

Leasinggeschäfte

mit gewerblichen oder industriellen Liegenschaften

Kreisschreiben 29 - vom 27. Juni 2007

1. Einleitung

1.1. Allgemeine Vorbemerkungen

Gegenstand dieses Kreisschreibens ist die steuerliche Behandlung von Leasinggeschäften mit gewerblichen oder industriellen Liegenschaften aus der Sicht des Leasingnehmers wie des Leasinggebers. Dabei wird folgende grundsätzliche Unterscheidung vorgenommen:

- Leasinggeschäfte, bei welchen nur eine Gebrauchsüberlassung vereinbart wird und am Ende der - allenfalls verlängerten - Leasingdauer das Leasingobjekt dem Leasinggeber zurückgegeben wird (nachfolgend die „Leasinggeschäfte Typ A“); und
- Leasinggeschäfte, bei welchen neben der Gebrauchsüberlassung vertraglich bestimmte Rechte und Pflichten in Bezug auf den Kauf des Leasingobjektes durch den Leasingnehmer am Ende der - allenfalls verlängerten - Leasingdauer definiert werden (nachfolgend die „Leasinggeschäfte Typ B“).

Die Rechte und Pflichten in Bezug auf den Kauf des Leasingobjektes können sehr verschieden ausgestaltet sein. Wird für den Leasingnehmer ein Kaufrecht (als vorbestimmter Kauf oder als Kaufoption) vereinbart, verpflichtet sich der Leasinggeber, das Leasingobjekt im Zeitpunkt der Beendigung des Leasingvertrages zu dem sich aus dem Leasingvertrag ergebenden kalkulatorischen Restwert zu verkaufen oder zum Verkauf anzubieten. Bei einer Kaufverpflichtung des Leasingnehmers (als vorbestimmten Kauf oder als Verkaufsoption des Leasinggebers) verpflichtet sich dieser, das Leasingobjekt zum oben definierten Restbuchwert zu kaufen.

1.2. Leasingvertrag

Dem Leasinggeschäft mit gewerblichen oder industriellen Liegenschaften liegt ein detaillierter Leasingvertrag zugrunde. Aus diesem – oder aus anderen zwischen den Parteien ausgetauschten Dokumenten – gehen in der Regel die für die steuerliche Qualifikation des Geschäftes nach den nachfolgenden Ziffern erforderlichen Angaben hervor, so die Investitionskosten für das Gebäude und das Grundstück, die Leasingdauer und die berechneten Amortisationen.

1.3. Geltungsbereich

Dieses Kreisschreiben gilt für alle juristischen Personen und für selbständigerwerbende natürliche Personen.

2. Gewinnsteuer des Leasinggebers

2.1. Grundsatz

Die Leasingraten und die übrigen auf dem Leasingvertrag basierenden Vergütungen stellen beim Leasinggeber steuerbaren Ertrag dar.

Der mit dem Leasinggeschäft verbundene Aufwand (namentlich Refinanzierungs- und Verwaltungsaufwand sowie Abschreibungen) stellt grundsätzlich geschäftsmässig begründeter Aufwand dar und kann für die Ermittlung des steuerbaren Gewinnes bzw. Einkommens in Abzug gebracht werden.

2.2. Abschreibungen

2.2.1. *Leasinggeschäfte Typ A*

Der Leasinggeber kann die Leasingobjekte höchstens zu den für die entsprechende Art von Immobilien geltenden steuerlichen Abschreibungssätzen abschreiben. Diese Ansätze müssen nicht notwendigerweise mit den in den Leasingraten enthaltenen Amortisationsanteilen übereinstimmen. Erweist sich der für eine bestimmte Art von Immobilie definierte Abschreibungssatz als im Einzelfall nicht ausreichend, kann – in Absprache mit der zuständigen Steuerbehörde – ein individueller Abschreibungssatz angewendet werden. Die im nachfolgenden Absatz definierte Abschreibungsuntergrenze ist dabei einzuhalten:

Die Abschreibungsuntergrenze stellt den sogenannten steuerlichen Endwert dar, welcher dem Wert entspricht, den das Abschreibungsobjekt schätzungsweise unter ungünstigsten Verhältnissen in jenem Zeitpunkt für den Betrieb haben wird, in welchem es aus dem Unternehmungsvermögen voraussichtlich ausscheiden wird.

In aller Regel kann die Abschreibungsuntergrenze nicht unter den Erwerbspreis des Bodens sinken. Liegt ein substantzierter Antrag bezüglich einer eingetretenen Landentwertung vor, können auch ausserordentliche Abschreibungen unter den ursprünglichen Landerwerbspreis steuerlich zum Abzug zugelassen werden.

2.2.2. *Leasinggeschäfte Typ B*

Der Leasinggeber kann die Abschreibungen auf dem Leasingobjekt nach den Bestimmungen für Leasinggeschäfte des Typs A vornehmen.

Dem Leasinggeber ist es gestattet, sich bei Leasinggeschäften des Typs B bei der Ermittlung der planmässigen Entwertung des Leasingobjektes an den in der Option oder im Kaufrecht vordefinierten Preis und der Laufzeit des Leasingvertrages in dem Sinne zu orientieren, als auf den in den Leasingraten enthaltenen Amortisationsanteil abgestellt werden darf. Übersteigen die so ermittelten Abschreibungsanteile die Abschreibungen, welche beim betreffenden Leasingobjekt für Leasinggeschäfte des Typs A zugelassen sind, dürfen die Zusatzbeträge (steuerlich) nur als Wertberichtigungen und nicht als Abschreibungen geltend gemacht werden.

Werden die Kaufoption oder das Kaufrecht nicht ausgeübt und verbleibt das Leasingobjekt am Ende der Leasingdauer beim Leasinggeber, muss die Wertberichtigung aufgelöst werden. Erweisen sich die Wertberichtigungen als übermässig, ist der nicht anzuerkennende Teil steuerwirksam zugunsten

einer versteuerten Reserve (sogenannter besterter Mehrwert) aufzulösen. Der anzuerkennende Teil der Wertberichtigung ist über das entsprechende Anlagekonto aufzulösen.

3. Gewinnsteuer des Leasingnehmers

3.1. Leasinggeschäfte Typ A

Beschränkt sich das Leasinggeschäft auf die Gebrauchsüberlassung (Leasinggeschäft Typ A), bilden die Aufwendungen des Leasingnehmers im Zusammenhang mit diesem Geschäft (so namentlich Leasingzinsen und Gebühren) – ungeachtet der Höhe der in den Leasingraten enthaltenen kalkulatorischen Abschreibungen – vollumfänglich geschäftsmässig begründeten Aufwand.

3.2. Leasinggeschäfte Typ B

Liegt ein Leasinggeschäft Typ B vor, bilden die Aufwendungen des Leasingnehmers (so namentlich Leasingzinsen und Gebühren) – mit Ausnahme der in den Leasingraten enthaltenen übersetzten kalkulatorischen Abschreibungen – geschäftsmässig begründeten Aufwand.

Die in den Leasingraten enthaltenen kalkulatorischen Abschreibungen werden bis zum Erreichen der Abschreibungsuntergrenze (siehe dazu die Definition unter Ziffer 2.2.1. dieses Kreisschreibens) der betroffenen Liegenschaft vollumfänglich zum Abzug zugelassen.

Die in der Leasingrate enthaltenen (kalkulatorischen) Abschreibungen bilden keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand, sobald der kalkulatorische Restwert des Leasingobjektes unter den steuerlichen Endwert fällt. Dieser nicht zum Abzug zugelassene Teil der Leasingraten stellt als Gewinn versteuerte stille Reserven dar (sogenannter besterter Mehrwert).

Werden die Kaufoption oder das Kaufrecht ausgeübt, stellen die als Gewinn versteuerten stillen Reserven beim Leasingnehmer zusätzliche Anlagekosten der Liegenschaft dar. Der Gewinnsteuerwert der Liegenschaft entspricht in der Folge dem vereinbarten Kaufpreis zuzüglich der als Gewinn versteuerten stillen Reserven auf diesem Leasingobjekt.

Wird die Liegenschaft nicht erworben, kann der Leasingnehmer die als Gewinn versteuerten stillen Reserven auf dieser Liegenschaft steuerwirksam auflösen.

4. Grundstückgewinnsteuer: Anrechenbare Anlagekosten

4.1. Leasinggeber

Beim Verkauf einer Liegenschaft stellen beim Leasinggeber die ursprünglichen Kaufkosten die Anlagekosten dar, welche für die Grundstückgewinnsteuer Grundlage für die Ermittlung der steuerbaren Gewinne bilden. Bei Ausführung eines Bauvorhabens in Zusammenhang mit dem Leasinggeschäft (namentlich Neu-, An- oder Umbau des Leasingobjektes), ist auf die ursprünglichen Kaufkosten zuzüglich der effektiven Baukosten abzustellen.

Als Erlös gelten die beim Leasingnehmer in Ziffer 4.2. dieses Kreisschreibens definierten Anlagekosten, nämlich der vereinbarte Kaufpreis zuzüglich der als Gewinn versteuerten stillen Reserven auf diesem Leasingobjekt gem. Ziffer 3.2. dieses Kreisschreibens.

4.2. Leasingnehmer

Die als Gewinn besteuerten stillen Reserven stellen Anzahlungen im Hinblick auf das dereinst zu erwerbende Grundstück dar und werden grundstückgewinnsteuerlich bei einer allfälligen Weiterveräußerung des Objektes als Anlagekosten anerkannt. Die Anlagekosten des Leasingnehmers entsprechen somit dem Gewinnsteuerwert dieser Liegenschaft anlässlich der Einlösung der Kaufoption oder des Kaufrechtes (siehe Ziffer 3.2. dieses Kreisschreibens).

5. Inkrafttreten

Dieses Kreisschreiben ersetzt das Kreisschreiben der Konferenz staatlicher Steuerbeamter (heute Schweizerische Steuerkonferenz) betreffend die steuerliche Behandlung von Leasingverträgen über gewerbliche oder industrielle Liegenschaften vom 6. Februar 1980.

Dieses Kreisschreibens ist für Geschäftsjahre anwendbar, die im Kalenderjahr 2007 oder später enden.