



BDL Kommandantenstraße 80 10117 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MinDirig Gert Müller-Gatermann
Unterabteilungsleiter IV B
Wilhelmstraße 97

10117 Berlin

vorab per E-Mail

mv/gs
bdl@leasingverband.de
Fon +49 (0) 30 – 206337-14
Fax +49 (0) 30 – 206337-30

Berlin, den 15. Juli 2005

Entwurf eines BMF-Schreibens zur bilanzsteuerlichen Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines neuen Softwaresystems (ERP-Software)

Geschäftszeichen: IV B 2 – S 2172 – 18/05

Sehr geehrter Herr Müller-Gatermann,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem o. e. Entwurf. Wir beschränken unsere Ausführungen auf den für unsere Branche zentralen Gliederungspunkt „VIII. Leasingmodelle“.

Die in Rz. 20 wiedergegebene Auffassung, wonach stets Spezial-Leasing vorliegen soll, wenn ein gesamtes eingerichtetes Softwaresystem einschließlich aller Anpassungsaufwendungen Gegenstand eines Leasing-Vertrages ist, halten wir für unbegründet und sachlich nicht zu rechtfertigen. Gleiches gilt für die Aussage in Rz. 21, wonach vom Leasing-Nehmer getragene Kosten für die Implementierung eines geleasteten und vom Leasing-Geber bilanzierten Softwaresystems „wie ein immaterielles Wirtschaftsgut zu aktivieren“ seien, weil nur der Leasing-Nehmer dieses Wirtschaftsgut sinnvoll nutzen könne.

Begründung:

1. Spezial-Leasing ist nur unter besonders strengen Voraussetzungen anzunehmen

Nach dem grundlegenden Leasing-Urteil des BFH vom 26.01.1970 (BStBl. II 1970 S. 264) ist von Spezial-Leasing auszugehen, „wenn 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“. In diesem Fall soll der Leasing-Gegenstand jedenfalls dann dem Leasing-Nehmer zuzurechnen sein, wenn ein Optionsrecht besteht. Dem Entscheidungsfall lag ein Leasing-Vertrag über eine komplette Ladeneinrichtung zugrunde, bei der Regal- und Thekenmobiliar speziell nach den Erfordernissen des Leasing-Nehmers so zugeschnitten und eingebaut wurde, dass es anderweitig nicht mehr verwertbar war.



Die Wortwahl des BFH macht bereits deutlich, dass nur im Fall der objektiven Unmöglichkeit einer anderweitigen Nutzung von Spezial-Leasing ausgegangen werden kann. Selbst in diesem seltenen Fall müssen weitere Umstände – nämlich das geforderte Optionsrecht – hinzutreten, um eine Zurechnung beim Leasing-Nehmer zu rechtfertigen.

Auch die unterinstanzliche Rechtsprechung legt den Begriff des Spezial-Leasing sehr eng aus. So genügt es bereits, wenn eine Anschlussvermietung des Leasing-Objekts an ein Unternehmen der gleichen Branche denkbar erscheint, um Spezial-Leasing auszuschließen (vgl. FG Münster vom 06.11.1984, EFG 1985 S. 256). Gleiches gilt, wenn wertvolle Einzelteile einer Anlage – mit eventuell notwendigen Ergänzungen, Umbaumaßnahmen oder Umstrukturierungen – für die Zusammenstellung einer anderen Anlage verwendet werden könnten (vgl. FG Mecklenburg-Vorpommern vom 27.08.1997, EFG 1997 S. 1536). Zutreffend stellt das FG Nürnberg fest, dass Fälle des Spezial-Leasing „nur selten vorkommen“ (vgl. Urteil vom 09.01.1985, EFG 1985 S. 360).

Die restriktiven Kriterien für eine Qualifikation als Spezial-Leasing finden sich schließlich auch im Schrifttum wieder. Nach der ganz herrschenden Meinung sind an den speziellen Zuschnitt des Leasing-Gegenstandes besonders strenge Anforderungen zu richten, um zu einer Beurteilung als Spezial-Leasing zu gelangen. Jede Möglichkeit weiterer wirtschaftlicher Verwendung schließt die Annahme von Spezial-Leasing notwendigerweise aus, so dass letzterem kaum praktische Bedeutung zukommt (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Stand März 2005, Anm. 1161 zu § 5 EStG; Bordewin/Tonner, Leasing im Steuerrecht, 4. Auflage, S. 48; Maus, Leasing im Handels- und Steuerrecht, S. 61; Findeisen, in: Büschgen, Praxishandbuch Leasing, S. 473; Hastedt/Mellwig, Leasing, S. 41 f.; m. w. N.).

2. Leasing von ERP-Software ist im Allgemeinen kein Spezial-Leasing

Die vorstehenden strengen Anforderungen an das Vorliegen von Spezial-Leasing sind beim Leasing von ERP-Software im Allgemeinen nicht gegeben. Dies gilt auch, wenn das gesamte eingerichtete Softwaresystem einschließlich aller Anpassungsaufwendungen Gegenstand des Leasing-Vertrages ist.

Der Charakter der ERP-Software wird in den Rzn. 4 und 6 des Entwurfs zutreffend wiedergegeben. Es handelt sich um standardisierte, universell einsetzbare Software. Beim Customizing werden sowohl branchen- als auch unternehmensspezifische Einstellungen vorgenommen, wobei lediglich vom Hersteller ohnehin vorgesehene Funktionen betriebsbereit gemacht werden. Die Standardsoftware wird durch die Implementierung gerade nicht zu einer Individualsoftware, die nur beim jeweiligen Nutzer einzusetzen wäre. Die Einstellungen sind reversibel, so dass auch spätere Anpassungen an andere Nutzungsanforderungen möglich bleiben.

Es existiert grundsätzlich eine Vielzahl denkbarer Möglichkeiten für eine anderweitige Verwertung ver-leaster ERP-Software:

- Verbreitet ist der Fall des Outsourcing ganzer IT-Abteilungen. Dabei beauftragt der bisherige Leasing-Nehmer einen externen IT-Dienstleister mit der Bereitstellung der bislang „inhouse“ erbrachten IT-Leistungen, ergänzt um zusätzliche Services wie Wartung und Beratung. Der externe IT-Dienstleister kann dann als neuer Leasing-Nehmer die komplette ERP-Installation ohne jegliche Anpassungen nutzen.
- Möglich ist auch der Einsatz des Softwaresystems bei einem anderen Unternehmen der gleichen Branche oder mit ähnlichen Strukturen wie der bisherige Nutzer. Dabei kann ein Großteil der bisherigen Einstellungen, insbesondere die branchenspezifischen, beibehalten werden; der Anpassungsbedarf wäre vergleichsweise gering. In diesem Zusammenhang weisen wir darauf hin,



dass beispielsweise der Marktführer für ERP-Software ein breites Portfolio branchenspezifisch vorkonfigurierter Software-Lösungen bereithält.

- Da die vom Leasing-Geber erworbene und verleaste Software-Lizenz i. d. R. zeitlich unbefristet ist, wäre sogar nach entsprechenden Modifikationen ein Einsatz bei einem völlig andersartigen Unternehmen denkbar, solange sichergestellt ist, dass die dann neu anfallenden Implementierungsaufwendungen durch die noch zu erzielenden Leasing-Raten gedeckt werden. In Betracht käme schließlich auch noch eine Verwertung über verschiedene am Markt etablierte Handelsunternehmen für „Gebrauchsoftware“.

Die vorstehenden Beispiele verdeutlichen, dass die Nutzbarkeit der Systemsoftware durch andere als den Leasing-Nehmer jederzeit ohne, mit geringem oder mit größerem Änderungsaufwand möglich, jedoch niemals ausgeschlossen ist. Hier wird auch der Unterschied zwischen der universell einsetzbaren Software einerseits und den Ladeneinbauten aus dem o. e. Leasing-Urteil vom 26.01.1970 andererseits deutlich: Während die Software-Einstellungen jederzeit geändert und an neue Nutzungserfordernisse angepasst werden können, waren die buchstäblich „zugesägten“ Ladeneinbauten irreversibel an den einmal gewählten Nutzungszusammenhang gebunden.

3. Customizing-Aufwendungen des Leasing-Nehmers sind nicht aktivierungsfähig

Für die in Rz. 21 des Entwurfs geforderte Aktivierungspflicht bei vom Leasing-Nehmer getragenen Kosten für die Implementierung eines geleasten und vom Leasing-Geber bilanzierten Softwaresystems besteht aus unserer Sicht keinerlei bilanzsteuerrechtliche Grundlage:

- Die Aufwendungen des Leasing-Nehmers führen nicht zur Herstellung eines immateriellen Wirtschaftsguts (vgl. auch Rz. 6 des Entwurfs). Selbst wenn ein solches entstehen würde, unterläge es dem Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG.
- Die Aufwendungen stehen nicht mit der Anschaffung eines Wirtschaftsguts im Zusammenhang, so dass auch keine Aktivierung als Anschaffungsnebenkosten in Betracht kommt. Der Leasing-Nehmer, der die Aufwendungen trägt, schafft das Wirtschaftsgut ERP-Software nicht an, sondern er least es, wobei die Zurechnung dieses Wirtschaftsguts nach der Ausgangsprämisse der Rz. 21 beim Leasing-Geber erfolgt.
- Aus den vorgenannten Gründen scheidet auch die in Rz. 21 angesprochene Aktivierung „wie ein immaterielles Wirtschaftsgut“ aus, abgesehen davon, dass damit eine völlig neue Kategorie von Bilanzaktiva begründet würde. Wenn schon die Aktivierung eines tatsächlichen (selbst geschaffenen) Wirtschaftsguts nach § 5 Abs. 2 EStG einem Verbot unterliegt, muss dies erst recht für eine Aktivierung „wie ein immaterielles Wirtschaftsgut“ gelten. Auch der Hinweis auf das wirtschaftliche Eigentum in Rz. 21 führt hier nicht weiter, da letzteres für das einheitliche Wirtschaftsgut „implementierte ERP-Software“ (vgl. Gliederungspunkte I. und III. des Erlassentwurfs) gerade beim Leasing-Geber liegt. Andernfalls wäre die Ausgangsprämisse der Rz. 21, nämlich die Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Leasing-Geber, nicht erfüllt. Im Übrigen haben unsere Ausführungen unter Punkt 2. gezeigt, dass sich eine wirtschaftlich sinnvolle Nutzung des Softwaresystems nicht auf den jeweiligen Leasing-Nehmer beschränkt.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Regelung in Rz. 21 keine bilanzsteuerrechtliche Grundlage hat, in sich widersprüchlich ist und auch den im ersten Teil des Erlassentwurfs herausgearbeiteten Grundsätzen entgegensteht.



Wir plädieren dringend dafür, die unter Gliederungspunkt VIII. in den Erlassentwurf eingefügten Regelungen zu „Leasingmodellen“ ersatzlos zu streichen und die Beurteilung einschlägiger Geschäftsvorfälle weiterhin auf Einzelfallbasis nach den allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen vorzunehmen.

Wir dürfen an dieser Stelle noch einmal auf die grundlegende Bedeutung des Regelungsvorhabens für unsere Branche hinweisen. Für eventuelle Rückfragen und zu einem ergänzenden persönlichen Gespräch in Ihrem Hause stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Bundesverband Deutscher
Leasing-Unternehmen e.V.

Friedhelm Westebbe
- Hauptgeschäftsführer -

Dr. Martin Vosseler
- Dezernent Steuern -