach bei einem Leasing-Vertrag nicht der Vermieter, sondern der Mieter als wirtschaftlicher Empfänger zugaberechtigt sei. Miete und Kauf seien bürgerlich-rechtlich klar voneinander abgegrenzt. Solange es keine gesetzliche Sonderregelung für den Mietkaufvertrag gebe, könne die Rechtsprechung die in voller Vertragsfreiheit getroffenen Vereinbarungen nur so auslegen, wie sie bei Unvereinbarkeit der beiden Vertragstypen im Einzelfall der Sach- und Rechtslage entsprächen.

Der V. Senat des BFH befaßte sich in einer jüngeren Entscheidung (V 176/64 vom 24. April 1969, BFH 95, 410, BStBl II 1969, 451) mit einem Sachverhalt, der zumindest eine Ähnlichkeit mit einem Leasing-Fall vermuten läßt. Da es sich jedoch um einen Fall von Immobilien-Leasing handelte und da der V. Senat ausdrücklich der bilanzsteuerlich bedeutsamen Frage der Zurechnung von Wirt-

schaftsgütern für das Umsatzsteuerrecht keine Bedeutung beimaß, kann aus der Entscheidung für die Beurteilung des Streitfalles nichts entnommen werden.

III. 1. Beim Leasing in der hier zu beurteilenden Form (Finanzierungs-Leasing) handelt es sich um einen der neuartigen Vertragstypen, wie sie die Wirtschaft in immer komplizierter werdenden Formen entwickelt, sei es, um neue Marktgebiete zu erschließen, sei es, um sonstige wirtschaftliche, rechtliche oder steuerliche Vorteile zu erzielen. Die Einordnung dieses Vertragstyps ist, wie die vorstehenden Darstellungen eindeutig zeigen, bürgerlich-rechtlich, handelsrechtlich und steuerrechtlich gleichermaßen problematisch und umstritten. Es kann daher für die Beurteilung auch nicht von einer auf einem dieser Rechtsgebiete geklärten Institution, etwa von Mietverträgen, ausgegangen werden. Daß Leasing nicht einfach mit der Miete des bürgerlichen Rechts gleichgesetzt werden kann, ergibt sich schon aus der Entwicklung dieses besonderen Rechtsinstituts und seiner sehr umstrittenen rechtlichen und wirtschaftlichen Bedeutung und Behandlung. Die wirtschaftliche Bedeutung ist eine andere als die der Miete. Sie liegt in erster Linie darin, daß Leasing eine Finanzierungsfunktion unter erleichterten Bedingungen erfüllt.

Dieser wirtschaftlichen Bedeutung hat der Senat bei seiner Entscheidung Rechnung zu tragen, wobei die Beachtung und Berücksichtigung der allgemeinen Bilanzierungsvorschriften für die handelsrechtliche und bilanzsteuerrechtliche Beurteilung hier keine Unterschiede gerechtfertigt erscheinen lassen. Handelsrechtlich wie auch steuerrechtlich dient die Bilanz sowohl dem Ausweis der wirtschaftlich richtigen Vermögenslage als auch der richtigen Erfolgsabgrenzung, wenn auch die steuerliche Betrachtung der richtigen Erfolgsabgrenzung eine besondere Bedeutung beimißt. Wirtschaftsgüter, die im vollen Umfang bis zu ihrem Verbrauch mit den in ihnen verkörperten Werten dem Kaufmann wirtschaftlich dienen, die er bezahlen muß und für die er das volle Risiko trägt, müssen regelmäßig auf der Aktivseite der Bilanz erscheinen; sie sind dem Kaufmann zuzurechnen. Wenn diese Wirtschaftsgüter, nur weil sie bürgerlich-rechtlich im Eigentum eines anderen stehen, in der Bilanz nicht ausgewiesen werden, so gibt die Bilanz nicht mit der größtmöglichen und wirtschaftlich zutreffendsten Aussagekraft, die ohnehin durch die Bilanzierungstechnik und die erläuterungslose Darstellung stark eingeschränkt ist, die wirtschaftlich zutreffende Vermögens- und Ertragslage des Kaufmanns wieder. Denn dann kann leicht der Fall eintreten, daß die Aktivseite der Bilanz überhaupt kein Betriebsvermögen ausweist, obwohl der Kaufmann ein sehr erhebliches, dem Betrieb bis zum Verschleiß dienendes und bezahltes Anlagevermögen besitzt. Das ist mit den handelsrechtlichen und steuerlichen Aufgaben einer Bilanzierung unvereinbar. Es wegen der dann allerdings schwierigeren Grenzziehung grundsätzlich auf das bürgerlich-rechtliche Eigentum abzustellen und damit die wahre wirtschaftliche Vermögenslage zu verfälschen, erscheint dem Senat nicht gerechtfertigt. Auch das handelsrechtliche Schrifttum stellt es deshalb mit Recht für die handelsrechtliche Bilanzierung von Wirtschaftsgütern entscheidend nicht auf die juristische, sondern die wirtschaftliche Zugehörigkeit ab (vgl. Adler-Düring-Schmaltz, § 149 Tz. 31; Brüggemann, in Großkommentar HGB, 3. Aufl., § 39 Anm. 8; Holzer-Schönfeld). Diese wirtschaftliche Zurechnung, die nach einem eingebürgerten Sprachgebrauch als „wirtschaftliches Eigentum“ bezeichnet wird, ist in allen Fällen maßgebend, bei denen es entscheidend nicht auf die formalrechtlichen, sondern auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten ankommt. Das ist bei der handelsrechtlichen und steuerlichen Bilanzierung der Fall. Von gleichartigen Erwägungen geht auch das Gesetz betref-

fend die Abzahlungsgeschäfte vom 16. Mai 1891 (RGBl Nr. 23) aus, nach dessen § 6 es nicht auf die rechtliche, sondern die wirtschaftliche Eigentümerstellung ankommt (vgl. Crisolti-Ostler, Abzahlungsgesetz, 5. Aufl., § 6 Anm. 16; Klauß, Abzahlungsgeschäfte, Tz. 472).

Ein Wirtschaftsgut, das Gegenstand eines Leasing-Vertrages ist, muß somit dem zugerechnet werden, der im Sinne dieser Ausführungen wirtschaftlicher Eigentümer ist. Die Aufzählung von Fällen wirtschaftlichen Eigentums in § 11 StAnpG ist nicht erschöpfend (vgl. BFH-Urteile III 77/57 S vom 19. September 1958, BFH 67, 434, BStBl III 1958, 440 und III 149/51 U vom 21. März 1952, BFH 56, 377, BStBl III 1952, 147). Es handelt sich nur um Beispiele für den Grundgedanken, daß ein anderer als der rechtliche Eigentümer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, wenn er die wirtschaftliche Herrschaft ausübt, deren gewöhnlicher Ausdruck das Eigentum ist (so auch Becker-Riewald-Koch, § 11 StAnpG Anm. 2 Abs. 1; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, § 11 StAnpG Anm. 2 c; Tipke-Kruse, § 11 StAnpG Anm. 4). Die Annahme wirtschaftlichen Eigentums beim Leasing-Nehmer wird deshalb nicht, wie die Gegner dieser Annahme vielfach meinen, bereits dadurch erschüttert, daß — wohl mit Recht — behauptet wird, der Leasing-Nehmer sei nicht Eigenbesitzer. Damit ist nur der Anwendungsfall des § 11 Nr. 4 StAnpG, nicht aber die Annahme wirtschaftlichen Eigentums für die Zwecke der Zurechnung und Bilanzierung schlechthin ausgeschlossen.

Der wirtschaftliche Eigentümer übt die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut dergestalt aus, daß dadurch der nach bürgerlichem Recht Berechtigte von einer Einwirkung darauf ausgeschlossen ist (BFH-Urteil I 51/61 S). Wie Seeliger mit Recht hervorhebt, folgt aus dem den gesetzlichen Anwendungsfällen des § 11 Nr. 1—4 StAnpG gemeinsam zugrunde liegenden Gedanken, daß der wirtschaftliche Eigentümer nicht durch gewisse positive Möglichkeiten (Gebrauchen, Nutzen, Zerstören des Wirtschaftsgutes), auch nicht durch die Möglichkeit, Dritte von einer Einwirkung auf das Wirtschaftsgut auszuschließen, sondern allein dadurch charakterisiert wird, daß er im Regelfall, d. h. in dem für die Situation typischen Fall, den rechtlichen Eigentümer für dauernd von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so daß ein Herausgabeanspruch des Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (Seeliger, S. 46, 47, 49, 87, 89; Becker-Riewald-Koch, § 11 StAnpG Anm. 2 Abs. 7; Tipke-Kruse; Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 11 StAnpG Anm. 2 f.). Dabei spielt der Herrschaftswille (*animus domini*) nur im Spezialfall des Eigenbesitzes (§ 11 Nr. 4 StAnpG), nicht aber in den übrigen Fällen wirtschaftlichen Eigentums eine Rolle. Der Sicherungsgeber, der Käufer unter Eigentumsvorbehalt und der Besitzer eines gekauften, aber noch nicht aufgelassenen und überschriebenen Grundstücks sind sich als wirtschaftliche Eigentümer des Eigentumsrechts eines anderen bewußt und erkennen es an. Der Herrschaftswille gehört nicht zum Tatbestand des wirtschaftlichen Eigentums (Becker-Riewald-Koch, § 11 StAnpG Anm. 2 Abs. 8; Seeliger, S. 92).

Mit Ausnahme des Eigenbesitzes, bei dem das subjektive Element des *animus domini* hinzukommen muß, das objektive Element der Möglichkeit, den Eigentümer auf Dauer auszuschließen, dagegen entfallen kann, lassen sich unter die genannte Begriffsdefinition alle Fälle des wirtschaftlichen Eigentums, seien es die gesetzlichen des § 11 Nr. 1—3 StAnpG, seien es die von der Rechtsprechung entschiedenen subsumieren, die Mietkauffälle ebenso wie der Gasflaschenfall, bei dem der rechtliche Eigentümer von der Einwirkung ausgeschlossen war, weil der „Mietler“ die Flaschen „bis zu ihrer Erschöpfung“ nutzen

konnte (vgl. Becker-Riewald-Koch, § 11 StAnpG Anm. 3 a mit Hinweisen auf die entsprechende Rechtsprechung zu Mineralgewinnungsrechten). Auch ein Widerspruch zum Urteil I R 119/66 (vgl. oben II 7) entsteht nicht, wenn man davon ausgeht, daß dort trotz Einräumung einer Kaufoption wegen der nur mit der Gebrauchsüberlassung zusammenhängenden Mietbedingungen die Ausübung des Optionsrechts nicht notwendig dem typischen Geschehnisablauf entsprach.

2. Wendet man diese Grundsätze und Überlegungen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern auf Leasing-Verträge an, so wird erkennbar, daß die Beurteilung von den Umständen des in seiner tatsächlichen und vertraglichen Ausgestaltung fixierten Einzelfalles abhängig ist (zutreffend Nolte), daß also die Mannigfaltigkeit der möglichen Spielarten eine generelle Beurteilung nicht zuläßt (so auch Fink, DB 1964, 1073).

a) Leasing-Verträge im weiteren Sinne, die also jederzeit oder zumindest kurzfristig kündbar sind (z. B. operating-lease), können wirtschaftlich Kaufverträgen nicht gleichgesetzt werden. Aber auch bei Leasing-Verträgen im engeren Sinne, also beim echten Finanzierungs-Leasing, kommt eine wirtschaftliche Zurechnung beim Leasing-Nehmer jedenfalls dann nicht in Betracht, wenn diesem kein Optionsredit zusteht und es sich um Leasing-Objekte handelt, die ihrer Art nach für ein second-hand-leasing oder einen Verkauf nach Ablauf der Mietzeit geeignet sind; denn dann kann nicht davon ausgegangen werden, daß sich aller Wahrscheinlichkeit nach, obwohl dies vertraglich nicht vorgesehen ist, eine Mietverlängerung mit einer Minimalmiete oder ein Kauf gegen eine Anerkennungsbüße anschließen werden. Der Leasing-Geber ist damit nicht auf Dauer von der Einwirkung auf das Leasinggut ausgeschlossen.

b) Bei den Leasing-Verträgen mit Optionsrecht ist die wirtschaftliche und damit bilanzmäßige und steuerliche Zurechnung in besonderem Maße nach dem aus den Umständen des Einzelfalles sich ergebenden wirtschaftlichen Gesamtbild zu beurteilen. Bei diesen Verträgen bestehen sehr erhebliche Gemeinsamkeiten mit einem Teilzahlungskauf unter Sicherungsübereignung oder Eigentumsvorbehalt. Eine Prüfung, ob deshalb das Leasing-Verhältnis unter einen der in § 11 StAnpG normierten Tatbestände subsumierbar ist, bedarf es aber nicht, da § 11 StAnpG, wie dargelegt, nur die Aufzählung von Beispielen einer wirtschaftlichen Zurechnung enthält. Entscheidend ist, ob nach der Vertragsgestaltung der Leasing-Nehmer bei normalem Verlauf den Leasing-Geber für dauernd von der Einwirkung auf den Leasing-Gegenstand wirtschaftlich ausschließen kann.

Hat der Leasing-Nehmer bei von beiden Seiten unkündbarer Grundmietzeit das Recht, das Leasing-Verhältnis auf unbestimmte oder jedenfalls auf die Zeit, die der Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes entspricht, zu verlängern, oder hat er ein Kaufoptionsrecht, so kann er, wenn er den Vertrag einhält, auf Dauer, d. h. jedenfalls bis zur völligen Abnutzung des Wirtschaftsgutes, den Leasing-Geber von der Einwirkung ausschließen. Dabei ist, wie der Gesetzgeber dies auch in den Fällen der Nr. 1 bis 3 des § 11 StAnpG getan hat, vom typischen Fall auszugehen, also davon, daß der Leasing-Nehmer den Vertrag erfüllt. Es kann deshalb gegen das wirtschaftliche Eigentum des Leasing-Nehmers nicht eingewendet werden, daß der Leasing-Geber bei Zahlungsunfähigkeit oder -unwilligkeit oder im Falle des Konkurses des Leasing-Nehmers den Leasing-Gegenstand herausverlangen könne und sich hierin sehr deutlich eine Einwirkungsmöglichkeit auf das Leasing-Objekt zeige. Denn wie beim Sicherungseigentum vom typischen Verlauf ausgegangen wird, daß nämlich der Sicherungsgeber den zugrunde liegenden ob-

legatorischen Vertrag einhält und daher nach wie vor wirtschaftlicher Eigentümer bleibt, so ist auch beim Leasing-Vertrag davon auszugehen, daß der Vertrag im Normalfall wie vorgesehen abgewickelt wird. Ist das der Fall, kann der Leasing-Nehmer durch Ausübung seines Optionsrechts den Leasing-Geber auf Dauer von jeglicher Einwirkung ausschalten.

c) Diese Möglichkeit allein genügt allerdings für die wirtschaftliche Zurechnung beim Leasing-Nehmer nicht. Hinzu kommen muß, daß mit der Ausnutzung dieser Möglichkeit zu rechnen ist. Für die Rechtfertigung einer solchen Annahme können mehrere Gesichtspunkte von Bedeutung sein. Auszugehen ist von der vertraglichen Regelung. Danach hat der Leasing-Nehmer schon während der Grundmietzeit das Leasing-Objekt voll zu finanzieren und einen angemessenen Gewinn des Leasing-Gebers sicherzustellen; er hat in der Regel zwar nicht gegenüber dem Leasing-Geber, aber gegenüber dessen Vertragspartner die ihm abgetretenen Gewährleistungsansprüche; er hat den Leasing-Gegenstand zu versichern und ordnungsgemäß zu behandeln; er trägt die Gefahr des zufälligen Untergangs, die Preisgefahr und auch das Investitionsrisiko, da er während der Grundmietzeit an die hohen Zahlungsverpflichtungen gebunden ist. Er hat also in der Tat, wenn er sein Optionsrecht ausübt, wirtschaftlich [bei der Verlängerungsoption: bis auf das Eigentums-(Anwartschafts-)Recht] die Stellung eines Vorbehalts- oder Abzahlungskäufers (Havermann, S. 58; v. Ploetz, S. 74, 83). Die Grenze zwischen Abzahlungskauf und Leasing ist kaum mehr erkennbar (v. Ploetz, S. 95). Von dieser Würdigung und Betrachtung gehen auch die Vorschriften des Abzahlungsgesetzes aus, deren Anwendung nach § 6 nicht von der vollzogenen oder beabsichtigten Eigentumsübertragung auf den Empfänger der Sache abhängt, die vielmehr dem Empfänger die Sache schon dann wie einem Abzahlungskäufer zurechnen, wenn er sie ungestört auf Dauer besitzen und nutzen kann (vgl. Palandt, BGB, 78. Aufl., Abzahlungsgesetz, § 6 Anm. 16; Crisolti-Ostler, § 6 Anm. 18).

Die Frage, ob der optionsberechtigte Leasing-Nehmer das Leasing-Objekt auf Dauer besitzen und nutzen wird, beurteilt sich nach dem Wahrscheinlichkeitsgrad der Optionsausübung. Ein solcher den typischen Geschehensablauf anzeigender Wahrscheinlichkeitsgrad kann abhängig sein von dem auch sonst in der Diskussion über das Leasing-Problem, z. B. auch in den Richtlinien des AICPA, als bedeutsam herausgestelltes Verhältnis zwischen Grundmietzeit und betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer. Je kürzer die Grundmietzeit im Vergleich zur Nutzungsdauer ist, desto mehr ist die Annahme gerechtfertigt, daß der Leasing-Nehmer von seinem Optionsrecht Gebrauch machen wird, um für seine hohen Anfangszahlungen auch den entsprechenden Gegenwert zu erhalten. Hieraus folgt, daß die Optionsausübung nicht ohne weiteres unterstellt werden kann, wenn die Verlängerungsmiete oder der Anschlußkaufpreis dem am Ende der Grundmietzeit noch vorhandenen Marktpreis des Leasing-Objekts entspricht, daß dies vielmehr nur für die (typischen) Leasing-Verträge gilt, bei denen Anschlußraten oder Anschlußkaufpreis sich lediglich als eine Art Anerkennungsgebühr und nicht als echte Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung darstellen. Der Einwand des DIHT, daß nur optisch die Grundmietzeit so hoch und die Anschlußmietraten so niedrig erschienen, weil die Mieten linear und nicht degressiv kalkuliert würden, ist nicht berechtigt. Denn kein Mieter wird sich normalerweise deshalb, weil der Vermieter degressiv abschreiben kann, eine so degressiv kalkulierte Miete gefallen lassen.

d) Auch wenn der Anhaltspunkt für die wirtschaftliche Zurechnung beim Leasing-Nehmer, daß die Grundmietzeit

erheblich kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, nicht vorliegt, kann die Annahme wirtschaftlichen Eigentums beim Leasing-Nehmer dann gerechtfertigt sein, wenn die unkündbare Mietzeit und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer sich in etwa decken (vgl. Becker-Riewald-Koch, § 11 StAnpG Anm. 3 d, und das sog. Gasflaschenurteil). Auch dann ist der Leasing-Geber bei normalem Verlauf auf Dauer wirtschaftlich von Einwirkungen auf das Leasinggut ausgeschlossen. Was bei kürzerer Grundmietzeit erst durch Option bewirkt wird, steht hier von vornherein fest, daß nämlich der Leasing-Nehmer den Leasing-Gegenstand bis zur völligen wirtschaftlichen oder technischen Abnutzung nutzen wird. Auf die Einräumung und Ausübung eines Optionsrechts kann es daher in diesen Fällen nicht mehr ankommen.

e) Das Verhältnis von Grundmietzeit und betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer als Kriterium für die wirtschaftliche Zurechnung ist in den Fällen ohne besondere Bedeutung, in denen der Leasing-Gegenstand in einem solchen Maße auf die speziellen Anforderungen und Verhältnisse des Leasing-Nehmers zugeschnitten ist, daß eine wirtschaftlich sinnvolle anderweitige Nutzung oder Verwertung nicht möglich erscheint. Hier ist das Leasing-Objekt dem Leasing-Nehmer jedenfalls dann zuzurechnen, wenn ein Optionsrecht besteht; denn bei solchen Spezial-Leasing-Objekten kann keiner Seite ein Interesse unterstellt werden, das Leasing-Verhältnis vor dem restlosen Verbrauch der Leasing-Gegenstände zu beenden. Es entspricht daher dem typischen und für die wirtschaftliche Beurteilung maßgeblichen Geschehensablauf, daß der Leasing-Nehmer durch Ausübung des Optionsrechts auf Dauer unter Ausschaltung des Leasing-Gebers die tatsächliche Herrschaft über den Leasing-Gegenstand ausübt. Davon geht auch das Miet-Kauf-Urteil I 221 56 U aus, in welchem der I. Senat des BFH die Rückgabemöglichkeit als unbeachtlich ansah, weil der Mietkäufer sie nicht ernstlich in Erwägung gezogen haben könne.

IV. Bei Anwendung der hier entwickelten Grundsätze auf den Streitfall ergibt sich folgendes. Zu beurteilen ist ein typischer Finanzierungs-Leasing-Vertrag mit unkündbarer, fünfjähriger Grundmietzeit, Verlängerungsoptionsrecht auf unbestimmte, nur vom Willen des Leasing-Nehmers abhängige Zeit, hohen Leasing-Raten während der Grundmietzeit (insgesamt 128,2 % der Anschaffungskosten) und einer niedrigen Folgemiete (1/20 der Grundmietzeitmiete). Ob bei den hier in Frage stehenden Leasing-Gegenständen Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erheblich differieren, kann dahingestellt bleiben; denn es greift der Gesichtspunkt des individualisierten Spezial-Leasing ein. Es handelt sich um die Einrichtung eines Selbstbedienungsladens für den Leasing-Nehmer nach dessen speziellen Wünschen (der Leasing-Nehmer verhandelte selbst mit den Lieferanten und Herstellern) zum Teil unter Vornahme von Ein- und Umbauten in den Ladenräumen. Wenn auch einzelne Gegenstände unter Umständen anderweitig verwertbar sein könnten, so ist doch von dem Gesamtkomplex „Ladeneinrichtung“ auszugehen, für den einheitliche Leasing-Raten bezahlt wurden und der auch nur einheitlich beurteilt werden kann. Aus dieser einheitlichen Beurteilung folgt, daß, wie schon der weit überwiegende Teil der einzelnen Leasing-Gegenstände jedenfalls das Leasinggut in seiner Gesamtheit nur beim Leasing-Nehmer X eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung finden konnte. Die Leasing-Gegenstände sind daher wirtschaftlich X zuzurechnen. Nicht die im wirtschaftlichen Ergebnis die Investition lediglich kreditierende KG, sondern die auch alle Risiken und Kosten eines Investors tragende X hat daher bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen des § 21 BHG 1962 Anspruch auf die Investitionszulage. Die Vorentscheidung war also im Ergebnis zu bestätigen.

Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 19. April 1971 - IV B/2 - S 2170 - 31/71 - an die Finanzminister (-senatoren) der Länder.

(Deutsche Steuer-Zeitung/Eildienst/15.5.1971, S. 178-180).

Ertragsteuerliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird zu der Frage der steuerlichen Behandlung von Leasing-verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter wie folgt Stellung genommen :

I. A l l g e m e i n e s

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 26. Januar 1970 (BStBl 1970 II S. 264) zur steuerlichen Behandlung von sogenannten Finanzierungs-Leasing -Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter Stellung genommen.

Um eine einheitliche Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung zu gewährleisten, kann bei vor dem 24. April 1970 abgeschlossenen Leasing-Verträgen aus Vereinfachungsgründen von dem wirtschaftlichen Eigentum des Leasing-Gebers am Leasing-Gut und einer Vermietung oder Verpachtung an den Leasing-Nehmer ausgegangen werden, wenn die Vertragsparteien in der Vergangenheit übereinstimmend eine derartige Zurechnung zugrunde gelegt haben und auch in Zukunft daran festhalten. Das gilt auch, wenn die Vertragslaufzeit über den genannten Stichtag hinausreicht (vgl. Schreiben vom 21. Juli 1970 - IV B/2 - S 2170 - 52/70 (IV A/1 - S 7471 - 10/70) - BStBl 1970 I S. 913).

Für die steuerliche Behandlung von nach dem 23. April 1970 abgeschlossenen Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter sind die folgenden Grundsätze zu beachten. Dabei ist als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der in den amtlichen AfA-Tabellen angegebene Zeitraum zugrunde zu legen.

II. B e g r i f f u n d A b g r e n z u n g d e s F i n a n z i e - r u n g s - L e a s i n g - V e r t r a g e s b e i b e w e g l i c h e n W i r t s c h a f t s g ü t e r n

1. Finanzierungs-Leasing im Sinne dieses Schreibens ist nur dann anzunehmen, wenn

- a) der Vertrag über eine bestimmte Zeit abgeschlossen wird, während der der Vertrag bei vertragsgemäßer Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann (Grundmietzeit),
und
- b) der Leasing-Nehmer mit den in der Grundmietzeit zu entrichtenden Raten mindestens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie alle Neben-

.../...

kosten einschliesslich der Finanzierungskosten des Leasing-Gebers deckt.

2. Beim Finanzierungs-Leasing von beweglichen Wirtschaftsgütern sind im wesentlichen folgende Vertragstypen festzustellen :

a) Leasing-Verträge ohne Kauf- oder Verlängerungsoption

Bei diesem Vertragstyp sind zwei Fälle zu unterscheiden :

Die Grundmietzeit

aa) deckt sich mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes,

bb) ist geringer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes.

Der Leasing-Nehmer hat nicht das Recht, nach Ablauf der Grundmietzeit den Leasing-Gegenstand zu erwerben oder den Leasing-Vertrag zu verlängern.

b) Leasing-Verträge mit Kaufoption

Der Leasing-Nehmer hat das Recht, nach Ablauf der Grundmietzeit, die regelmässig kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes, den Leasing-Gegenstand zu erwerben.

c) Leasing-Verträge mit Mietverlängerungsoption

Der Leasing-Nehmer hat das Recht, nach Ablauf der Grundmietzeit, die regelmässig kürzer ist als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes, das Vertragsverhältnis auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zu verlängern.

Leasing-Verträge ohne Mietverlängerungsoption, bei denen nach Ablauf der Grundmietzeit eine Vertragsverlängerung für den Fall vorgesehen ist, dass der Mietvertrag nicht von einer der Vertragsparteien gekündigt wird, sind steuerlich grundsätzlich ebenso wie Leasing-Verträge mit Mietverlängerungsoption zu behandeln. Etwas anderes gilt nur dann, wenn nachgewiesen wird, dass der Leasing-Geber bei Verträgen über gleiche Wirtschaftsgüter innerhalb eines Zeitraums von neun Zehnteln der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer in einer Vielzahl von Fällen das Vertragsverhältnis auf Grund seines Kündigungsrechts beendet.

d) Verträge über Spezial-Leasing

Es handelt sich hierbei um Verträge über Leasing-Gegenstände, die speziell auf die Verhältnisse des Leasing-Nehmers zugeschnitten und nach Ablauf der Grundmietzeit regelmässig nur noch beim Leasing-Nehmer wirtschaftlich sinnvoll verwendbar sind. Die Verträge kommen mit oder ohne Optionsklausel vor.

.../...

III. Steuerliche Zurechnung des Leasing-Gegenstandes

Die Zurechnung des Leasing-Gegenstandes ist von der von den Parteien gewählten Vertragsgestaltung und deren tatsächlicher Durchführung abhängig. Unter Würdigung der gesamten Umstände ist im Einzelfall zu entscheiden, wem der Leasing-Gegenstand steuerlich zuzurechnen ist. Bei den unter II.2. genannten Grundvertragstypen gilt für die Zurechnung das Folgende :

1. Leasing-Verträge ohne Kauf- oder Verlängerungsoption

Bei Leasing-Verträgen ohne Optionsrecht ist der Leasing-Gegenstand regelmässig zuzurechnen

a) dem Leasing-Geber,

wenn die Grundmietzeit mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt,

b) dem Leasing-Nehmer,

wenn die Grundmietzeit weniger als 40 v. H. oder mehr als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt.

2. Leasing-Verträge mit Kaufoption

Bei Leasing-Verträgen mit Kaufoption ist der Leasing-Gegenstand regelmässig zuzurechnen

a) dem Leasing-Geber,

wenn die Grundmietzeit mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt und der für den Fall der Ausübung des Optionsrechts vorgesehene Kaufpreis nicht niedriger ist als der unter Anwendung der linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelten Buchwert oder der niedrigere gemeine Wert im Zeitpunkt der Veräusserung,

b) dem Leasing-Nehmer,

aa) wenn die Grundmietzeit weniger als 40 v. H. oder mehr als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt oder

bb) wenn bei einer Grundmietzeit von mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der für den Fall der Ausübung des Optionsrechts vorgesehene Kaufpreis niedriger ist als der unter Anwendung der linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelte Buchwert oder der niedrigere gemeine Wert im Zeitpunkt der Veräusserung.

Wird die Höhe des Kaufpreises für den Fall der Ausübung des Optionsrechts während oder nach Ablauf der Grundmietzeit festgelegt oder verändert, so gilt Entsprechendes. Die Veranlagungen sind gegebenenfalls zu berichtigen.

3. Leasing - Verträge mit Mietverlängerungsoption

Bei Leasing-Verträgen mit Mietverlängerungsoption ist der Leasing-Gegenstand regelmässig zuzurechnen

a) dem Leasing-Geber,

wenn die Grundmietzeit mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt und die Anschlussmiete so bemessen ist, dass sie den Wertverzehr für den Leasing-Gegenstand deckt, der sich auf der Basis des unter Berücksichtigung der linearen Absetzung für Abnutzung nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelten Buchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts und der Restnutzungsdauer lt. AfA-Tabelle ergibt.

b) dem Leasing-Nehmer,

aa) wenn die Grundmietzeit weniger als 40 v. H. oder mehr als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes beträgt oder

bb) wenn bei einer Grundmietzeit von mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer die Anschlussmiete so bemessen ist, dass sie den Wertverzehr für den Leasing-Gegenstand nicht deckt, der sich auf der Basis des unter Berücksichtigung der linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle ermittelten Buchwerts oder des niedrigeren gemeinen Werts und der Restnutzungsdauer lt. AfA-Tabelle ergibt.

Wird die Höhe der Leasing-Raten für den Verlängerungszeitraum während oder nach Ablauf der Grundmietzeit festgelegt oder verändert, so gilt Entsprechendes.

Abschnitt II Nr.2 Buchstabe c Sätze 2 und 3 sind zu beachten.

4. Verträge über Spezial-Leasing

Bei Spezial-Leasing-Verträgen ist der Leasing-Gegenstand regelmässig dem Leasing-Nehmer ohne Rücksicht auf das Verhältnis von Grundmietzeit und Nutzungsdauer und auf Optionsklauseln zuzurechnen.

IV. Bilanzmässige Darstellung von Leasing-Verträgen bei Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Geber

1. Beim Leasing-Geber

Der Leasing-Geber hat den Leasing-Gegenstand mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Die Absetzung für Abnutzung ist nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vorzunehmen.

Die Leasing-Raten sind Betriebseinnahmen.

.../...

2. Beim Leasing-Nehmer

Die Leasing-Raten sind Betriebsausgaben.

V. Bilanzmäßige Darstellung von Leasing-Verträgen bei Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Nehmer

1. Beim Leasing-Nehmer

Der Leasing-Nehmer hat den Leasing-Gegenstand mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Gebers, die der Berechnung der Leasing-Raten zugrunde gelegt worden sind, zuzüglich etwaiger weiterer Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die nicht in den Leasing-Raten enthalten sind (vgl. Schreiben vom 5. Mai 1970 - IV B/2 - S 2170 - 4/70 -).

Dem Leasing-Nehmer steht die AfA nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes zu.

In Höhe der aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit Ausnahme der nicht in den Leasing-Raten berücksichtigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Nehmers ist eine Verbindlichkeit gegenüber dem Leasing-Geber zu passivieren.

Die Leasing-Raten sind in einen Zins- und Kostenanteil sowie einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Bei der Aufteilung ist zu berücksichtigen, dass sich infolge der laufenden Tilgung der Zinsanteil verringert und der Tilgungsanteil entsprechend erhöht.

Der Zins- und Kostenanteil stellt eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe dar, während der andere Teil der Leasing-Rate als Tilgung der Kaufpreisschuld erfolgsneutral zu behandeln ist.

2. Beim Leasing-Geber

Der Leasing-Geber aktiviert eine Kaufpreisforderung an den Leasing-Nehmer in Höhe der den Leasing-Raten zugrunde gelegten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dieser Betrag ist grundsätzlich mit der vom Leasing-Nehmer ausgewiesenen Verbindlichkeit indentisch.

Die Leasing-Raten sind in einen Zins- und Kostenanteil sowie in einen Anteil Tilgung der Kaufpreisforderung aufzuteilen. Wegen der Aufteilung der Leasing-Raten und deren steuerlicher Behandlung gelten die Ausführungen unter V. 1. entsprechend.

VI. Die vorstehenden Grundsätze gelten entsprechend auch für Verträge mit Leasing-Nehmern, die ihren Gewinn nicht durch Bestandsvergleich ermitteln.

Das Schreiben ist zur Veröffentlichung im Bundessteuerblatt Teil I bestimmt.

.../...

Erllass des Finanzministers des Landes Nordrhein-Westfalen vom 12. August 1971 - S 3220 - 23 - VC 1 (S 3224 - 24 - VC 1).

(Deutsche Steuer-Zeitung/Eildienst/4.9.1971, S. 347).

Vermögensteuerliche Behandlung von Leasing-Verträgen

Beim Finanzierungs-Leasing führt die wirtschaftliche Betrachtungsweise dazu, dass die Leasing-Gegenstände häufig dem Leasing-Nehmer als dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen sind. Die Frage der Zurechnung ist in der Regel bereits bei der Ertragsbesteuerung entschieden worden (vgl. Erlass vom 28. April 1971 - S 2170 - 5 21 - V B 1).

Diese Entscheidung ist für die Vermögensbesteuerung zu übernehmen. Der Leasing-Gegenstand, der dem Leasing-Nehmer als wirtschaftlichem Eigentümer zugerechnet wird, ist mit dem Teilwert anzusetzen (§ 109 Abs. 1 BewG). Die einzelnen Leasing-Raten und die evtl. nach Ablauf der Grundmietzeit noch zu erbringenden Leistungen sind wie Raten einer unverzinslichen Kaufpreisschuld für das Leasing-Gut zu behandeln. Sie sind deshalb in der Vermögensaufstellung des Leasing-Nehmers mit ihrem Gegenwartswert als Schuld abzusetzen.

Erlass des Niedersächsischen Ministers der Finanzen vom 21. September 1971 - G 1422 - 19 - 31.3.

(Deutsche Steuer-Zeitung/Eildienst/16.10.1971, S. 395-396).

Gewerbsteuerliche Behandlung von Leasing-Verträgen

Im Zusammenhang mit dem zur steuerlichen Behandlung von Leasing-Verträgen ergangenen BFH-Urteil vom 26. Januar 1970 (BStBl 1970 II S. 264) ist die Frage gestellt worden, ob in den Fällen, in denen bewegliche Leasing-Gegenstände dem Leasing-Nehmer zuzurechnen sind, sowohl die zur Finanzierung der Leasing-Gegenstände aufgenommenen Kredite beim Leasing-Geber als auch die auf Grund des Leasing-Vertrags passivierte Schuld beim Leasing-Nehmer Dauerschulden sind. Hierzu wird gebeten, folgende Auffassung zu vertreten :

a) B e i m L e a s i n g - G e b e r

Finanziert der Leasing-Geber die Herstellung oder den Erwerb von Leasing-Gegenständen, die nach der o. b. BFH-Rechtsprechung ab jeweiligen Vertragsbeginn den Leasing-Nehmern zuzurechnen sind, mit Hilfe von Krediten, so handelt es sich bei diesen Krediten um Schulden, die zum laufenden Geschäftsverkehr gehören. Solche Schulden werden gewerbsteuerlich nach den Grundsätzen des

.../...

Abschn. 47 Abs. 7 GewStR beurteilt. Bei Nachweis eines unmittelbaren Finanzierungszusammenhangs liegen keine Dauerschulden im Sinne des § 8 Ziff. 1 und des § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG vor, auch wenn die Laufzeit der Schulden in der Regel mehr als 12 Monate beträgt. Die besonders lange Laufzeit, wie sie in diesen Fällen üblich ist, ist für die Frage, ob die vom Leasing-Geber aufgenommenen Kredite Dauerschuldcharakter annehmen, jedenfalls allein nicht ausschlaggebend.

b) B e i m L e a s i n g - N e h m e r

Beim Leasing-Nehmer stellt die auf Grund des Leasing-Vertrages passivierte Schuld gegenüber dem Leasing-Geber - sofern sie eine Laufzeit von mehr als einem Jahr hat - eine Dauerschuld dar, die bei der Ermittlung des Gewerbekapitals nach § 12 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG dem Einheitswert des gewerblichen Betriebs hinzuzurechnen ist. Die in den Leasing-Raten enthaltenen Zinsanteile sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 8 Ziff. 1 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen.

Dieser Erlass ergeht im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen und den obersten Finanzbehörden der anderen Bundesländer.

Es wird gebeten, die Finanzämter hiervon zu unterrichten.

Schreiben des Bundesministers für Wirtschaft und Finanzen vom 21. März 1972 - F/IV B 2 - S 2170 - 11/72 - an die Finanzminister (-senatoren) der Länder.

(Deutsche Steuer-Zeitung/Eildienst/29.4.1972, S. 170).

Ertragsteuerliche Behandlung von Finanzierungs-
Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird zu der Frage der ertragsteuerlichen Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter wie folgt Stellung genommen :

I. F i n a n z i e r u n g s - L e a s i n g - V e r t r ä g e

I. A l l g e m e i n e s

a) In meinem Schreiben vom 19. April 1971 - IV B/2 - S 2170 - 31/71 - habe ich unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 26.1.1970 (BStBl II S. 264) zur steuerlichen Behandlung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter Stellung genommen. Die in Abschnitt II dieses Schreibens enthaltenen Ausführungen über den Begriff und die Abgrenzung des Finanzierungs-

Leasing-Vertrages bei beweglichen Wirtschaftsgütern gelten entsprechend für Finanzierungs-Leasing-Verträge über unbewegliche Wirtschaftsgüter.

b) Ebenso wie bei den Finanzierungs-Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter kann bei vor dem 24. April 1970 abgeschlossenen Finanzierungs-Leasing-Verträgen über unbewegliche Wirtschaftsgüter zur Gewährleistung einer einheitlichen Rechtsanwendung und aus Vereinfachungsgründen von dem wirtschaftlichen Eigentum des Leasing-Gebers am Leasing-Gegenstand einer Vermietung oder Verpachtung an den Leasing-Nehmer und von der bisherigen steuerlichen Behandlung ausgegangen werden, wenn die Vertragsparteien in der Vergangenheit übereinstimmend eine derartige Zurechnung zugrunde gelegt haben und auch in Zukunft daran festhalten. Das gilt auch, wenn die Vertragslaufzeit über den genannten Stichtag hinausreicht.

c) Für die steuerliche Zurechnung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern bei Finanzierungs-Leasing-Verträgen, die nach dem 23. April 1970 abgeschlossen wurden, gelten unter Berücksichtigung der in Abschnitt III meines Schreibens vom 19.4.1971 aufgestellten Grundsätze und des BFH-Urteils vom 18.11.1970 (BStBl 1971 II S. 133) über Mietkaufverträge bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern die in Nummer 2 aufgeführten Kriterien.

d) Die Grundsätze für die Behandlung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern gelten nicht für Betriebsvorrichtungen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind (§ 50 Abs. 1 Satz 2 BewG a. F.). Die Zurechnung von Betriebsvorrichtungen, die Gegenstand eines Finanzierungs-Leasing-Vertrages sind, ist vielmehr nach den Grundsätzen für die ertragsteuerliche Behandlung von beweglichen Wirtschaftsgütern zu beurteilen. Für die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen von den Gebäuden sind die Anweisungen in dem übereinstimmenden Ländererlass über die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen vom 28. 3. 1960 (BStBl 1960 II S. 93) massgebend.

2. S t e u e r l i c h e Z u r e c h n u n g u n b e w e g l i c h e r L e a s i n g - G e g e n s t ä n d e

a) Die Zurechnung des unbeweglichen Leasing-Gegenstandes ist von der von den Parteien gewählten Vertragsgestaltung und deren tatsächlichen Durchführung abhängig. Unter Würdigung der gesamten Umstände ist im Einzelfall zu entscheiden, wem der Leasing-Gegenstand zuzurechnen ist.

Die Zurechnungs-Kriterien sind dabei für Gebäude und Grund und Boden getrennt zu prüfen.

b) Bei Finanzierungs-Leasing-Verträgen ohne Kauf- oder Verlängerungsoption und Finanzierungs-Leasing-Verträgen mit Mietverlängerungsoption ist der Grund und Boden grundsätzlich dem Leasing-Geber zuzurechnen, bei Finanzierungs-

Leasing-Verträgen mit Kaufoption dagegen regelmässig dem Leasing-Nehmer, wenn nach Buchstabe c auch das Gebäude dem Leasing-Nehmer zugerechnet wird. Für die Zurechnung des Grund und Bodens in Fällen des Spezial-Leasings ist entsprechend zu verfahren.

c) Für die Zurechnung der Gebäude gilt im einzelnen das Folgende :

- aa) Ist die Grundmietzeit kürzer als 40 v. H. oder länger als 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes, so ist das Gebäude regelmässig dem Leasing-Nehmer zuzurechnen. Wird die Absetzung für Abnutzung des Gebäudes nach § 7 Abs. 4 Satz 1 oder Abs. 5 EStG bemessen, so gilt als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ein Zeitraum von 50 Jahren. Hat der Leasing-Nehmer dem Leasing-Geber an dem Grundstück, das Gegenstand des Finanzierungs-Leasing-Vertrages ist, ein Erbbaurecht eingeräumt und ist der Erbbaurechtszeitraum kürzer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes, so tritt bei Anwendung des vorstehenden Satzes an die Stelle der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes der kürzere Erbbaurechtszeitraum.
- bb) Beträgt die Grundmietzeit mindestens 40 v. H. und höchstens 90 v. H. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, so gilt unter Berücksichtigung der Sätze 2 und 3 des vorstehenden Doppelbuchstabens aa) folgendes :

Bei Finanzierungs-Leasing-Verträgen ohne Kauf- oder Mietverlängerungsoption ist das Gebäude regelmässig dem Leasing-Geber zuzurechnen.

Bei Finanzierungs-Leasing-Verträgen mit Kaufoption kann das Gebäude regelmässig nur dann dem Leasing-Geber zugerechnet werden, wenn der für den Fall der Ausübung des Optionsrechts vorgesehene Gesamtkaufpreis nicht niedriger ist als der unter Anwendung der linearen AfA ermittelte Buchwert des Gebäudes zuzüglich des Buchwertes für den Grund und Boden oder der niedrigere gemeine Wert des Grundstücks im Zeitpunkt der Veräusserung. Wird die Höhe des Kaufpreises für den Fall der Ausübung des Optionsrechtes während oder nach Ablauf der Grundmietzeit festgelegt oder verändert, so gilt Entsprechendes. Die Veranlagungen sind ggf. zu berichtigen.

Bei Finanzierungs-Leasing-Verträgen mit Mietverlängerungsoption kann das Gebäude regelmässig nur dann dem Leasing-Geber zugerechnet werden, wenn die Anschlussmiete mehr als 75 v. H. des Mietentgeltes beträgt, das für ein nach Art, Lage und Ausstattung vergleichbares Grundstück üblicherweise gezahlt wird. Wird die Höhe der Leasing-Raten für den Verlängerungszeitraum während oder nach Ablauf der Grundmietzeit festgelegt oder verändert, so gilt Entsprechendes. Die Veranlagungen sind ggf. zu berichtigen.

Verträge ohne Mietverlängerungsoption, bei denen nach Ablauf der Grundmietzeit eine Vertragsverlängerung für den Fall vorgesehen ist, dass der Mietvertrag nicht von einer der Vertragsparteien gekündigt wird, sind steuerlich grundsätzlich ebenso wie Finanzierungs-Leasing-Verträge mit Mietverlängerungsoption zu behandeln.

d) Bei Spezial-Leasing-Verträgen ist das Gebäude stets dem Leasing-Nehmer zuzurechnen.

II. Bilanzmäßige Darstellung

1. Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Geber

a) Darstellung beim Leasing-Geber

Der Leasing-Geber hat den Leasing-Gegenstand mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren.

Die Leasing-Raten sind Betriebseinnahmen

b) Darstellung beim Leasing-Nehmer

Die Leasing-Raten sind grundsätzlich Betriebsausgaben.

2. Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Nehmer

a) Bilanzierung beim Leasing-Nehmer

Der Leasing-Nehmer hat den Leasing-Gegenstand mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Gebers, die der Berechnung der Leasing-Raten zugrunde gelegt worden sind, zuzüglich etwaiger weiterer Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die nicht in den Leasing-Raten enthalten sind (vgl. Schreiben vom 5. Mai 1970 - IV B/2 - S 2170 - 4/70 -).

In Höhe der aktivierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit Ausnahme der nicht in den Leasing-Raten berücksichtigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasing-Nehmers ist eine Verbindlichkeit gegenüber dem Leasing-Geber zu passivieren.

Die Leasing-Raten sind in einen Zins- und Kostenanteil sowie einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Bei der Aufteilung ist zu berücksichtigen, dass sich infolge der laufenden Tilgung der Zinsanteil verringert und der Tilgungsanteil entsprechend erhöht.

Der Zins- und Kostenanteil stellt eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe dar, während der andere Teil der Leasing-Rate als Tilgung der Kaufpreisschuld erfolgsneutral zu behandeln ist.

b) Bilanzierung beim Leasing-Geber

Der Leasing-Geber aktiviert eine Kaufpreisforderung an den Leasing-Nehmer in Höhe der den Leasing-Raten zugrunde gelegten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dieser Betrag ist grundsätzlich mit der vom Leasing-Nehmer ausgewiesenen Verbindlichkeit identisch.

Die Leasing-Raten sind in einen Zins- und Kostenanteil, sowie in einen Anteil Tilgung der Kaufpreisforderung aufzuteilen. Wegen der Aufteilung der Leasing-Raten und deren steuerlicher Behandlung gelten die Ausführungen unter a) entsprechend.

III. Andere Verträge

Erfüllen Verträge über unbewegliche Wirtschaftsgüter nicht die Merkmale, die als Voraussetzung für den Begriff des Finanzierungs-Leasings in Abschnitt II meines Schreibens vom 19.4.1971 aufgeführt sind, so ist nach allgemeinen Grundsätzen, insbesondere auch nach den von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen über Mietkaufverträge zu entscheiden, wem der Leasing- oder Mietgegenstand zuzurechnen ist (vgl. hierzu insbesondere BFH-Urteile vom 5.11.1957 - BStBl 1957 III S. 445 - , 25. 10. 1963 - BStBl 1964 III S. 44 - , 2. 8 . 1966 - BStBl 1967 III S. 63 - und 18. 11. 1970 - BStBl 1971 II S. 133).

Das Schreiben ist zur Veröffentlichung im Bundessteuerblatt Teil I bestimmt.

Bundesfinanzhof

Urteil v. 5. November 1957 I 221/56 U

Zur steuerlichen Beurteilung von sogenannten Miet-Kaufverträgen.

StAnpG § 1 Abs. 2; EStG § 5.

(BStBl 1957 III S. 445)

Die Beschwerdeführerin (Bfin.) erwarb in den Jahren 1950 und 1951 durch Verträge, die sie als Mietverträge bezeichnete und buch- und bilanzmäßig auch so behandelte, einen fabrikneuen Bagger, einen fabrikneuen Schlepper und eine gebrauchte Schute. Die Vorinstanzen sahen in den Mietverträgen Kaufverträge und aktivierten die als Betriebsausgaben geüblichen Mietzahlungen als Teilzahlungen eines Kaufpreises. Im einzelnen hat das Finanzgericht den Sachverhalt wie folgt festgestellt und gewürdigt:

1. Durch Vertrag vom 12. Juni 1950 mietete die Bfin. einen Bagger für 18 Monate zu einem monatlichen Mietpreis von 1650 DM. Die ersten 6 Monatsmieten in Höhe von 9900 DM waren bei Übergabe des Baggers zu zahlen. Für die restlichen 12 Monatsmieten waren jeweils Wechselakzepte zu geben. Der Bfin. war das Recht eingeräumt, spätestens nach Ablauf von 18 Monaten den Bagger gegen volle Anrechnung der 18 Monatsraten in Höhe von 29 700 DM zum Listenpreis von 38 750 DM zuzüglich der sich aus den Ratenzahlungen ergebenden Zinsen käuflich zu erwerben. Die Bfin. erwarb auf Grund dieser Bestimmung des Vertrags den Bagger nach Ablauf der Mietzeit.

Das Finanzgericht sah in der Gesamtvereinbarung alle Merkmale eines Kaufvertrags. Es fehle weder die übliche Anzahlung bei Lieferung in Höhe von 25 v. H. des Kaufpreises noch die Sicherung des Kaufpreises durch Akzepte noch der Eigentumsvorbehalt.

2. Die Bfin. mietete ferner von der gleichen Herstellerfirma durch Vertrag vom 10. September 1951 einen Schlepper für 12 Monate zu einem monatlichen Mietpreis von 825 DM, den sie durch ein am 15. Dezember 1951 fälliges Akzept vorauszahlte. Der Kraftfahrzeugbrief wurde ihr übergeben. Die Bfin. war berechtigt, den Schlepper nach Ablauf der Mietzeit unter Anrechnung der vollen Mietzahlungen von 9900 DM zum Listenpreis von 12 529 DM zuzüglich der durch die Ratenzahlungen verursachten Zinsen zu kaufen. Von diesem Recht machte sie rechtzeitig Gebrauch.

Das Finanzgericht war der Auffassung, daß in diesem Fall noch offensichtlicher von vornherein der Abschluß eines Kaufvertrags beabsichtigt gewesen sei. Denn wenn ein Kaufmann bei Abschluß des Mietvertrags mit Kaufangebot einen Wechsel über rund 80 v. H. des Kaufpreises gebe, so sei es in der Regel selbstverständlich, daß er den Gegenstand erwerben wolle, um sich damit die weitere jahrelange Nutzung gegen Zahlung der restlichen 20 v. H. des Werts zu sichern.

3. Die Bfin. mietete schließlich von einem anderen Unternehmer am 15. Oktober 1951 eine gebrauchte Schute im Werte von 2500 DM auf 3 Monate gegen eine im Voraus zu zahlende Miete von insgesamt 900 DM und erwarb die Schute im Jahre 1952 gegen Zahlung weiterer 1500 DM zu Eigentum.

Auch in diesem Fall sah das Finanzgericht in dem Mietvertrag einen von vornherein beabsichtigten Kaufvertrag. Andernfalls hätte die Bfin. nicht die im Verhältnis zum Wert der Schute zu hohe Miete im Voraus bezahlt und sich nicht außerdem im Vertrag verpflichtet, im Fall des Untergangs der Schute infolge höherer Gewalt 2500 DM zu zahlen und damit wie ein Eigentümer die Gefahr zu tragen.

Die Bfin. begründete die Rechtsbeschwerde (Rb.) unter Hinweis auf ihre Ausführung in den Vorinstanzen wie folgt:

Ihr habe eine Umgründungsabsicht fernzulegen. Sie habe die gemieteten Gegenstände zunächst aus betriebswirtschaftlich vernünftigen Erwägungen nicht erworben, sondern gemietet, weil sie die erforderlichen Mittel zum Kauf nicht zur Verfügung gehabt habe, die künftige Entwicklung des Unternehmens und der Bauwirtschaft ungewiß und zudem der verlangte Mietpreis besonders günstig gewesen sei. Diesen Vortrag habe das Finanz-

gericht weder geprüft noch gewürdigt. Die Mietverträge über den Bagger und den Schlepper mit der Herstellerfirma zeigten, daß zunächst nur ein Mietvertrag geschlossen werden sollte. So räume § 5 des Vertrags dem Vermieter das Recht ein, die Gegenstände an eine andere Person zu vermieten. Die Bestimmung des § 7 des Vertrags, daß die Bfin. die vermieteten Gegenstände sorgfältig zu unterhalten habe, sei bei Annahme eines Kaufvertrags sinnwidrig. Auch ihre Verpflichtung, Ersatzteile nur bei dem Vermieter zu beziehen, spreche gegen einen Kaufvertrag, weil sie nur für den Fall der Rückgabe des Gegenstands nach Beendigung der Mietzeit sinnvoll sei.

Die Rb. ist nur zum Teil begründet.

Macht der Vermieter im Zusammenhang mit einem als Mietvertrag bezeichneten Vertrag dem Mieter ein unwiderrufliches Kaufangebot für die vermietete Sache, so liegt ein gemischter Vertrag vor, der Elemente des Miet- und des Kaufvertrags enthält. Ob ein solcher Vertrag im Gegensatz zu seiner äußeren Gestaltung von vornherein steuerlich als Kaufvertrag mit gestundeten Kaufpreisraten angesehen werden muß, richtet sich danach, ob der sachliche Inhalt des Vertrags die Annahme rechtfertigt, daß es den Parteien auf den Abschluß eines Kauf-, nicht eines Mietvertrags entscheidend ankam (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs V 198/54 U vom 27. Januar 1955, Slg. Bd. 60 S. 241, Bundessteuerblatt 1955 III S. 94). Der Inhalt eines Mietvertrags ist auf den zeitlich begrenzten Gebrauch gegen Zahlung eines angemessenen Mietzinses gerichtet, während der Kaufvertrag zur Übertragung des Eigentums gegen Entrichtung des dem Wert der Kaufsache im Zeitpunkt des Vertrags entsprechenden Preises verpflichtet. Soll deshalb der Mietvertrag bis zur Annahme des Kaufangebots als Mietvertrag angesehen werden, dürfen Mietzins, Mietzeit und Mietbedingungen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur mit der Gebrauchsüberlassung zusammenhängen und mit den Bestimmungen des künftigen Kaufvertrags nicht so eng verbunden sein, daß entweder der Mietvertrag ohne Kaufvertrag oder der Kaufvertrag ohne vorhergehenden Mietvertrag nicht verständlich ist. Ergibt sich aus der Höhe, Dauer und Fälligkeit der Mietzahlungen, daß sie bei wirtschaftlicher Betrachtung als Mietzahlungen ungewöhnlich, als Kaufpreisraten aber besser verständlich sind, so ist damit ein Anhaltspunkt für die Annahme gegeben, daß wirtschaftlich von vornherein ein Kaufvertrag vorliegt. Von entscheidender Bedeutung ist die Bemessung und Entrichtung des Kaufpreises bei späterer Annahme des Kaufangebots. Wird der Kaufpreis nach dem bei Abschluß des Mietvertrags geltenden Lieferpreis bestimmt und werden die Mietzahlungen auf diesen Preis in voller Höhe angerechnet, so liegt in dieser engen Verbindung zwischen Miet- und Kaufvertrag eines der wichtigsten Merkmale dafür, daß es sich bei dem gesamten Vertrag in Wahrheit um einen Kaufvertrag mit gestundeten Kaufpreisraten handelt. Denn es ist ungewöhnlich und widerspricht dem Wesen eines Kaufvertrags, daß sich der Verkäufer nicht den Wert der verkauften Sache im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, also der Annahme des Kaufangebots durch den Mieter, bezahlen läßt, sich vielmehr mit einem Kaufpreis einverstanden erklärt, der insbesondere bei stark überhöhten Mietzahlungen weit unter dem Verkehrswert bei Annahme des Kaufangebots liegt. Diese Kaufpreisbemessung kann mit der Behauptung, daß dem Kaufvertrag ein normaler Mietvertrag vorausgegangen sei, in der Regel nicht in Einklang gebracht werden. Sie erklärt sich vielmehr durch die Annahme, daß schon bei Abschluß des Mietvertrags ein Kaufvertrag mit gestundeten Kaufpreisraten zu dem damals angemessenen Preis vereinbart worden ist.

Bundesfinanzhof

Urteil v. 27. Januar 1955 V 198/54 U

Zur Frage der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Mietverträgen mit Kaufrecht.

USIG § 1 Ziff. 1, § 3, § 7 Abs. 3; USIDB § 11.

(BSiBl. 1955 III S. 94)

Die Steuerpflichtige (Stpfl.) vermietet an Baugeschäfte Baugeräte unter Verwendung eines für Baugeräte allgemein festgelegten Einheitsmietvertrags. In einer Anlage zum Mietvertrage wird den Kunden das Recht eingeräumt, innerhalb einer bestimmten Frist, die die vereinbarte Mietdauer nicht übersteigt, die Geräte zu kaufen. Macht der Kunde von diesem Rechte Gebrauch, werden die entrichteten Beträge in voller Höhe auf den Kaufpreis, der im Mietvertrage festgesetzt ist, angerechnet. Der Restkaufpreis ist vom Tage der Überlassung der Baugeräte an bis zu seiner Bezahlung zu verzinsen. Streitig ist, ob die Stpfl., wenn der Kunde das ihm auf diese Weise überlassene Baugerät kauft, die Großhandelsvergünstigung nach § 7 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes (USIG) in Anspruch nehmen kann. Das Finanzamt hat dies verneint und die Stpfl. für den abgekürzten Veranlagungszeitraum Januar 1951 aus . . . DM mit 3 v. H. zur Umsatzsteuer herangezogen. Das Finanzgericht hat die Auffassung des Finanzamts bestätigt, weil es sich bei dem Vorgang um zwei Leistungen der Beschwerdeführerin (Bfin.) handle, einmal um die Gebrauchsüberlassung (Mietleistung) und sodann um die Lieferung des verkauften Gerätes. Bei dem zweiten Vorgange handle es sich um die Lieferung gebrauchter Gegenstände, die als solche Gegenstände anderer Marktgängigkeit seien als die Gegenstände, die die Bfin. vermietet habe (§ 12 der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz — USIDB —). Die Großhandelsvergünstigung könne deshalb von der Stpfl. nicht beansprucht werden.

Hiergegen richtet sich die Rechtsbeschwerde (Rb.).

Ihr kann der Erfolg nicht versagt werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Senats kommt es bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung eines Sachverhalts entsprechend der das Umsatzsteuerrecht weitgehend beherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise darauf an, welche wirtschaftliche Bedeutung dem gesamten der Beurteilung unterliegenden Sachverhalt zukommt. Diese Betrachtungsweise führt dazu, daß die bürgerlich-rechtliche Form der Vorgänge — von Ausnahmen wie der Verpachtung und Vermietung von Grundstücken nach § 4 Ziff. 10 USIG abgesehen — dahingestellt bleiben kann, und daß Vorgänge, die bürgerlich-rechtlich selbständig und je für sich betrachtet werden, umsatzsteuerrechtlich als ein einheitlicher Wirtschaftsvorgang beurteilt werden müssen, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und als ein unteilbares Ganzes anzusehen sind. Auch im Streitfalle kommt es, worauf die Bfin. zutreffend hinweist, darauf an, ob die bürgerlich-rechtlich in die Form der Miete und des nachfolgenden Kaufes gekleideten Vorgänge umsatzsteuerrechtlich als solche und getrennt zu beurteilen oder ob sie nach den gesamten Umständen des Falles umsatzsteuerrechtlich als eine wirtschaftlich zusammengehörige Einheit anzusehen sind. Die Entscheidung hierüber hängt davon ab, welche wirtschaftliche Bedeutung dem ganzen für die Umsatzsteuer in Betracht kommenden Sachverhalt beizumessen ist.

Die Vorinstanz hat sich auf die Feststellung beschränkt, daß zwei auch umsatzsteuerrechtlich getrennt zu behan-

delnde Vorgänge gegeben seien, was sich daraus ergebe, daß die Annahme des mit dem Mietvertrag eingeräumten Kaufrechts dem Kunden freigestanden und dieser das Kaufrecht auch erst später auf Grund eines neuen Entschlusses ausgeübt habe. Diese Beurteilung des Sachverhalts entspricht der äußerlichen Gestaltung der Rechtsgänge, sie läßt aber die Frage nach deren wirtschaftlicher Bedeutung offen. Die Feststellung der den Vorgängen innewohnenden wirtschaftlichen Bedeutung erfordert ein Eingehen und eine Würdigung der näheren Umstände, unter denen die Vereinbarungen getroffen worden sind und insbesondere der wirtschaftlichen Ziele, die der Bfin. und ihren Kunden bei den zwischen ihnen getroffenen Vereinbarungen vorgeschwebt haben. Da es die Vorinstanz an dieser für die Entscheidung des Streitfalles rechtserheblichen Feststellung und Würdigung hat fehlen lassen, war die Vorentscheidung aufzuheben. Nach dem Inhalt der Akten ist der Senat in der Lage, selbst zu entscheiden.

Mit Recht weist die Bfin. darauf hin, daß die getroffenen Vereinbarungen wesentlich von denen abweichen, die bei einer bloßen Gebrauchsüberlassung üblich wären. So übersteigt vor allem die monatlich zu zahlende „Miete“ bei weitem den Nutzungswert des benutzten Baugeräts, und sie erreicht nach den unbestrittenen Angaben der Bfin. bereits bei einer neun- bzw. zwölfmonatigen Gebrauchsüberlassung $\frac{2}{3}$ — $\frac{3}{4}$ des Wertes des Gegenstandes, obwohl dieser eine Lebensdauer von mehreren Jahren hat. Der Abnehmer kann diesen Aufwand grundsätzlich während der Mietdauer nicht verringern, da er die vereinbarte Mietzeit nicht vorzeitig lösen kann. Übt der Kunde das Kaufrecht aus, so werden ihm die für die Gebrauchsüberlassung entrichteten überhöhten Zahlungen in vollem Umfange auf den Kaufpreis angerechnet, ohne daß er für die frühere Gebrauchsüberlassung noch eine Entschädigung bezahlen müßte. Wer als rechnender Unternehmer solche Vereinbarungen eingeht, von dem kann man annehmen, daß er in der Regel von vornherein mit einem Kaufe seinerseits gerechnet hat, da dieser ihm besondere wirtschaftliche Vorteile bringt. Andererseits hat die Bfin. ihren Abnehmern ein Kaufrecht eingeräumt, an das sie innerhalb der Zeit der Gebrauchsüberlassung gebunden ist. Die Interessenlage beider Parteien zielt also von vornherein auf einen Verkauf bzw. Kauf ab. In Anbetracht dieser besonderen Umstände sieht der Senat umsatzsteuerrechtlich in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt nicht zwei verschiedene, sondern nur einen einheitlichen Wirtschaftsvorgang, der in seinen Auswirkungen dem Kauf auf Abzahlung entspricht. Dieser Auffassung steht der Umstand, daß nach der vertraglichen Gestaltung der Kunde das Kaufangebot nicht annehmen muß, sondern nur annehmen kann, schon deshalb nicht entgegen, weil die Ausübung des Kaufrechts durch die Kunden nach der unbestrittenen Angabe der Bfin. die fast ausnahmslose Regel bildet. Aus dem Inhalt der Akten ergibt sich, daß bei tausend derartigen Geschäftsabschlüssen nur ein Abnehmer das Kaufangebot nicht annimmt. Müßten aber hiernach umsatzsteuerrechtlich die bürgerlich-rechtlich getrennten Vorgänge als wirtschaftlich zusammengehörig und als eine Einheit angesehen werden, so liegt nur die Lieferung eines im Sinne des § 12 USIDB unbeearbeiteten Gegenstandes vor, für den die Bfin., da auch die sonstigen Voraussetzungen unbestritten gegeben sind, die Großhandelsvergünstigung nach § 7 Abs. 3 USIG in Anspruch nehmen kann. Der streitige Betrag ist deshalb statt mit 3 v. H. mit 0,75 v. H. zur Umsatzsteuer heranzuziehen.

Die Kostenpflicht ergibt sich aus § 309 der Reichsabgabenordnung (AO).

Bundesfinanzhof

Urteil vom 25. Oktober 1963 IV 429/62 U

Wird in einem Mietvertrag über eine bewegliche Sache die Mietdauer so bemessen, daß bei ihrem Ablauf die Mietsache durch den Gebrauch verbraucht ist, und besteht für den Mieter während der Mietzeit praktisch keine Möglichkeit, die Mietsache an den Vermieter zurückzugeben, so ist der Mietvertrag in der Steuerbilanz wie ein Kaufvertrag zu behandeln.

ESIG § 4 Abs. 4, § 6 Abs. 1 Ziff. 2.

(BSIBI 1964 III S. 44)

Die Bfin. betreibt die Herstellung von Gasflaschen. Im Wirtschaftsjahr 1956/1957 überließ sie einen Teil der von ihr hergestellten Gasflaschen auf Grund sogenannter Miet-Kaufverträge finanziell schwachen Kunden. Diese Verträge wurden auf 10 Jahre abgeschlossen, durch die die Abnehmer der Gasflaschen zur Zahlung von 120 festgelegten monatlichen Beträgen verpflichtet wurden. Eine Rückgabe während dieser Zeitdauer durch die Abnehmer war praktisch ausgeschlossen.

Die Bfin. vertrat die Auffassung, daß es sich bei den Beträgen um Mieteinnahmen handele. Sie hatte daher die monatlichen Mietzinseinnahmen über Erlös gebucht, die Herstellungskosten für die Gasflaschen mit 252 570 DM in das Anlagevermögen übernommen und als geringwertige Wirtschaftsgüter ausgebucht.

Das Finanzamt sah demgegenüber in diesen mit den Abnehmern der Gasflaschen getroffenen Vereinbarungen Kaufverträge. Es aktivierte daher die noch ausstehenden Kaufpreisleistungen in Höhe von 510 225 DM unter Beachtung einer angemessenen Wertberichtigung in der Bilanz zum 30. Juni 1957 mit dem Gegenwartswert von 384 410 DM.

Im Einspruchsverfahren folgte der Steueraussschuß der Auffassung der Bfin., während das Finanzgericht auf die Berufung des Vorstehers des Finanzamts die ursprüngliche Veranlagung des Finanzamts unter Berücksichtigung einer Gewerbesteuerückstellung von 45 000 DM wiederherstellte.

Das Finanzgericht ging hierbei davon aus, daß die Bfin. auch gegenüber ihren wirtschaftlich schwachen Abnehmern das Interesse gehabt habe, diesen Besitz und Eigentum gegen Entgelt zu übertreten. Das Eigentum sei bereits bei Übernahme der Gasflaschen auf die Vertragspartner übergegangen. Die Einigung über den Eigentumsübergang liege darin, daß die Bfin. auf Wunsch ihrer Vertragspartner deren Namen als Eigentümer auf die Gasflaschen habe aufdrucken lassen. Die Bezeichnung der streitigen Verträge als Miet-Kaufverträge oder als Verträge für die Anmietung von Gasflaschen habe auf die steuerliche Beurteilung dieser Verträge keinen Einfluß. Auf eine bloße Nutzungsüberlassung sei es der Bfin. nicht angekommen. Die Verträge beinhalteten auch tatsächlich keine bloße Nutzungsüberlassung, sondern eine Eigentumsverschaffung. Die Kaufpreisleistung, gegen deren Höhe die Bfin. keine Einwendungen erhoben habe, sei daher zum 30. Juni 1957 in Höhe von 384 410 DM zu aktivieren gewesen.

Die Rb. der Bfin. ist unbegründet.

Ob ein Mietvertrag im Gegensatz zu seiner äußeren Gestaltung von vornherein steuerlich als Kaufvertrag mit gestundeten Kaufpreisleistungen angesehen werden muß, richtet sich danach, ob der sachliche Inhalt des Vertrags die Annahme rechtfertigt, daß es den Parteien auf den Abschluß eines Kauf-, nicht eines Mietvertrags entscheidend ankam (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs V 193/54 U vom 27. Januar 1955, BStBl 1955 III S. 94, Slg. Bd. 60 S. 241, und I 221/56 U vom 5. November 1957, BStBl 1957 III S. 445, Slg. Bd. 65 S. 550). Ein Mietvertrag ist auf den zeitlich begrenzten Gebrauch gegen Zahlung eines angemessenen Mietzinses gerichtet, während der Kaufvertrag die Übertragung des Eigentums gegen Entrichtung des dem Wert der Kaufsache im Zeitpunkt des Vertrags entsprechenden

Preises bezweckt. Soll der Vertrag als Mietvertrag angesehen werden, würden Mietzins, Mietzeit und Mietbedingungen auch bei wirtschaftlicher Betrachtung nur durch die Gebrauchsüberlassung bedingt sein. Ergibt sich aus Höhe, Dauer und Fälligkeit der Mietzahlungen, daß sie bei wirtschaftlicher Betrachtung als Mietzahlungen ungewöhnlich, als Kaufpreisleistungen aber besser verständlich sind, so ist damit ein Anhaltspunkt für die Annahme gegeben, daß wirtschaftlich ein Kaufvertrag mit gestundeten Kaufpreisleistungen vorliegt.

Im Streitfall kann der Bfin. zugegeben werden, daß sich aus der Gestaltung der Mietzahlungen keine Schlüsse gegen das Vorliegen eines echten Mietvertrages ziehen lassen. Bemessung der laufenden, als Miete bezeichneten Zahlungen, ihre Zahlungsart und Zahlungsdauer sprechen auch wirtschaftlich für sich allein nicht gegen einen Mietvertrag. Es liegen indessen andere Umstände vor, die es bei der Auslegung des Vertrages gerechtfertigt erscheinen lassen, für die Frage der Bilanzierung der gegenseitigen Ansprüche und Verpflichtungen die Regeln des Kaufvertrages anzuwenden. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, ging das Interesse der Bfin. dahin, ihre Erzeugnisse auch an finanziell schwache Kunden abzusetzen. Hierfür spricht besonders die schriftlich niedergelegte Auffassung des Komplementärs der Bfin., daß zur Erreichung dieses Zieles die Kunden vertraglich so festzulegen seien, daß sie keine Möglichkeit mehr hätten, die Gasflaschen zurückzugeben. Es ist also nicht so, wie die Bfin. in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, daß die Dauer der Mietverträge mit der Dauer der Nutzung der vermieteten Flaschen nur zufällig übereinstimme. Die Absicht der Bfin. war vielmehr darauf gerichtet, die Mietvertragsdauer so lang zu bemessen, daß bei ihrem Ablauf auch die vermieteten Flaschen normalerweise verbraucht waren. Dementsprechend waren die Vereinbarungen zwischen den Beteiligten so gestaltet, daß eine Rückgabe der Flaschen vor Ablauf der 10jährigen Vertragsdauer so gut wie ausgeschlossen war.

Die Bfin. hatte auch nicht das geringste Interesse an einer Rückgabe der Flaschen. Die in den Verträgen vorgesehene Möglichkeit der Kündigung aus wichtigem Grunde steht dieser Feststellung deshalb nicht entgegen, weil die entsprechenden Vertragsklauseln im wesentlichen der eigenen Sicherung der Bfin. vor Vermögensverfall oder Zahlungssäumigkeit ihrer Kunden dienen sollten. In einem solchen Fall aber stellt die Vermietung nur eine formalrechtliche Gestaltung eines von vornherein auf endgültige Entäußerung des vermieteten Gegenstandes gerichteten Vertragsverhältnisses dar, das in der Steuerbilanz nur als Kaufgeschäft behandelt werden kann. Der Verzicht der Bfin. auf die Rückgabe der Flaschen ist auch keine von vornherein beabsichtigte Dereliction im Sinn des § 959 BGB.

Dieser Beurteilung steht auch nicht die 10jährige ratenweise Stundung des Kaufpreises entgegen. Wohl ist im Wirtschaftsleben eine so langfristige Krediteinräumung selten. Im vorliegenden Fall erklärt sich aber ein derartiges Entgegenkommen der Bfin. aus der geschilderten Interessenlage der Beteiligten. In dieser Beurteilung wird der Senat durch § 6 des Gesetzes betreffend die Abzahlungsgeschäfte vom 16. Mai 1894 (RGBl 1894 S. 450) bestärkt. Nach dieser Vorschrift finden auf Verträge, die darauf abzielen, die Zwecke eines Abzahlungsgeschäftes in einer anderen Rechtsform, insbesondere durch mietweise Überlassung der Sache, zu erreichen, die Vorschriften des Abzahlungsgesetzes entsprechende Anwendung, gleichviel, ob dem Empfänger der Sache das Recht, später das Eigentum zu erwerben, eingeräumt ist oder nicht. Der von der Bfin. begehrten bürgerlich-rechtlichen Beurteilung des Vertragsverhältnisses wird damit entsprochen, allerdings mit der Abweichung, daß die gleichzeitig begehrte bilanzmäßige Darstellung als Mietvertrag als nicht zutreffend abzulehnen ist. Es ist kein Grund ersichtlich, der bürgerlich-rechtlichen Beurteilung solcher Vertragsverhältnisse als Kaufverträge nicht auch für das Bilanzrecht zu folgen. Beides entspricht einer Auslegung des Vertragsinhalts nach Maßgabe der Regel des § 133 BGB, wie sie dem, was die Parteien tatsächlich gewollt haben, am besten gerecht wird.

Anmerkung: Die angegebenen Beträge entsprechen nicht den tatsächlichen Zahlen.

Geht man von diesen Grundsätzen aus, so kann der Entscheidung des Finanzgerichts nur bezüglich des Baggers und des Schleppers zugestimmt werden. Wenn es der Bfin. wegen ihrer finanziellen Verhältnisse bei Abschluß der Verträge und der Unsicherheit der künftigen Entwicklung ihres Betriebs wirklich darauf angekommen wäre, zunächst nur einen Mietvertrag über den Bagger und den Schlepper abzuschließen, um nicht endgültig hohe Kaufpreisverpflichtungen zu übernehmen, so hätte sie den Bagger nicht für 18 Monate gemietet, zumal diese 18 Monate eine volle und eine halbe Wintersaison einschlossen und die Miete sofort für 6 Monate im Voraus zu zahlen war. Das gilt um so mehr, als sie sich mit einer Mietzahlung belastete, die beim Bagger $\frac{2}{3}$ des Kaufpreises betrug. In dem Mietvertrag über den Schlepper übernahm die Bfin. sogar eine endgültige Mietverpflichtung in Höhe von etwa $\frac{1}{3}$ des Kaufpreises. Deshalb sprechen gerade die von der Bfin. für den Abschluß des Mietvertrags angeführten Gründe für die Annahme, daß die Bfin. von vornherein einen Kaufvertrag beabsichtigte, der ihr allerdings die Möglichkeit ließ, die erworbenen Gegenstände nach Ablauf von 18 bzw. 12 Monaten zurückzugeben. Diese Rückgabemöglichkeit, die der Erwerber bei Abschluß des Vertrags kaum ernstlich in Erwägung gezogen haben kann, spricht deshalb nicht gegen die Annahme eines Kaufvertrags, weil sich im Fall der Rückgabe für den Verkäufer ein so geringer Rücknahmepreis (bei dem Bagger $\frac{1}{3}$ und bei dem Schlepper $\frac{1}{3}$ des Neuwerts) ergab, daß eine solche Verpflichtung auch im Rahmen eines Kaufvertrags keine ungewöhnliche Vertragsklausel darstellte.

Die Bfin. rügt zu Unrecht, daß das Finanzgericht zur Angemessenheit des Mietzinses hätte Stellung nehmen müssen. Es ist zwar richtig, daß ein angemessener Mietzins ein Anzeichen für einen echten Mietvertrag bildet. Das Finanzgericht konnte aber im vorliegenden Fall, auch ohne zur Höhe des Mietzinses Stellung zu nehmen, aus der Mietdauer, aus dem Verhältnis des während der Mietzeit zu entrichtenden Mietzinses zu dem Wert der Mietsache und insbesondere aus der Verrechnung der Mieten mit dem von vornherein festgesetzten Kaufpreis den Schluß ziehen, daß der Gesamtvertrag trotz seiner Bezeichnung als Mietvertrag wirtschaftlich einen Kaufvertrag darstelle. Die Berechtigung dieser Annahme ergab sich auch daraus, daß neben der vollen Anrechnung der Mietzinsen die Verzinsung des Kaufpreises vom Ab-

schluß des Vertrags ab vereinbart wurde. Eine solche Vereinbarung paßt nicht zu der Behauptung, daß sich an den zu normalen und angemessenen Bedingungen abgeschlossenen Mietvertrag ein davon unabhängiger, erst durch die Annahme des Kaufangebots zustandegekommener Kaufvertrag angeschlossen habe.

Schließlich kann die Bfin. ihre Annahme, daß zunächst ein Mietvertrag vorgelegen habe, nicht durch den Hinweis auf die einzelnen Bestimmungen des Mietvertrags rechtfertigen. Wenn dem Vermieter in § 5 des Vertrags das Recht eingeräumt wird, die Gegenstände an eine andere Person zu vermieten, so hat diese Bestimmung mit Rücksicht auf die Langfristigkeit des Vertrags keine Bedeutung, weil die Parteien nach dem Inhalt des Mietvertrags davon ausgingen, daß der Mieter entweder innerhalb der festen Mietzeit oder rechtzeitig vor ihrem Ablauf das Kaufgebot annehmen werde. Die Verpflichtung der Bfin., die gemieteten Gegenstände sorgfältig während der Mietzeit zu behandeln, paßt ebenso in den Rahmen eines Miet- wie eines Kaufvertrags. Denn solange der Erwerber den Kaufpreis nicht voll bezahlt und sich deshalb der Veräußerer die Übertragung des Eigentums noch vorbehalten hat, ist das Verlangen des Veräußerers berechtigt, dem Erwerber die Verpflichtung zur sorgfältigen Behandlung der gekauften Sache aufzuerlegen. Schließlich findet sich die Verpflichtung eines Erwerbers, während einer bestimmten Zeit Ersatzteile nur vom Veräußerer zu beziehen, auch in Kaufverträgen.

Was den Mietvertrag über die Schute anlangt, so reicht der vom Finanzgericht festgestellte Sachverhalt zur Annahme eines von vornherein beabsichtigten Kaufvertrags nicht aus. Der schriftliche Vertrag vom 15. Oktober 1951 enthält kein bindendes Kaufangebot des Vermieters. Die Bfin. behauptet, daß die Schute zunächst für einen besonderen Einsatz mit übermäßiger Beanspruchung gemietet worden sei und daß ihr erst später ein besonders günstiges Kaufangebot gemacht worden sei. Es ist nicht ersichtlich, wie das Finanzgericht bei dieser Sachlage zu der Feststellung kommt, eine Miete von 300 DM monatlich sei so hoch, daß sie nur als Kaufpreisrate erklärt werden könne. Da ferner die Abwälzung der Gefahrenhaftung vom Vermieter auf den Mieter für sich allein nicht ausreicht, um den Mietvertrag von vornherein als Kaufvertrag zu würdigen, muß die angefochtene Entscheidung insoweit aufgehoben werden.

Bundesfinanzhof

Urteil vom 10. Dezember 1964 IV 328/61 U

Die Grundsätze über die Behandlung von Mietkaufverträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz gelten auch für Pachtverträge über Grundstücke.

EStG 1951 und 1953 § 4 Abs. 4, § 6 Abs. 1 Ziff. 2.

(BSiBl 1965 III S. 224)

Aus den Gründen

Streitig ist bei den Einkommensteuer-Veranlagungen 1952 und 1953, ob im Rahmen eines Pachtvertrages über ein Grundstück geleistete und noch zu leistende Zahlungen als Anschaffungskosten des Grundstücks aktivierungspflichtig waren.

Der am 24. August 1953 verstorbene Vater der beiden E. — im folgenden als Steuerpflichtiger bezeichnet —, betrieb in den Streitjahren 1952 und 1953 bis zu seinem Tode in X. einen Kraftfahrzeughandel, eine Kraftfahrzeugwerkstätte und eine Tankstelle auf dem Grundstück A. Auf Betreiben des Straßenbauamts verlegte er die Tankstelle und andere Teile des Betriebes auf das Grundstück B. Zu diesem Zweck schloß er am 21. August 1952 nach längeren Verhandlungen mit der Eigentümerin des Grundstücks B. einen als „Pachtvertrag mit Ankaufrischt“ bezeichneten, beiderseits unkündbaren Vertrag. In diesem Verträge heißt es wörtlich:

„Die Verpächterin . . . verpflichtet sich und ihre Rechtsnachfolger hiermit, dem Pächter oder dessen Rechtsnachfolger das Eigentum an dem verpachteten Grundstück zum Kaufpreis von 39 300 DM . . . zu übertragen. Die Auflassung hat jedoch erst nach Ablauf von 13 Jahren zu erfolgen. Bis dahin besteht zwischen den Beteiligten das vorerwähnte Pachtverhältnis. Die Zahlung des Kaufpreises ist Zug um Zug mit der Auflassung zu bewirken. In diesem Falle wandeln sich die seither gezahlten Pachtzinsraten in Kaufpreissraten um und sind auf den Kaufpreis in Anrechnung zu bringen.“

Als jährliche Pachtzahlung wurden 6100 DM bedungen. Außerdem übernahm der Steuerpflichtige die auf dem Grundstück ruhenden öffentlichen Abgaben und Lasten. Er war außerdem berechtigt, Pachtzinsvorauszahlungen im beiderseitigen Einverständnis zu leisten. Der Vertrag sollte nur auflösbar sein, wenn der Steuerpflichtige mit der Pachtzinszahlung in Verzug gerät, wesentliche Vertragsbestimmungen verletzt oder über sein Vermögen das Konkurs- oder Vergleichsverfahren eröffnet wird. In diesen Fällen sollten nur die Pachtvorauszahlungen zurückgewährt werden. Schließlich war vereinbart, daß bei einer grundlegenden Änderung der Geld- und Währungsverhältnisse eine Anpassung der gegenseitigen Leistungen stattfinden soll. Die Auflassung soll dann erst nach Stabilisierung der Währung vorgenommen werden. Die Eigentümerin bewilligte und beantragte in dem Vertrag vom 21. August 1952 zur Sicherung des Auflassungsanspruchs des Steuerpflichtigen die Eintragung einer Auflassungsvormerkung.

Der Steuerpflichtige entrichtete, was im Verträge nicht vorgesehen, sondern von den Parteien mündlich verabredet war, im Streitjahr 1952 über die laufenden Pachtzahlungen hinaus einen Betrag von 22 104,58 DM und im Jahre 1953 eine weitere Zahlung von 9139,73 DM. Diese Zahlungen wurden in den Bilanzen vom 31. Dezember 1952 und vom 31. August 1953 (nach dem Tode des Steuerpflichtigen) von den Bf. unter der Bezeichnung „transitorische Pacht“ und „Pachtvorauszahlungen“ aktiviert, nachdem sie bei einer Besprechung mit dem Vorsteher des Finanzamts am 4. November 1953 darauf hingewiesen worden waren, daß ein sofortiger Abzug nicht in Betracht komme. Sie leisteten nach dem Tode des Steuerpflichtigen in der Zeit vom 1. September bis 31. Dezember 1953 eine weitere Zahlung in Höhe von 8818,87 DM. Damit belief sich die Summe der außervertraglich geleisteten Zahlungen bis Ende 1953 auf insgesamt 40 063,18 DM. Bei einer im Jahre 1955 durchgeführten Betriebsprüfung sah der Prüfer nur diese zusätzlichen Zahlungen als Beträge an, die im Hinblick auf die vorgesehene Umwandlung in Kaufpreissraten bei Eigentumsübertragung teilweise als Anzahlung auf das Grundstück zu aktivieren seien. Dabei ging der Prüfer von einem Kaufpreis von 39 300 DM aus.

Mit Schreiben vom 25. Juni 1956, in dem die Bf. zu dem Betriebsprüfungsbericht Stellung nahmen, legten sie eine Bescheinigung vom 20. Juni 1956 des Notars Y., der den Vertrag vom 21. August 1952 beurkundet hatte, vor, mit

der nachgewiesen werden sollte, daß der Betrag von 40 000 DM (gemeint sind die zusätzlichen Zahlungen) keine Pachtzinsvorauszahlungen, sondern eine Entschädigung für die Abkürzung der ursprünglich auf 20 Jahre vorgesehenen Pachtzeit auf 13 Jahre darstelle. Im Falle der Auflösung des Pachtverhältnisses bestehe ebenso wie bei den bis zur Auflösung fällig gewordenen und gezahlten Pachtzinsen kein Anspruch auf Rückgewähr der zusätzlichen Zahlungen.

Bei der auch wegen anderer Punkte durchzuführenden Berichtigungsveranlagungen für die Streitjahre behandelte das Finanzamt nunmehr die gesamten im Rahmen des Vertragsverhältnisses geleisteten Zahlungen als Anschaffungskosten des Grundstückes B. Sie setzten sich zusammen aus den 13 vereinbarten Jahreszahlungen von je 6100 DM und einer darüber hinausgehenden Zahlungsschuld von 43 000 DM (Entschädigung für die Abkürzung der Pachtzeit um 7 Jahre von 6100 DM pro Jahr), insgesamt 122 300 DM. Als noch zu tilgende Kaufpreisschulden setzte das Finanzamt zum 31. Dezember 1952 94 095,42 DM, zum 31. August 1953 78 855,69 DM an.

Mit der Sprungberufung wandten sich die Bf. gegen die Aktivierung der Zahlungen, da es sich um Pachtzahlungen handele.

Das Finanzgericht sah den Vertrag vom 21. August 1952 wirtschaftlich als Kaufvertrag an. Den Vertragsparteien sei es im Ergebnis auf den Eigentumsübergang angekommen. Die Verpachtung habe im Rahmen des Vertrages keine selbständige Bedeutung gehabt, sondern nur der Sicherung der Rechte der bisherigen Eigentümerin gedient (Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs I 221/56 U vom 5. November 1957, BSiBl 1957 III S. 445, Slg. Bd. 65 S. 550). Sämtliche Zahlungen an die bisherige Eigentümerin seien als Einheit zu betrachten.

Mit der Rb. rügen die Bf. mangelnde Sachauklärung, Verstöße gegen den klaren Inhalt der Akten und unrichtige Anwendung sachlichen Rechts. Sie führen im wesentlichen folgendes aus.

Das Finanzgericht habe bei seiner Würdigung des Vertrages als eines Kaufvertrages eine Reihe von aus den Akten ersichtlichen, wesentlichen Gesichtspunkten übersehen. Der Steuerpflichtige habe nur unter Schwierigkeiten die Eigentümerin des Grundstückes B. bewegen können, einem Verkauf wenigstens auf lange Sicht zuzustimmen und sich bis dahin mit einem Pachtvertrag zu begnügen. Er sei auch nicht berechtigt gewesen, wie ein Eigentümer über das Grundstück zu verfügen. Für den Fall der Auflösung des Pachtvertrages hätten die Pächter wegen der auf dem Grundstück errichteten Gebäude einen Ersatzanspruch gehabt. Schließlich habe das Finanzgericht den Umstand nicht gewürdigt, daß bei einer grundlegenden Änderung der Geld- und Währungsverhältnisse die Pachtzinsen den geänderten Verhältnissen hätten angepaßt werden müssen.

Die Prüfung der Rb. ergibt folgendes.

Der Senat tritt der Vorentscheidung darin bei, daß der Pachtvertrag seiner wirtschaftlichen Bedeutung entsprechend als Kaufvertrag zu behandeln ist und daß deshalb alle im Rahmen dieses Vertrages geleisteten Zahlungen einschließlich der laufenden sogenannten Pachtzahlungen aktivierungspflichtig waren.

Ob eine Nutzungsüberlassung im Gegensatz zu ihrer äußeren Gestaltung von vornherein steuerlich als Kaufvertrag mit gestundeten Kaufpreissraten angesehen werden muß, richtet sich danach, ob der sachliche Inhalt des Vertrages die Annahme rechtfertigt, daß es den Parteien auf den Abschluß eines Kauf-, nicht eines Nutzungsüberlassungsvertrages entscheidend ankam (vgl. Urteil des erkennenden Senats IV 429/62 U vom 25. Oktober 1963, BSiBl 1964 III S. 44, Slg. Bd. 78 S. 107, und die dort angegebenen Entscheidungen). Diese für Mietverträge über bewegliche Sachen entwickelten Grundsätze gelten auch für Miet- und Pachtverträge über unbewegliche Wirtschaftsgüter. Ein Grundstückspachtvertrag ist auf den zeitlich begrenzten Gebrauch gegen Zahlung eines angemessenen Pachtzinses gerichtet, während der Kaufvertrag die Übertragung des Eigentums gegen Entrichtung des dem Wert der Kaufsache entsprechenden Preises be-

zweckt. Soll der Vertrag als Pachtvertrag angesehen werden, müssen grundsätzlich Pachtzins, Pachtzeit und Pachtbedingungen auch bei wirtschaftlicher Betrachtung durch die Gebrauchsüberlassung bedingt und gerechtfertigt sein. Ergibt sich aus Höhe, Dauer und Fälligkeit der Pachtzahlungen, daß sie bei wirtschaftlicher Betrachtung als Pachtzahlungen ungewöhnlich, als Kaufpreistraten aber besser verständlich sind, so ist damit ein Anhaltspunkt für die Annahme gegeben, daß wirtschaftlich und steuerlich ein Kaufvertrag mit gestundeten Kaufpreistraten vorliegt.

Im Streitfalle ergibt sich aus folgenden Gründen, daß es sich wirtschaftlich um einen Kaufvertrag mit gestundeten Kaufpreistraten handelt. Der Vertrag ist beiderseits unkündbar. Die Überlassung zur Nutzung soll in die Verschaffung des bürgerlich-rechtlichen Eigentums übergeleitet werden. Die Eigentumsübertragung ist schon bei Abschluß des Vertrages durch die Eintragung einer Auflassungsvormerkung zugunsten des Erwerbers vorbereitet worden. Die Übertragung des bürgerlich-rechtlichen Eigentums war nur zeitlich hinausgeschoben.

Der Einwand der Bf., daß sie bei der Bebauung auf die Aussicht vom Villengrundstück der Verkäuferin hätten Rücksicht nehmen müssen, rechtfertigt keine andere Beurteilung; denn eine solche Auflage findet sich auch sonst in Kaufverträgen. Vor allem sprechen für die Annahme eines Kaufvertrages die auf Grund der außervertraglichen Abrede geleisteten Zahlungen, die fast $\frac{1}{3}$ der gesamten, der Verkäuferin zu erbringenden Zahlungen ausmachen. Sie zeigen, daß es den Vertragsparteien um die Zahlung einer bestimmten Mindestsumme ging, gleichgültig, wie lange den Erwerbern das Grundstück vor der Eigentumsverschaffung zur Nutzung überlassen war. Die Tatsache, daß die Beteiligten diese Abrede trotz ihrer großen finanziellen Bedeutung nicht in den notariellen Vertrag aufnahmen, deutet darauf hin, daß auch sie diese Zahlungen als Kaufpreisteile ansahen, deren Aufnahme in den Vertrag preisrechtliche Schwierigkeiten hätte ergeben können.

Der gegen das Finanzgericht erhobene Vorwurf, es hätte die Vernehmung des Notars nicht unterlassen dürfen, ist unbegründet. Auch bei Unterstellung einer Aussage des Notars in dem von den Bf. vorgetragenen Sinne ergäbe sich keine andere Beurteilung des Vertrages. Denn maßgebend ist nicht, was die Parteien nach Auffassung des Notars wollten, sondern welchen wirtschaftlichen Erfolg sie bei objektiver und wirtschaftlicher Würdigung aller Umstände und Vereinbarungen tatsächlich herbeiführten. Dem Finanzgericht ist darin zuzustimmen, daß es den Beteiligten nach der ganzen Gestaltung des Vertrages entscheidend auf den Eigentumsübergang ankam.

Der Annahme, daß es sich im Streitfall wirtschaftlich um einen Kaufvertrag mit gestundeten Kaufpreistraten handelte, steht nicht entgegen, daß die Verkäuferin berechtigt war, im Falle einer wesentlichen Veränderung der Währungsverhältnisse eine Neufestsetzung des Kaufpreises zu verlangen. Da nach der Sachlage nur eine Erhöhung des Kaufpreises in Betracht kam, nehmen die Erwerber die Möglichkeit nachträglicher Anschaffungskosten in Kauf. Die Beurteilung wäre nur dann möglicherweise anders, wenn die Verkäuferin sich im Hinblick auf die Ungewißheit der künftigen Währungsverhältnisse ausbedungen hätte, nach Ablauf der vereinbarten Nutzungsüberlassung frei entscheiden zu können, ob sie veräußern wolle oder nicht. Die Entscheidung zur Veräußerung hatte sie jedoch schon bei Abschluß des Vertrages vom 21. August 1952 getroffen. Die Überlassung zur Nutzung und die spätere Übertragung des bürgerlich-rechtlichen Eigentums sind wirtschaftlich als ein einheitlicher Vorgang anzusehen.

Bundesfinanzhof

Urteil vom 30. Juli 1965 VI 288/63 U

1. Zur steuerrechtlichen Beurteilung von Verträgen, deren bürgerlich-rechtliche Bezeichnung sich nicht mit dem deckt, was die Beteiligten wirtschaftlich angestrebt haben.

2. Wird entgeltlich ein Erbbaurecht mit der Abrede bestellt, daß der Berechtigte später die unentgeltliche Überweisung des Grundstücks verlangen kann, so kann der Vertrag steuerlich ein Kaufvertrag über das Grundstück sein.

3. Zum Unterschied von Kaufpreissraten und Rentenzahlungen.

EStG 1950 § 6 Ziff. 2 und 3; StAnpG § 1 Abs. 3.

(BSIbI 1965 III S. 613)

Der Kaufmann A. hatte der beschwerdeführenden OHG (Bfin.) im Vertrag vom 23. November 1950 an seinem Grundstück ein Erbbaurecht bestellt mit dem Recht und der Pflicht, auf dem Grundstück ein Gebäude zu errichten. In dem Vertrag war bestimmt:

„§ 4.

Das Erbbaurecht beginnt am 1. April 1950 und endet nach dem Tode des Grundstückseigentümers dadurch, daß seine Erben die im folgenden noch festzulegende Verpflichtung erfüllen, das Grundstück auf den Erbbauberechtigten nach den Bestimmungen des § 17 zu übertragen.

§ 5.

Der Erbbauberechtigte räumt an dem gesamten Erdgeschoß einschließlich Anbau und am ersten Obergeschoß des von ihm erstellten Gebäudes dem Grundstückseigentümer das lebenslängliche, dingliche Wohnungs- und Benutzungsrecht ein. Eine besondere Entschädigung hat der Grundstückseigentümer für dieses Recht nicht zu leisten . . .

§ 6.

Für den Fall, daß der Grundstückseigentümer vor dem 31. Juli 1953 versterben sollte, verpflichtet sich der Erbbauberechtigte, zugunsten der Erben des Grundstückseigentümers ein dingliches Wohnungs- und Benutzungsrecht am Erdgeschoß (nicht auch am ersten Obergeschoß) ebenfalls als beschränkte persönliche Dienstbarkeit für die Zeit bis 31. Juli 1953 zu bestellen. . . .

§ 7.

Der Grundstückseigentümer vermietet hiermit unkündbar das gesamte Erdgeschoß an den Erbbauberechtigten. Dieser bezahlt an den Grundstückseigentümer für das Erdgeschoß ab 1. August 1950 bis 31. Juli 1953 eine Miete in Höhe des vollen Mietwertes und für die Zeit vom 1. August 1953 bis 31. Juli 1956 77 % des vollen Mietwertes und für die Zeit vom 1. August 1956 bis zum Tode des Grundstückseigentümers 55,5 % des vollen Mietwertes. Der volle Mietwert beträgt z. Zt. des Vertragsschlusses DM 450,— . . .

Die Höhe des Mietzinses ist so festgesetzt, daß mit dem Tod des Grundstückseigentümers gleichzeitig der Wert für den Grund und Boden als voll abgegolten gilt, so daß der Erbbauberechtigte die Übertragung ohne weitere Entschädigung von den Erben verlangen

kann, ausgenommen den Fall des Todes des Grundstückseigentümers vor dem 1. August 1953, in welchem der an die Erben bis zum 31. Juli 1953 weiter zu zahlende Mietzins ebenfalls gleichzeitig als Tilgung und Verzinsung der Kaufpreisschuld gilt.

Sollte der Grundstückseigentümer vor dem 1. August 1953 versterben, so sind die Mietzahlungen an seine Erben bis zum 31. Juli 1953 zu entrichten. . . .

§ 17.

Der Grundstückseigentümer übernimmt für seine Rechtsnachfolger die Verpflichtung auf Übertragung des Grundstückseigentums auf den Erbbauberechtigten nach seinem Tode. Stirbt der Erbbauberechtigte vor dem 1. August 1953, so kann die Übertragung frühestens zum 1. August 1953 verlangt werden (vgl. hierwegen auch § 4). Der Erbbauberechtigte kann aber nach einem vor dem 1. August 1953 erfolgten Tode des Grundstückseigentümers die Auffassung des Grundstückes sofort verlangen, wenn er die bis zum 31. Juli 1953 nach § 7 des Vertrages noch zu zahlenden Beträge abzüglich eines Zwischenzinses von 6 % in bar bezahlt. . . .

A. starb am 10. Februar 1953. Im Dezember 1953 ließ seine Erbin das Grundstück an die Bfin. auf.

Die Bfin. behandelte die bis 31. Juli 1953 gemäß § 7 des Vertrages gezahlten 15 500 DM als Betriebsausgaben. Das Grundstück brachte sie im Jahre 1954 mit dem Einheitswert von 20 600 DM erfolgsneutral ein, zuzüglich der im gleichen Jahre gezahlten 1 442 DM Grunderwerbsteuer.

Das Finanzamt, dessen Veranlagungsstelle von dem Vertrag erst bei einer Betriebsprüfung im Jahre 1957 erfuhr, sah in dem Vertrag einen Grundstückskauf gegen Veräußerungsrente. Nach dem Wert der Rente setzte es das Grundstück in den Bilanzen 1950 bis 1953 mit 43 500 DM an; dazu trat ab 1954 die Grunderwerbsteuer, so daß nun der Ansatz 44 942 DM betrug. Die Rentenverpflichtungen passivierte es nach einem von der Bfin. eingeholten versicherungsmathematischen Gutachten in der Bilanz 1950 mit 42 198 DM, 1951 mit 39 551 DM, 1952 mit 36 719 DM, 1953 mit 0 DM.

Die Bfin. machte gegenüber den Berichtigungsveranlagungen geltend, eine neue Tatsache liege nicht vor; denn die Bewertungsstelle des Finanzamts habe das Grundstück schon am 29. Oktober 1953 zum 1. Januar 1951 fortgeschrieben und dabei der Bfin. nur das im Erbbaurecht errichtete Gebäude zugerechnet. Zudem habe die Veranlagungsstelle aus der mit der Steuererklärung für 1954 eingereichten Anlage 1 zur Bilanz 1954 ersehen können, daß das Grundstück ohne Kaufpreiszahlung erworben worden sei; das Finanzamt hätte dann, wenn es Zweifel hatte, den Kaufvertrag anfordern müssen. Bei dem klaren Vertragswort sei ausschlaggebend, daß die Beteiligten ein Erbbaurecht hätten begründen wollen. Wenn man trotzdem einen Kaufvertrag annehmen wolle, so liege eine Veräußerung gegen Ratenzahlung, nicht eine Veräußerung gegen Rente vor. Es müsse nämlich unterschieden werden zwischen den Leistungen bis 31. Juli 1953 und den weiteren aufschiebend bedingten Zahlungen. Die Bfin. beantragt, den Boden erstmals in der Bilanz 1953 anzusetzen, und zwar mit ihren tatsächlichen Leistungen für den Erwerb, nämlich 15 500 DM an Mieten und 1 442 DM an Grunderwerbsteuer, zusammen 16 942 DM.

Das Finanzgericht wies die Berufung als unbegründet zurück und führte aus: Der Veranlagungsstelle des Finanzamts sei der Vertrag vom 23. November 1950 erst durch die Betriebsprüfung bekanntgeworden. Sachlich habe die Bfin. durch den Vertrag ein Grundstück auf Rentebasis gekauft. Die Bestellung des Erbbaurechts sei nur ein Übergangsstadium und auch von untergeordneter Bedeutung als Mittel zum Zweck gewesen. Die Abmachungen müßten einheitlich als Erwerbsvorgang beurteilt werden, einschließlich der sogenannten Mieten, die in Wahrheit Kaufpreiszahlungen gewesen seien. Die Rente habe dem S. auf Lebenszeit eine Versorgung verschaffen sollen; für die Bfin. habe darin ein Wagnis gelegen. Das Finanzamt habe zu Recht das Grundstück in die Bilanz 1950 aufgenommen und gleichzeitig die Rentenverpflichtung passiviert. Da A. am 10. Februar 1953 gestorben sei, müsse der Schuldposten in der Schlussbilanz 1953 zugunsten des Gewinns aufgelöst werden.

Die Rb., mit der die Bfin. unrichtige Rechtsanwendung rügt, ist nicht begründet.

Bei der Prüfung, ob eine Tatsache im Sinne des § 222 Abs. 1 AO „neu“ ist, können nur solche Tatsachen als bekannt gelten, die der Veranlagungsstelle des Finanzamts bekannt sind (z. B. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs IV 143/56 U vom 10. Juli 1958, BStBl 1958 III S. 365, Slg. Bd. 67 S. 239; III 21/57 vom 18. Dezember 1959, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung — HFR — 1961 S. 234; V 94/61 U vom 16. Januar 1964, BStBl 1964 III S. 149, Slg. Bd. 78 S. 389). Es ist also ohne Bedeutung, daß der Vertrag der Bewertungsstelle schon im Oktober 1953 bekanntgeworden sein soll. Aus der das Anlagevermögen erläuternden Aufstellung zur Bilanz 1954 konnte die Veranlagungsstelle nicht ohne weiteres auf einen unentgeltlichen Grundstückserwerb schließen; allenfalls die Höhe der nach dem Einheitswert berechneten Grunderwerbsteuer konnte darauf hindeuten. Der Senat hat in der Entscheidung VI 296/57 S vom 5. Dezember 1958 (BStBl 1959 III S. 86, Slg. Bd. 68 S. 223) ausgeführt, daß die §§ 204 und 205 AO die Finanzämter nicht dazu zwingen, die Steuererklärungen und Anlagen argwöhnisch in jeder Hinsicht zu prüfen. Für den Regelfall könnten und müßten sie von der Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen ausgehen, sofern nicht greifbarer Anlaß zur Nachprüfung bestehe, z. B. wenn die Angaben unvollständig erschienen. Daraus, daß das Finanzamt den Bilanzansatz 1954 von 22 042 DM nicht beanstandete, kann daher die Bfin. nichts gegen die Zulässigkeit der Berichtigungsveranlagung nach § 222 AO herleiten. Wenn sie das Finanzamt hinsichtlich des Grundstücksansatzes hätte binden wollen, hätte sie dem Finanzamt reinen Wein einschenken müssen, indem sie eindeutig klarstellte, wie und warum sie zu dem Wertansatz gekommen sei. Wer nicht in dieser Weise selbst zur vollen Klarstellung beiträgt, kann sich später nicht darauf berufen, daß das Finanzamt auf Grund seiner amtlichen Aufklärungspflicht einen vielleicht als zweifelhaft erkennbaren Ansatz durch Rückfrage hätte aufklären müssen.

Auch sachlich ist die Vorentscheidung nicht zu beanstanden. Nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts ist bei der Auslegung von Willenserklärungen nicht am Wortlaut zu haften, sondern der wirkliche Wille zu erforschen (§ 133 BGB). In Übereinstimmung mit diesem allgemeinen Auslegungsgrundsatz sind auch im Steuerrecht bei der Beurteilung eines Sachverhalts der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung zu berücksichtigen, wie in § 1 Abs. 3 StAnpG ausdrücklich bestimmt ist. Die steuerrechtliche Würdigung eines Sachverhalts darf also nicht am äußeren Bild oder an der Bezeichnung haften bleiben, die die Beteiligten bürgerlich-rechtlich wählen, sondern es ist der wirtschaftliche Gehalt des Vorgangs zu erfassen und festzustellen, ob die bürgerlich-rechtliche Bezeichnung das von den Beteiligten Gewollte und wirtschaftlich Angestrebte zutreffend wiedergibt (Entscheidung des Senats VI 178/62 U vom 22. November 1963, BStBl 1964 III S. 74, Slg. Bd. 78 S. 184). Nach diesen Grundsätzen konnte das Finanzgericht ohne Rechtsverstoß zu der Feststellung gelangen, daß die Bfin. das Grundstück im Vertrag vom 23. November 1950 gekauft habe.

Ein Erbbaurecht für die Bfin. haben die Beteiligten wirtschaftlich nicht begründet. Das Erbbaurecht begründet ein dingliches Recht, auf einem fremden Grundstück bauen zu dürfen (§ 1 Abs. 1 der Erbbaurechtsverordnung — ErbbaurechtsVO —). Erlischt das Erbbaurecht, so geht das Eigentum am Bauwerk auf den Grundstückseigentümer über (§ 12 Abs. 3 ErbbaurechtsVO). Der Erbbauberechtigte darf das Bauwerk nicht wegnehmen (§ 34 ErbbaurechtsVO). Im Streitfall sollte aber nach dem Vertrag umgekehrt das im „Erbbaurecht“ errichtete Gebäude gerade der Bfin. verbleiben, dazu sollte ihr noch ohne weitere Entschädigung das Eigentum am Boden zufallen.

Das Finanzgericht konnte unter diesen Umständen ohne Rechtsverstoß annehmen, daß das Erbbaurecht neben dem eigentlichen Vertragsinhalt herlaufe und das Schergewicht des Vertrags rechtlich und wirtschaftlich in der im § 4 und § 17 begründeten Pflicht zur Übertragung des Eigentums an die Bfin. liege. Daß der Vertrag in seinem wirtschaftlichen Gehalt ein Kaufvertrag über das Grundstück war, wird auch dadurch bestätigt, daß nach § 7

Abs. 4 der Mietzins so berechnet ist, daß mit dem Tod des A. der Bodenwert als voll abgegolten gilt und die Bfin. die Eigentumsübertragung ohne weitere Zahlung von den Erben verlangen kann, es sei denn, A. sterbe vor dem 1. August 1953. An dieser Stelle des Vertrags wird sogar von „Tilgung und Verzinsung der Kaufpreisschuld“ gesprochen, und zwar gerade für Zahlungen der Zeit vor dem 1. August 1953. Auch darin kommt zum Ausdruck, daß die sogenannten Mieten in Wirklichkeit Kaufpreiszahlungen sind. Es ging also den Parteien nicht um eine zeitweise Nutzungsüberlassung des Grundstücks bei unveränderten Eigentumsverhältnissen, sondern um den Erwerb des Eigentums durch die Bfin., d. h. um einen Kauf. Man kann auch nicht, wie die Bfin. will, den Vertrag in zwei „Komponenten“ zerlegen, deren erste bis zum 31. Juli 1953 reicht, und deren zweite eine „rein potentielle“ Verpflichtung nach diesem Datum enthält. Die Abmachungen vom 23. November 1950 sind ein einheitlicher Vertrag und können nicht aufgediegt werden (vgl. die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs V 198/54 U vom 27. Januar 1955, BStBl 1955 III S. 94, Slg. Bd. 60 S. 241; I 221/56 U vom 5. November 1957, BStBl 1957 III S. 445, Slg. Bd. 65 S. 550; IV 429/62 U vom 25. Oktober 1963, BStBl 1964 III S. 44, Slg. Bd. 78 S. 107; IV 33/63 U vom 21. Januar 1965, BStBl 1965 III S. 227, Slg. Bd. 81 S. 630).

Ist aber der Vertrag vom 23. November 1950 ein Kaufvertrag, so ist die angefochtene Entscheidung auch nicht zu beanstanden, wenn sie die Zahlungen der Bfin. nicht als Kaufpreiskonten, sondern als Kaufpreisrenten gewürdigt hat. Ein Kaufpreis in Raten ist ein ziffernmäßig bestimmter Kaufpreis, der gestundet ist und in Teilbeträgen gezahlt wird. Für einen Kauf gegen Rente ist dagegen entscheidend, daß der Veräußerer sich für längere Zeit, vielfach sogar wie hier auf seine Lebenszeit, regelmäßig wiederkehrende Einnahmen sichern will, aus denen er ganz oder teilweise lebt. Der Erwerber geht dabei das Risiko ein, daß er, wenn der Veräußerer lange lebt, den Kaufgegenstand überbezahlt. Diese beiden Merkmale, der Versorgungsgedanke beim Veräußerer und das Wagnis beim Käufer, sind für einen Kaufvertrag auf Rentenbasis typisch (vgl. z. B. die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs I 200/58 U vom 20. Januar 1959, BStBl 1959 III S. 192, Slg. Bd. 68 S. 500; IV 85/62 U vom 23. Januar 1964, BStBl 1964 III S. 239, Slg. Bd. 79 S. 16). Danach waren die Zahlungen der Bfin., da sie auf die Lebenszeit des A. begründet waren, Rentenzahlungen. Das Datum des 31. Juli 1953 hat nur dafür Bedeutung, wie weit bei dem vorzeitigen Tod des A. seine Erben die Auffüllung auf eine angemessene Gesamtzahlung verlangen können. Die dem A. selbst zugesagten Ansprüche wurzeln, auch über den 31. Juli 1953 hinaus, unmittelbar in dem Vertrag vom 23. November 1950 und sind bedingungslos auf Lebenszeit begründet.

Danach ist zu Recht im Jahre 1950 auf Grund des Vertrags mit A. das Grundstück bei der Bfin. als ihr Betriebsvermögen gemäß § 6 Ziff. 2 EStG 1950 aktiviert und die ab 1. August 1950 zu zahlende Rente mit ihrem Kapitalwert unter die Verbindlichkeiten aufgenommen worden. Die laufenden Rentenzahlungen bewirken jährlich eine Minderung dieses Schuldpostens. Da A. am 10. Februar 1953 starb, war die Schuld am Ende des Wirtschaftsjahrs 1953 zugunsten des Gewinns aufzulösen.

Bundesfinanzhof

Urteil vom 2. August 1966 I R 119/66

Ein Mietkaufvertrag, dessen mietrechtlicher Inhalt nach Mietzins, Mietzeit und Mietbedingungen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur mit der Gebrauchsüberlassung zusammenhängt, kann insbesondere dann nicht von vornherein nur als Kaufvertrag angesehen werden, wenn der Mieter erst nach fast zwei Jahren Mietaufbau von seiner Kaufoption Gebrauch macht.

BHG 1964 § 19 Abs. 1 und 2.

(BSIbI 1967 III S. 63)

Der Revisionsbeklagte, ein Immobilienmakler, mietete am 1. März 1963 einen Blattfarnschreiber gegen einen monatlichen Mietzins von 129 DM und erwarb das Gerät am 9. Dezember 1964 von der Herstellerin und Vermieterin unter Anrechnung der Mietzinsen auf den Kaufpreis von 8525 DM. Der Revisionskläger (Finanzamt — FA —) versagte die nach § 19 Abs. 1 und 2 des BerlinHilfegesetzes vom 19. August 1951 — BHG 1964 — (BSIbI I 1964, 509) beantragte Investitionszulage, da der zunächst gemietete Fernschreiber beim Erwerb nicht mehr neu gewesen sei. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage des Revisionsbeklagten mit folgender Begründung statt: Der hier vorliegende Mietkaufvertrag könne zwar rechtskonstruktiv in einen Mietvertrag und in einen Kaufvertrag zerlegt werden, wie es das FA getan habe. Nach dem Willen der Vertragsschließenden solle er jedoch eine Einheit bilden. So werde auch der Mietkaufvertrag von der Rechtslehre angesehen, nämlich als gemischter Vertrag, in dem sich Elemente des Mietvertrags und des Kaufvertrags miteinander vereinigen. Nach dem Willen der Vertragsparteien werde der Besitz an dem Gegenstand nicht nur wegen des Mietvertrages, sondern auch wegen des in Aussicht genommenen Kaufvertrags übertragen. Wenn dieser zustande komme, verliere der Mietvertrag jede Bedeutung. Er werde daher auch nur für den Fall abgeschlossen, daß der Mieter das Kaufangebot des Vermieters nicht annehme und der Kaufvertrag somit nicht zustande komme. Aus der vereinbarten Anrechnung der Mietzinsen auf den Kaufpreis sei zu entnehmen, daß die Vertragsparteien mit Abschluß des Kaufvertrags den nur für den Fall der Nichtannahme des Kaufangebots abgeschlossenen Mietvertrag als nicht bestehend betrachten und nur noch den Kaufvertrag gelten lassen wollten. Sie verhielten sich so, als beruhe die Besitzübertragung allein auf dem Kaufvertrag. Da nur diese Behandlung dem im Zweifel maßgebenden Vertragswillen der Parteien entspreche, könne die davon abweichende Betrachtung des FA steuerlich nicht anerkannt werden. Dem stehe auch nicht das Urteil des BFH I 221/56 U vom 5. November 1957 (Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs Bd. 65 S. 550 — BFH 65, 550 —, BSIbI III 1957, 445) entgegen, das bei einem Mietkaufvertrag nur ausnahmsweise den Abschluß des Mietvertrags steuerlich unberücksichtigt lasse. Aber auch der BFH gehe dabei davon aus, daß die Anschaffung auf dem gesamten einheitlichen Vertrag beruhe, nicht nur auf einem Teil des Vertrags. Die Anschaffung erfolge hier nicht in einem Zeitpunkt, nämlich im Augenblick der Annahme des Kaufvertrags, sondern in einem Zeitraum, der mit Abschluß des Mietkaufvertrags beginne und mit der Annahme des Kaufangebots ende. Damit entfalle auch der Einwand des FA, der (am 8. Februar 1965 gestellte) Antrag auf Gewährung der Investitionszulage (für den

in das Jahr 1963 fallenden Vorgang) sei zu spät gestellt worden, maßgebend sei allein das in das Jahr 1964 fallende Ende des Anschaffungsvorgangs.

Das FA begründet die Revision wie folgt: Die für die Entscheidung maßgebliche Anschaffung im Sinn des § 19 BHG 1964 erfolge mit der Lieferung. Was unter diesem letzteren Begriff zu verstehen sei, lasse sich weder dem EStG noch der EStDV entnehmen, wohl aber aus § 3 Abs. 1 UStG und § 2 Abs. 1 UStDB. Danach liege eine Lieferung vor, wenn der Abnehmer des Wirtschaftsguts die Verfügungsgewalt darüber erlange. Dieser Vorgang könne sich nur in einem Zeitpunkt, nicht wie das FG für den Mietkaufvertrag entschieden habe, in einem Zeitraum ereignen. Dies werde bestätigt durch das zu § 21 Abs. 1 BHG 1962 ergangene BFH-Urteil IV 242/64 vom 6. November 1964 (Steuer- und Zollblatt für Berlin — StuzBl Bln — 1965 S. 556). Die Vorentscheidung stehe auch im Widerspruch zu dem BFH-Urteil I 121/56 U (a. a. O.), auf das sich das FG für seine Auffassung zu Unrecht berufe. Dieses Urteil beschränke sich nur auf Ausführungen zu der Frage, unter welchen besonderen Voraussetzungen sogenannte Mietkaufverträge wirtschaftlich von vornherein als Kaufverträge zu behandeln seien.

Der Revisionsbeklagte beantragt Entscheidung nach Lage der Akten. Er macht geltend, daß ein von der Vorentscheidung abweichendes Urteil steuerpolitisch nicht vertretbar sei, weil dann der kapitalschwächere Steuerpflichtige gegenüber dem kapitalkräftigeren benachteiligt würde. Eine derartige Ungleichbehandlung könne nicht Sinn eines Steuergesetzes sein.

Aus den Gründen:

Die wegen grundsätzlicher Bedeutung vom FG auf Beschwerde zugelassene Revision (§§ 115, 129, 130 Abs. 1 FGO) führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage gegen die Einspruchsentscheidung des FA.

Die nach § 19 BHG 1964 zustehende Investitionszulage wird nur für neue abnutzbare, zum Anlagevermögen eines Betriebs in Berlin (West) gehörende Wirtschaftsgüter nach Ablauf des Kalenderjahres gewährt, in dem die Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt worden sind. Bei einem Mietkaufvertrag wie im Streitfall kommt es darauf an, wann das Wirtschaftsgut angeschafft worden ist und ob es in diesem Zeitpunkt neu war. Die Entscheidung hängt von der allgemeinen rechtlichen Beurteilung der Kaufoption in Verbindung mit einem Miet- oder Pachtvertrag ab. Die steuerliche Beurteilung solcher Verträge ist durch die Rechtsprechung weithin geklärt; hierzu BFH-Urteile V 198/54 U vom 27. Januar 1955 (BFH 60, 241, BSIbI III 1955, 94); I 221/56 U (a. a. O.); IV 429/62 U vom 25. Oktober 1963 (BFH 78, 107, BSIbI III 1964, 44). Solche Verträge sind entweder als Mietverträge oder als Kaufverträge mit gestundeten Kaufpreisen zu behandeln. Dabei ist zwischen der Beurteilung der Rechtslage bei dem im Streitfall nicht interessierenden Vermieter bzw. Verkäufer und dem hier in Betracht kommenden Käufer bzw. Mieter zu unterscheiden. Der BFH hat im Urteil V 198/54 U (a. a. O.) zur Großhandelsvergünstigung bei der Umsatzsteuer im Fall eines Mietkaufvertrages anhand der Tatsache, daß die Kunden das Kaufangebot des Händlers fast ausnahmslos angenommen hatten, die bürgerlich-rechtlich getrennten Vorgänge (Miete und Kauf) umsatzsteuerlich als wirtschaftlich zusammengehörig und als eine Einheit angesehen, so daß nur die Lieferung eines im Sinn des § 12 UStDB unbearbeiteten Gegenstandes vorliege. Praktisch waren also die Mietverträge mit Kaufoption — vom Verkäufer aus gesehen — Kaufverträge, die unter einer so gut wie nie eingetretenen auflösenden Bedingung standen.

Die für das Ertragsteuerrecht maßgebenden Grundsätze der steuerlichen Behandlung von Mietkaufverträgen über bewegliche Anlagegüter behandelt das BFH-Urteil I 221/56 U. Danach enthält ein unwiderrufliches Kaufangebot des Vermieters im Zusammenhang mit einem als Mietvertrag bezeichneten Vertrag als gemischter Vertrag Elemente des Miet- und des Kaufvertrages. Soll ein derartiger

Vertrag bis zur Annahme des Kaufangebots steuerlich als Mietvertrag angesehen werden, so dürfen Mietzins, Mietzeit und Mietbedingungen bei wirtschaftlicher Betrachtung nur mit der Gebrauchsuberlassung zusammenhängen und mit den Bestimmungen des künftigen Kaufvertrages nicht so eng verbunden sein, daß entweder der Mietvertrag ohne Kaufvertrag oder der Kaufvertrag ohne Mietvertrag nicht verständlich ist. Die Beurteilung eines solchen Vertrages entscheidet sich nach der Bemessung und der Entrichtung des Kaufpreises bei späterer Annahme des Kaufangebots. Wird der Kaufpreis nach dem Lieferpreis bei Abschluß des „Miet“-Vertrags bestimmt und werden die Mietzahlungen auf diesen Preis in voller Höhe angerechnet, so liegt in der engen Verbindung zwischen Miet- und Kaufvertrag eines der wichtigsten Merkmale dafür, daß es sich bei dem gesamten Vertrag in Wahrheit um einen Kaufvertrag mit gestundeten Kaufpreisen handelt.

Nach dem BFH-Urteil IV 429/62 U (a. a. O.) kann ein Mietvertrag über eine bewegliche Sache auch dann schon in einen Kaufvertrag umgedeutet werden, wenn er nicht mit der Kaufoption verbunden ist und Ausgestaltung und Bemessung der Mietzahlungen nicht ungewöhnlich sind und nicht gegen einen Mietvertrag sprechen. Die Umdeutung kann schon dann vorgenommen werden, wenn in einem Mietvertrag die Mietdauer so bemessen ist, daß bei ihrem Ablauf die Mietsache durch den Gebrauch verbraucht ist und wenn für den Mieter während der Mietzeit praktisch keine Möglichkeit besteht, die Mietsache an den Vermieter zurückzugeben. Mit Recht weist jedoch Vogel im Steuerberater-Jahrbuch 1964/65, „Steuerliche Beurteilung von Leasing-Verträgen“, S. 165 [S. 191 letzter Satz], darauf hin, daß dieses für einen Sonderfall ergangene Urteil nicht verallgemeinert werden darf und auch nicht auf das Leasing übertragen werden kann.

Der Revisionsbeklagte hat mit der Lieferfirma des Blattfenschreibers einen Vertrag am 1. März 1953 unter der Bedingung abgeschlossen, daß der Gegenstand binnen einer Frist von zwei Jahren käuflich erworben werden kann, wobei die zu dem Erwerbszeitpunkt gezahlten Mieten auf den Kaufpreis voll anzurechnen waren. Der künftige Erwerb war also in die freie Entscheidung des Revisionsbeklagten gelegt. Vorher ist ihm nur der Besitz verschafft worden. Damit wird die vom FG aus dem einheitlichen Vertrag abgeleitete, schon in ihrer allgemeinen Begründung unhaltbare rechtliche Beurteilung, die Anschaffung erfolge nicht wie üblich in einem Zeitpunkt, sondern in einem 21 Monate und neun Tage umfassenden Zeitraum, auch im einzelnen durch den tatsächlichen Vorgang als unhaltbar widerlegt. Der Anschaffungsvorgang kann nur in der mit dem Abschluß des Kaufvertrages verbundenen Einigung über den Eigentumsübergang (§ 929 Satz 2 BGB) am 9. Dezember 1964 vollzogen worden sein. Nur diese Auslegung entspricht dem hier vorliegenden Sachverhalt. Der Revisionsbeklagte hatte ja den Vertrag über den Fernschreiber gerade deshalb abgeschlossen, weil er sich nicht sofort zum Kauf entschließen wollte oder konnte. Er wollte sich einfach nicht binden; dafür nahm er auch das Risiko einer unter Umständen überhöhten Miete für einige Zeit in Kauf. Die in dem BFH-Urteil I 221/56 U (a. a. O.) hervorgehobenen Kennzeichen eines von vornherein vorliegenden Kaufvertrages liegen hier nicht vor. Die Miete von monatlich 129 DM ist für das Objekt im Wert von 8525 DM nicht als unangemessen anzusehen. Auch die daraus abzuleitende Mietdauer hält sich durchaus im üblichen Rahmen. Der Revisionsbeklagte hat auch die gezahlte Miete bis zum Erwerb des Wirtschaftsguts als Betriebsausgabe behandelt.

Scheitert sonach die Zurückbeziehung der Anschaffung auf den Beginn des Vertragsverhältnisses an dem tatsächlichen Geschehensablauf, so ergibt sich aus der zunächst auf dem Mietverhältnis beruhenden Nutzung des Fernschreibers, daß er im Zeitpunkt des Eigentumserwerbs, d. h. der Anschaffung, nicht mehr „neu“ im Sinn des § 19 Abs. 2 Satz 1 BHG 1964 gewesen sein konnte.

Diese rechtliche Beurteilung wird auch im vorliegenden Fall nicht durch die in Abschn. 2 der Rundverfügung des Landesfinanzamts Berlin Nr. 164/65 vom 10. September

1965 (StZBl. Ein 1965 S. 1408) enthaltene Verwaltungsanweisung berührt, worin unter Bezugnahme auf das hier nicht einschlägige, einen bestimmten Einzelfall betreffende BFH-Urteil IV 429/62 U (a. a. O.) die Auffassung vertreten wird, daß bei einem Leasing-Vertrag der wirtschaftliche, nicht der bürgerlich-rechtliche Empfänger, demnach also der Mieter, nicht der Vermieter, zulageberechtigt sein soll.

Miete und Kauf sind bürgerlich-rechtlich klar voneinander abgegrenzt. Solange der Gesetzgeber für den Mietkaufvertrag als einen aus diesen beiden Rechtsverhältnissen gemischten Vertrag keine Sonderregelung getroffen hat, kann die Rechtsprechung die in voller Vertragsfreiheit getroffenen Vereinbarungen nur so auslegen, wie sie bei Unvereinbarkeit der beiden Vertragstypen im Einzelfall der Sach- und Rechtslage entsprechen.

Der Hinweis des Revisionsbeklagten, daß die Versagung der Investitionszulage für Mietkaufverträge eine steuerpolitisch nicht vertretbare Benachteiligung der kapitalschwächeren gegenüber den kapitalstärkeren Steuerpflichtigen darstelle, steht der dem BFH allein obliegenden rechtlichen Würdigung nicht entgegen.