

043456/EU XXIV.GP  
Eingelangt am 21/12/10

**DE**

**DE**

**DE**



EUROPÄISCHE KOMMISSION

Brüssel, 20.12.2010  
KOM(2010) 774 endgültig  
Anhang A/Kapitel 15

ANHANG A

des Vorschlags für eine

**VERORDNUNG DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES**

**zum Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene in der Europäischen Union**

## ANHANG A

# KAPITEL 15: NUTZUNGSRECHTE

### EINFÜHRUNG

- 15.01 Verträge sind Vereinbarungen über die Bedingungen, zu denen Waren, Dienstleistungen und Vermögensgegenstände an Kunden abgegeben werden. Verträge über einfache Verkäufe von Waren, Dienstleistungen oder Vermögensgütern wirken sich nur auf den Wert der Transaktion und den Zeitpunkt ihrer Buchung aus, die beim Eigentumswechsel erfolgt. Der zeitliche Abstand zwischen Zahlung und Buchung wird im Finanzierungskonto bei den übrigen Forderungen und Verbindlichkeiten erfasst.
- 15.02 Verträge wie Miet- und Pachtverträge (Leasingverhältnisse), Lizenzvereinbarungen oder Genehmigungen legen die Klassifizierung der Zahlungen und das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögensgütern fest; einige Verträge stellen eine gesonderte nichtfinanzielle Vermögenskategorie dar.
- 15.03 Im vorliegenden Kapitel werden in sieben Abschnitten die Buchung verschiedener Gruppen komplexer Verträge und die zugrunde liegenden Ströme und Bestände behandelt:
- a) Unterscheidung von Operating-Leasing, Ressourcen-Leasing und Finanzierungsleasing,
  - b) Nutzungsrechte an natürlichen Ressourcen,
  - c) Genehmigungen zur Durchführung bestimmter Tätigkeiten,
  - d) öffentlich-private Partnerschaften,
  - e) Vereinbarungen von Dienstleistungslizenzen,
  - f) Nutzungsrechte an produzierten Vermögensgütern,
  - g) Exklusivrechte auf künftige Waren und Dienstleistungen.

### UNTERSCHIEDUNG VON OPERATING-LEASING, RESSOURCEN-LEASING UND FINANZIERUNGSLEASING

- 15.04 Es lassen sich drei Arten von Nutzungsrechten an nichtfinanziellen Vermögensgütern unterscheiden (siehe Tabelle 15.1):
- a) das Operating-Leasing,
  - b) das Ressourcen-Leasing,
  - c) das Finanzierungsleasing.

Diese Nutzungsrechte richten sich jeweils auf ein nichtfinanzielles Vermögensgut:

- Beim Operating- und Ressourcen-Leasing ändert sich das wirtschaftliche Eigentum am Leasing-Objekt nicht und der rechtliche Eigentümer bleibt auch wirtschaftlicher Eigentümer. Das Ressourcen-Leasing erstreckt sich auf natürliche Ressourcen, z. B. Grundstücke und Radiofrequenzen. Das Operating-Leasing erstreckt sich auf alle anderen nichtfinanziellen Vermögensgüter.
- Beim Finanzierungsleasing ändert sich das wirtschaftliche Eigentum am Leasing-Objekt; rechtlicher Eigentümer und wirtschaftlicher Eigentümer sind nicht identisch. Das Finanzierungsleasing kann sich auf alle nichtfinanziellen Vermögensgüter erstrecken, unter bestimmten Umständen auch auf Naturressourcen.

15.05 Jeder Wert wie eine Ware oder Dienstleistung, Naturressource, Forderung oder Verbindlichkeit hat einen rechtlichen Eigentümer und einen wirtschaftlichen Eigentümer. In vielen Fällen sind wirtschaftlicher und rechtlicher Eigentümer identisch. Ist dies nicht der Fall, hat der rechtliche Eigentümer das Risiko und den Nutzen aus dem wirtschaftlichen Gebrauch der Leasing-Sache an den wirtschaftlichen Eigentümer übertragen. Im Gegenzug erhält der rechtliche Eigentümer vom wirtschaftlichen Eigentümer Zahlungen für ein anderes Risiko-Nutzen-Paket.

Tabelle 15.1 Buchung von drei Arten von Leasingverhältnissen

Art von Leasing	Buchungsmethode für den Nutzer
Operating-Leasing (nicht für Naturressourcen)	Nutzer ist nicht der wirtschaftliche Eigentümer des nichtfinanziellen Vermögensgutes  Buchung der Miet-/Pachtentgelte als Entgelt für eine Dienstleistung, Vorleistung oder Konsumausgaben durch Staat, Privathaushalte und private Organisationen ohne Erwerbszweck
Ressourcen-Leasing (nur für natürliche Ressourcen)	Nutzer ist nicht der wirtschaftliche Eigentümer der natürlichen Ressource Zahlungen sind Miete/Pacht (Vermögenseinkommen)
Finanzierungsleasing	Der Nutzer ist wirtschaftlicher Eigentümer des vom Leasinggeber kreditfinanzierten Vermögensgutes. Die Zahlungen sind überwiegend Tilgungs- und Zinszahlungen für den Kredit.  Ist der Kreditgeber ein Finanzmittler, können Zinszahlungen zum Teil als unterstellte Bankdienstleistungen (FISIM) gebucht werden. Diese Zahlung ist als Vorleistung, Konsumausgabe des Staates, von Privathaushalten und privaten

	Organisationen ohne Erwerbszweck einzuordnen.
--	---

Tabelle 15.2 Buchung von drei Arten von Leasing nach Transaktionsarten

Art der Transaktion	Art der Nutzung und Art des Vermögensgutes
Vorleistungen	<p>Operating-Leasing von produzierten Vermögensgütern, z. B. Maschinen und Rechten an geistigem Eigentum</p> <p>Unterstellte Bankdienstleistungen (FISIM) bei Finanzierungsleasing</p>
Abschreibungen	Nur für produzierte Vermögensgüter und nur für den wirtschaftlichen Eigentümer
Konsumausgaben	<p>Operating-Leasing von langlebigen Konsumgütern</p> <p>Kauf von langlebigen Konsumgütern (auch durch Finanzierungsleasing oder Mietkauf finanziert)</p> <p>Unterstellte Bankdienstleistungen (FISIM) bei Finanzierungsleasing für Endverbraucher</p>
<p>Kauf von Vermögensgütern</p> <p>Anlageninvestitionen</p> <p>Erwerb von natürlichen Ressourcen</p> <p>Erwerb anderer nichtproduzierter Vermögensgüter</p>	<p>Kauf von produzierten Vermögensgütern (auch mittels Finanzierungsleasing)</p> <p>Erwerb von natürlichen Ressourcen, einschl. Recht auf Nutzung bis zum Ende der Ressource</p> <p>Erwerb des Nutzungsrechts an einer natürlichen Ressource über eine längere Frist, z. B. an einer Fischfangquote</p>
<p>Zahlungen für Vermögenseinkommen</p> <p>Mieten/Pachten</p> <p>Zinsen</p>	<p>Ressourcen-Leasing, d. h. Zahlung für die Nutzung einer natürlichen Ressource</p> <p>Finanzierungsleasing, d. h. Kauf eines gleichzeitig kreditfinanzierten Vermögensgutes</p>
Finanzielle Transaktion: Kredit	Finanzierungsleasing, d. h. Kauf eines gleichzeitig kreditfinanzierten

- 15.06 Definition: Wirtschaftlicher Eigentümer von Werten wie einer Ware oder Dienstleistungen, Naturressource, Forderung oder Verbindlichkeit ist die institutionelle Einheit, die den mit dem wirtschaftlichen Gebrauch dieser Werte verbundenen Nutzen beanspruchen kann, da sie auch die damit verbundenen Risiken trägt.
- 15.07 Definition: Rechtlicher Eigentümer einer Ware oder Dienstleistungen, Naturressource, Forderung oder Verbindlichkeit ist diejenige Einheit, die einen nachhaltigen Rechtsanspruch auf den mit den Werten verbundenen Nutzen besitzt.

### **OPERATING-LEASING**

- 15.08 Definition: Das Operating-Leasing ist ein Leasingverhältnis, bei dem der rechtliche Eigentümer auch wirtschaftlicher Eigentümer ist, die betrieblichen Risiken trägt und den wirtschaftlichen Nutzen aus dem Leasing-Objekt erhält, indem er im Rahmen einer produktiven Tätigkeit für dessen Gebrauch Entgelte erhebt.
- 15.09 Ein Anzeichen dafür, dass ein Operating-Leasing vorliegt, ist der Umstand, dass der rechtliche Eigentümer für die erforderliche Instandsetzung und Instandhaltung des Leasing-Objektes verantwortlich ist.
- 15.10 Im Rahmen eines Operating-Leasing bleibt das betreffende Vermögensgut in der Bilanz des Leasinggebers.
- 15.11 Die geleisteten Zahlungen für produzierte Vermögensgüter im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses werden als Miet-/Pachtentgelt betrachtet und als Dienstleistungsentgelt gebucht (siehe Tabelle 15.2). Operating-Leasingverhältnisse lassen sich in Bezug auf Maschinen und Anlagen am besten beschreiben, da sie oftmals Fahrzeuge, Kräne, Bohrgeräte usw. betreffen, wobei sie jedoch alle Arten von Sachen betreffen können. Die vom Leasinggeber (Vermieter) erbrachte Dienstleistung geht über die bloße Bereitstellung der Leasing-Sache hinaus. Sie umfasst andere Leistungselemente wie Annehmlichkeit und Sicherheit. Bei Maschinen und Anlagen hält der Leasinggeber bzw. Eigentümer der Anlagen normalerweise einen Bestand betriebstauglicher Maschinen und Anlagen vor, die nach Bedarf sofort oder kurzfristig angemietet werden können. Der Leasinggeber muss üblicherweise auf den Betrieb dieser Anlagen spezialisiert sein. Das ist bei komplizierterer Technik wie Computertechnik oftmals auch deshalb wichtig, weil der Leasingnehmer (Nutzer) weder das notwendige Sachwissen noch die erforderlichen Einrichtungen für die ordnungsgemäße Wartung und Pflege besitzen. Der Leasinggeber verpflichtet sich gegebenenfalls auch zum Austausch der Anlagen im Falle einer schwerwiegenden oder längeren Störung. Im Falle von Gebäuden ist der Leasinggeber für Statik und Standsicherheit des Gebäudes ebenso verantwortlich wie für etwaige Schäden aus Naturkatastrophen und trägt üblicherweise die Verantwortung für die Betriebstüchtigkeit von Aufzügen, Heizungsanlagen und Lüftungssystemen.
- 15.12 Das Operating-Leasing entwickelte sich aus dem Bestreben, den Bedarf von Anwendern zu decken, die bestimmte Ausrüstungen nur zeitweise in regelmäßigen Zeitabständen benötigen. Viele Operating-Leasingverträge sind kurzfristig angelegt, obwohl der Leasingnehmer bei Ablauf der Leasingfrist eine Verlängerungsoption hat und den gleichen

Ausrüstungsgegenstand mehrmals gebrauchen kann. Mit der Entwicklung immer komplizierterer Technik, besonders im Bereich der Elektronik, sind die Wartungs- und Sicherungsangebote eines Leasinggebers wesentliche Faktoren, die einen Nutzer veranlassen können, lieber zu leasen statt zu kaufen. Ein anderer möglicher Beweggrund ist die Vermeidung der Auswirkungen auf die Bilanz, den Cashflow und die Steuerpflicht.

## FINANZIERUNGSLEASING

- 15.13 Definition: Ein Finanzierungsleasing liegt vor, wenn der Leasinggeber der rechtliche Eigentümer eines Vermögensgutes ist, aber der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer die Betriebsrisiken trägt und den wirtschaftlichen Nutzen aus dem produktiven Gebrauch dieses Vermögensgutes erhält. Im Gegenzug erhält der Leasinggeber ein anderes Risiken/Chancen-Paket vom Leasingnehmer in Form von Tilgungszahlungen für einen Kredit. Oft gelangt der Leasinggeber, obwohl rechtlicher Eigentümer des Leasing-Objekts, nicht in den Besitz der Sache, sondern gestattet die Direktlieferung an den Leasingnehmer. Ein Anzeichen dafür, dass ein Finanzierungsleasing vorliegt, ist die Verantwortung des wirtschaftlichen Eigentümers für die Instandsetzung und Instandhaltung des Leasing-Objektes.
- 15.14 Ein Finanzierungsleasing wird als Kredit ausgewiesen, den der rechtliche Eigentümer dem Leasingnehmer gewährt und den der Leasingnehmer dazu verwendet, das Vermögensgut zu erwerben. Danach erscheint das Vermögensgut in der Bilanz des Leasingnehmers und nicht des Leasinggebers. Der entsprechende Kredit wird beim Leasinggeber aktivseitig und beim Leasingnehmer passivseitig gebucht. Zahlungen aus einem Finanzierungsleasing werden nicht unter Miet-/Pachtentgelt gebucht, sondern als Zins- und Tilgungszahlung auf den gebuchten Kredit. Wenn es sich beim Leasinggeber um einen Finanzmittler handelt, wird ein Teil der Zahlung auch als Entgelt für unterstellte Bankdienstleistungen (FISIM) gebucht.
- 15.15 Sehr oft ist das Finanzierungsleasing-Objekt ganz anders beschaffen als die Vermögensgüter, die der Leasinggeber in seiner produktiven Tätigkeit nutzt, beispielsweise wenn eine Bank der rechtliche Eigentümer eines Verkehrsflugzeuges ist, dieses aber einem Luftverkehrsunternehmen zum Gebrauch überlässt. Es ist wirtschaftlich nicht sinnvoll, das Flugzeug und die entsprechenden Abschreibungen in den Konten der Bank zu buchen oder aus den Konten des Luftverkehrsunternehmens zu nehmen. Das Instrument Finanzierungsleasing vermeidet diese irreführende Buchungsweise und ermöglicht eine sachgerechte Ausweisung des Reinvermögens beider Parteien über die gesamte Leasingdauer.
- 15.16 Beim Finanzierungsleasing ist die Laufzeit gemeinhin identisch mit der gesamten wirtschaftlichen Nutzungsdauer der geleasten Sache. Der gebuchte Kreditwert entspricht in diesem Fall dem Gegenwartswert der zu leistenden Zahlungen aus dem Leasingvertrag. Dieser Wert umfasst die Kosten des Vermögensgutes und enthält gewöhnlich auch eine vom Leasinggeber in Rechnung gestellte Gebühr, die periodengerecht über die Leasingdauer gebucht wird. Regelmäßige Zahlungen an den Leasinggeber sind als vier Positionen auszuweisen, nämlich als Zinszahlungen und Tilgungen, Leasinggebühr und, wenn der Leasinggeber ein Finanzmittler ist, als Entgelt für unterstellte Bankdienstleistungen (FISIM). Wenn die ersten drei dieser Positionen im Vertrag nicht festgeschrieben sind, gilt: Die Tilgung entspricht dem Wertverlust der Leasing-Sache (d. h. Abschreibung), die Zinszahlung entspricht der Kapitalrendite der Leasing-Sache und das Dienstleistungsentgelt entspricht der verbleibenden Differenz nach Abzug dieser beiden Elemente von der Gesamtverbindlichkeit.



15.17 Ein Finanzierungsleasing kann auch vorliegen, wenn die Leasinglaufzeit auch kürzer ist als die wirtschaftliche Nutzungsdauer der geleaste Sache. In diesem Fall umfasst der Kreditwert wiederum die Kosten für den Erwerb der Sache und die vom Leasinggeber berechnete Gebühr zuzüglich den Wert der vertraglich vereinbarten Dienstleistungsentgelte. Regelmäßige Zahlungen an den Leasinggeber sind als Zinszahlungen und Tilgungen, Leasinggebühr und, wenn der Leasinggeber ein Finanzmittler ist, als Entgelt für unterstellte Bankdienstleistungen (FISIM) auszuweisen. Der Kreditwert kann auch Vorauszahlungen zur Finanzierung des Rückkaufs am Ende der Leasingdauer enthalten. Nach Ablauf der Leasingdauer kann die geleaste Sache in die Bilanz des Leasingnehmers übergehen, je nach vertraglicher Gestaltung. Die am Kredit noch ausstehenden Restbeträge sind gleich dem zum Leasing-Ende erwarteten Marktwert des Vermögensgutes (Restwert), wie zu Beginn des Leasingverhältnisses bestimmt. Zu diesem Zeitpunkt könnte das Vermögensgut an den Leasinggeber zurückgehen, der Leasingnehmer eine Kaufoption ausüben oder eine neue Leasingvereinbarung getroffen werden.

Bei einem Finanzierungsleasing muss der Leasingnehmer alle Risiken und Chancen aus dem Leasing-Objekt tragen. Deshalb gehen restwertbezogene Umbewertungsgewinne bzw. -verluste auf den Leasinggeber. Wenn nun der Leasingnehmer die Sache am Ende der Laufzeit rechtlich erwirbt, werden die entsprechenden Barzahlungen als Tilgung verbucht, da sich das Vermögensgut bereits in der Bilanz des Leasingnehmers befindet.

Fällt die geleaste Sache an den Leasinggeber zurück, wird dies als Kauf zum jeweiligen Marktwert behandelt. Die Erlöse aus dieser Transaktion werden für die Tilgung des Kreditrestbetrages verwendet, und sollte hier eine Differenz bestehen, wird dies als Vermögenstransfer gebucht. Die über den Leasingzeitraum geleisteten Zahlungen enthalten oft auch Vorauszahlungen für den Erwerb des Vermögensgutes, so dass die Transaktion ohne tatsächliche Gegenleistung erfolgt, da der Kredit bereits voll zurückgezahlt ist.

Bei Einigung auf eine weitere Leasingfrist ist zu prüfen, ob der neu geschlossene Vertrag als Fortsetzung des Finanzierungsleasingverhältnisses oder als Operating-Leasing zu werten ist.

15.18 Ein Finanzierungsleasing wird gewöhnlich über mehrere Jahre abgeschlossen, aber die Dauer allein erlaubt keine Rückschlüsse, ob es sich in einem speziellen Fall um ein Finanzierungsleasing oder ein Operating-Leasing handelt. Es gibt gelegentlich Verträge mit kurzen Laufzeiten, manchmal mit Fristen von nur jeweils einem Jahr, in denen dennoch vereinbart ist, dass der Leasingnehmer die komplette Verantwortung für die geleaste Sache übernimmt, einschließlich Instandhaltung und Versicherungsschutz für außergewöhnliche Schäden. Auch wenn die Laufzeit kurz und der Leasinggeber eventuell kein Kreditinstitut ist, wird so ein Leasingvertrag dennoch als Finanzierungsleasing und nicht als Operating-Leasing gebucht, soweit der Leasingnehmer die mit dem produktiven Gebrauch der Leasing-Sache verbundenen Risiken und Chancen übernimmt. Gleichwohl ist es in der Praxis schwierig, von der im Geschäftsleben üblichen Buchungsweise abzuweichen, die gemäß den internationalen Buchführungsnormen das Finanzierungsleasing auf Leasingverhältnisse begrenzt, die den wesentlichen Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes umfassen.

15.19 Eine auf das Finanzierungsleasing spezialisierte Kapitalgesellschaft, auch wenn sie sich als Immobilienfirma oder Flugzeug-Leasing-Gesellschaft bezeichnet, ist als Finanzmittler zu werten, der Kredite an die Leasingnehmer ausreicht. Ist der Leasinggeber kein Finanzmittler, werden die kreditbezogenen Zahlungen nur in Tilgung und Zinsen unterteilt. Bei

Finanzgesellschaften kommt noch das Entgelt für unterstellte Bankdienstleistungen (FISIM) hinzu.

15.20 Mietkauf ist eine Form von Finanzierungsleasing.

Definition: Ein Mietkauf-Geschäft liegt vor, wenn ein langlebiges Gut gegen zukünftige Zahlungen an einen Käufer verkauft wird. Das Gut gelangt unmittelbar in den Besitz des Käufers, bleibt aber zur Besicherung der Forderungen rechtlich so lange im Eigentum des Leasinggebers, bis alle vereinbarten Zahlungen vom Leasingnehmer (Mietkäufer) geleistet wurden.

15.21 Der Mietkauf beschränkt sich gewöhnlich auf langlebige Konsumgüter und die Mietkäufer sind meist Privathaushalte. Mietkaufvereinbarungen werden in der Regel mit gesonderten institutionellen Einheiten geschlossen, die eng mit den Verkäufern von dauerhaften Gütern zusammenarbeiten.

15.22 Beim Mietkauf erfolgt die Buchung als Erwerb am Tag der Inbesitznahme zum marktüblichen Preis, d. h. zu dem Marktpreis, der in einer gleichwertigen Transaktion realisiert worden wäre. Der Käufer erhält einen Kredit in entsprechender Höhe. Die Zahlungen des Käufers an den Kreditgeber werden in gleicher Weise in Tilgungs- und Zinszahlungen untergliedert wie beim Finanzierungsleasing. Die vom Kreditgeber eines Mietkaufs ausgeführte produktive Tätigkeit ist die Finanzvermittlung. Da er seine Dienste normalerweise nicht unmittelbar in Rechnung stellt, wird als Produktionswert die Gebühr für unterstellte Bankdienstleistungen (FISIM) angesetzt, berechnet als erhaltenes Vermögenseinkommen abzüglich geleisteter Zinszahlungen. Wie beim herkömmlichen Finanzierungsleasing ist die Höhe der Zinszahlungen mitunter schwer zu ermitteln und muss deshalb geschätzt werden.

## **RESSOURCEN-LEASING**

15.23 Definition: Ressourcen-Leasing liegt dann vor, wenn der Eigentümer einer Ressource diese einem Leasingnehmer zum Gebrauch überlässt und als Gegenleistung eine Zahlung erhält, die unter Miet-/Pachteinnahmen verbucht wird.

15.24 Bei einem Ressourcen-Leasing verbleibt das natürliche Vermögensgut in der Bilanz des Leasinggebers, obwohl es vom Leasingnehmer genutzt wird. Jeder Wertverlust einer natürlichen Ressource wird als Abbuchung nichtproduzierter Vermögensgüter (K.21) behandelt. Er wird nicht als abschreibungsanaloge Transaktion gebucht, da hier keine Abschreibung vorliegt. Zu leistende Zahlungen aus einem Ressourcen-Leasing – und nur diese – werden unter Miete/Pacht verbucht.

15.25 Der klassische Fall eines Ressourcen-Leasing ist die Verpachtung von Grundstücken. Aber auch der Gebrauch anderer natürlicher Ressourcen wird entsprechend gebucht, beispielsweise Holzvorkommen, Fischbestände, Wasser, Mineralvorkommen und Radiofrequenzen.

## **NUTZUNGSRECHTE AN NATÜRLICHEN RESSOURCEN**

15.26 Berechtigungen und Genehmigungen zum Gebrauch natürlicher Ressourcen können von staatlicher Seite, aber auch von Privateigentümern wie Landwirten und Unternehmen erteilt werden.

15.27 Es gibt drei Möglichkeiten für die Buchung von Nutzungsrechten an natürlichen Ressourcen (siehe Tabelle 15.3):

- a) Der Eigentümer kann am Ende der Leasingfrist die Nutzungsrechte um eine weitere Leasingfrist verlängern oder beenden.
- b) Der Eigentümer kann die Nutzung der natürlichen Ressource für eine längere Frist gestatten, in welcher der Nutzer die Kontrolle über den Gebrauch der Ressource ausübt, während der Eigentümer kein oder fast kein Eingriffsrecht hat.
- c) Der Eigentümer gestattet den Gebrauch bis zum vollständigen Verschwinden der Ressource.

Die erste Möglichkeit wird als Ressourcen-Leasing behandelt und unter Miete/Pacht verbucht.

Die zweite Möglichkeit kann dazu führen, dass neben der Buchung als Miete/Pacht für den Nutzer auch ein eigenständiges, von der Ressource getrenntes Vermögensgut entsteht. Der Wert der Ressource und der Wert des Nutzungsrechts an der Ressource sind jedoch miteinander verknüpft.

Dieses Vermögensgut (Kategorie AN.222) wird nur dann verbucht, wenn sein Wert, d. h. der über den Genehmigungswert hinausgehende Nutzen für den Berechtigten, durch Übertragung realisierbar ist. Die Ersteinstellung erfolgt über die Zubuchung von Vermögensgütern (Kategorie K.1, siehe 6.06 g)). Wird der Wert des Vermögensgutes nicht realisiert, geht er bei Beendigung des Leasingverhältnisses in Richtung Null.

Die dritte Option läuft auf den Verkauf der Naturressource selbst (eventuell auch auf Enteignung) hinaus.

Tabelle 15.3 Buchung von drei Arten von Nutzungsrechten an natürlichen Ressourcen

Art der Nutzung	Buchungsmethode
Befristetes, eventuell langfristiges Nutzungsrecht	Ressourcen-Leasing: Miete/Pacht (Vermögenseinkommen)
Einflussnahme durch Nutzer über längeren Zeitraum, Risiken und Chancen für den Nutzer, Übertragbarkeit der Genehmigung zu einem realisierbaren Wert	Miete/Pacht und Schaffung eines neuen Vermögenswertes für das Nutzungsrecht an der natürlichen Ressource
Nutzung bis zum Verschwinden, dauerhafte Nutzung, (alle Risiken und Chancen für den Nutzer)	Verkauf der natürlichen Ressource

- 15.28 Hauptkriterium zur Unterscheidung von Miete/Pacht, Einstellung eines neuen Vermögenswertes und Verkauf der natürlichen Ressource ist die Übertragung der Risiken und Chancen. Wurden de facto alle Risiken und Chancen übertragen, liegt ein Verkauf der natürlichen Ressource vor. Ein neues Vermögensgut entsteht, wenn die Übertragung der Risiken und Chancen dazu führt, dass eine separate übertragbare Berechtigung mit einem realisierbaren Wert entsteht. Andere Kriterien wie Zahlungsververeinbarungen, Vorauszahlungen, Laufzeit der Berechtigung und Art der Verbuchung in den Geschäftskonten sind mitunter irreführend, da sie nicht zwangsweise den Übergang von Risiken und Chancen abbilden.
- 15.29 Das Eigentum an natürlichen Ressourcen wie Grundstücken und mineralischen Bodenschätzen kann von gebietsfremden Einheiten erworben werden. Der Verkauf einer natürlichen Ressource ist jedoch nicht als Verkauf an einen Gebietsfremden zu buchen. In solchen Fällen wird eine fiktive gebietsansässige Einheit eingerichtet, die die Eigentümerin der Naturressource ist und deren Anteilskapital im Eigentum der gebietsfremden Einheit steht. Entsprechend wird mit gebietsansässigen Einheiten verfahren, die natürliche Ressourcen in der übrigen Welt erwerben.
- 15.30 Staatliche Einnahmen aus einer speziellen Art von Naturvorkommen (z. B. Einnahmen aus Öl und Erdgas) können viele verschiedene Transaktionen umfassen wie
- a) Miet-/Pachteinnahmen aus dem Ressourcen-Leasing,
  - b) Veräußerung nichtproduzierter Vermögensgüter, z. B. Verkauf von Naturressourcen oder Abbaugenehmigungen für einen längeren Zeitraum,
  - c) Ausschüttungen von öffentlichen Kapitalgesellschaften, die die natürlichen Ressourcen abbauen,
  - d) von Kapitalgesellschaften gezahlte Körperschaftsteuern, die die natürlichen Ressourcen abbauen.

#### **GENEHMIGUNGEN ZUR DURCHFÜHRUNG BESTIMMTER TÄTIGKEITEN**

- 15.31 Zusätzlich zu Nutzungsberechtigungen im Rahmen von Lizenzen und Leasingverhältnissen kann auch die Genehmigung zur Aufnahme einer bestimmten Tätigkeit erteilt werden, und zwar relativ unabhängig von den tätigkeitsbezogenen Vermögensgütern. Solche Genehmigungen sind nicht an Eignungs- oder Qualifizierungskriterien geknüpft (wie die Prüfung zum Erhalt der Fahrerlaubnis), sondern sollen die Anzahl von Einheiten im entsprechenden Tätigkeitsbereich beschränken. Solche Genehmigungen können von staatlichen oder privaten institutionellen Einheiten erteilt werden. Diese beiden Fälle werden unterschiedlich behandelt.

Tabelle 15.4 Buchung von Nutzung und Kauf nichtfinanzieller Vermögensgüter nach Transaktionsarten und Strömen

Art der Transaktion	Art von der Nutzung/des Kaufs und Art von Vermögensgut sowie Art von Zahlung
Vorleistungen	<p>Operating-Leasing von produzierten Vermögensgütern, z. B. Maschinen und geistigen Eigentumsrechten</p> <p>Regelmäßige Zahlungen von Unternehmen für die Belieferung mit Wasser</p> <p>Unterstellte Bankdienstleistungen (FISIM) in Bezug auf Finanzierungsleasing</p>
Abschreibungen	Nur für produzierte Vermögensgüter und für den wirtschaftlichen Eigentümer
Konsumausgaben	<p>Operating-Leasing von langlebigen Konsumgütern</p> <p>Kauf von langlebigen Konsumgütern, auch durch Finanzierungsleasing oder Mietkaufvertrag finanziert</p>
<p>Kauf von Vermögensgütern</p> <p>Anlageninvestitionen</p> <p>Erwerb von natürlichen Ressourcen</p> <p>Erwerb anderer nichtproduzierter Vermögensgüter</p>	<p>Kauf von produzierten Vermögensgütern (auch wenn über Finanzierungsleasing)</p> <p>Erwerb einer natürlichen Ressource, einschl. Recht auf Nutzung bis zum Ende der Ressource</p> <p>Erwerb des Nutzungsrechts an einer natürlichen Ressource über eine längere Frist, z. B. an einer Fischfangquote</p> <p>Übertragbare Timesharing-Vereinbarungen</p> <p>Kauf eines Vertrages, der an Dritte übertragbar ist</p> <p>Verträge über zukünftige Produktionen, z. B. Verträge mit Fußballspielern und Schriftstellern</p>
<p>Zahlungen als Vermögenseinkommen</p> <p>Mieten/Pachten</p>	<p>Ressourcen-Leasing, d. h. Zahlung für die kurzfristige Nutzung einer natürlichen Ressource</p> <p>Regelmäßige Zahlungen für Wasserentnahmerecht</p> <p>Finanzierungsleasing, d. h. Kauf eines gleichzeitig kreditfinanzierten Vermögensgutes</p>
Einkommenstransfer	<p>Staatliche Genehmigungen zur Durchführung einer bestimmten Tätigkeit, wenn unabhängig von Eignungskriterien oder mit einer Gebühr erteilt, die im Vergleich zu den Verwaltungskosten des Genehmigungsverfahrens unverhältnismäßig ist</p> <p>Zur Kontrolle des Schadstoffausstoßes vom Staat erteilte</p>

Sonstige Produktionsabgaben	Emissionsgenehmigungen
Finanzielle Transaktion: Kredit	Finanzierungsleasing, d. h. Kauf eines gleichzeitig kreditfinanzierten Vermögensgutes
Sonstige reale Vermögensänderungen	Ausschöpfung der Naturressourcen durch den Eigentümer  Illegales Einschlagen von Holz, Fischen oder Jagen (Enteignungsgewinne bei kultivierten Pflanzen- und Tierbeständen oder natürlichen Ressourcen)
Sonstige preisliche Vermögensänderungen	Ende der Vertragsdauer für Nutzungsrechte, die als Vermögensgüter gebucht wurden

- 15.32 Staaten, die über Genehmigungen beispielsweise die Anzahl von Taxis oder Spielcasinos beschränken, schaffen Monopolgewinne für die Genehmigungsinhaber und schöpfen einen Teil dieser Gewinne über die Genehmigungsgebühr ab. Diese Gebühren werden als sonstige Abgaben verbucht. Dieser Grundsatz gilt für alle Fälle, in denen der Staat die Anzahl betrieblicher Einheiten in einem bestimmten Bereich über Genehmigungen begrenzt, soweit diese Begrenzung willkürlich erfolgt und nicht ausschließlich von Eignungskriterien abhängt.
- 15.33 Hat die Genehmigung eine Gültigkeit von mehreren Jahren, so ist die Zahlung der Gebühr für die künftigen Jahre periodengerecht als gesonderte Forderung bzw. Verbindlichkeit zu buchen.
- 15.34 Der Anreiz für den Genehmigungserwerber besteht darin, dass er sich den Anspruch auf Monopolgewinne sichert und sein zukünftiges Einkommen größer sein wird als die geleisteten Zahlungen. Der für den Genehmigungsinhaber entstehende, über den Genehmigungswert hinausgehende Nutzwert wird als Vermögenswert gebucht, wenn er durch Übertragung realisierbar ist. Dieser Aktivposten wird als Genehmigung zur Durchführung bestimmter Tätigkeiten (AN.223) bezeichnet.
- 15.35 Die Erstbuchung der Genehmigung zur Durchführung bestimmter Tätigkeiten erfolgt im Konto der sonstigen realen Vermögensänderungen. Werterhöhungen und Wertverminderungen werden auf das Umbewertungskonto gebucht.
- 15.36 Der Wert der Genehmigung als Vermögensgut bestimmt sich aus dem möglichen Verkaufswert und wird, falls dieser nicht bekannt ist, als Gegenwartswert der zukünftigen Monopolgewinne geschätzt. Bei Weiterverkauf der Genehmigung erhält der neue Inhaber einen Erstattungsanspruch gegenüber dem Staat für den Fall, dass die Genehmigung aufgehoben wird, sowie das Recht auf die Erwirtschaftung von Monopolgewinnen.
- 15.37 Eine staatlich erteilte Genehmigung zur Durchführung einer bestimmten Tätigkeit kann nur dann als Vermögensgut behandelt werden, wenn alle nachfolgenden Bedingungen erfüllt sind:
- a) Zur betreffenden Tätigkeit wird kein Vermögensgut eingesetzt, das dem Staat gehört. Falls dies doch der Fall ist, gilt das Nutzungsrecht an diesem Vermögensgut als Operating-Leasing, Finanzierungsleasing, Ressourcen-Leasing oder eventuell als Erwerb eines vermögenswertanalogen Rechtes, das die längerfristige Nutzung des Vermögensgutes nach freiem Ermessen des Leasingnehmers gestattet.
  - b) Die Genehmigung wird ohne Eignungskriterium erteilt. Diese Genehmigungen werden entweder als Abgaben oder als Dienstleistungsentgelte gebucht.
  - c) Die Anzahl von Genehmigungen ist beschränkt und erlaubt so dem Genehmigungsinhaber die Erwirtschaftung von Monopolgewinnen bei der Ausübung der betreffenden Tätigkeit.
  - d) Der Genehmigungsinhaber muss in der Lage sein, die Genehmigung an einen Dritten zu verkaufen.

Ist auch nur eine der genannten Bedingungen nicht erfüllt, werden die Zahlungen als Abgaben oder Dienstleistungsentgelte behandelt.

- 15.38 Bei nichtstaatlichen Einheiten kommt es seltener vor, dass der Zugang zu einer bestimmten Tätigkeit beschränkt wird. Ein Beispiel wäre, dass die Mitgliedschaft in einer Berufsvereinigung vorgeschrieben oder empfohlen wird, aber die Mitgliederzahl streng begrenzt ist. Ein anderes Beispiel wäre gegeben, wenn ein Immobilieneigentümer nur eine bestimmte Anzahl von Einheiten auf seinem Grundstück zulässt, beispielsweise wenn ein Hotel den Transport von Hotelgästen nur einer einzigen Taxifirma erlaubt. In diesen Fällen werden die Genehmigungen als Dienstleistungsentgelte gebucht. Grundsätzlich sind die Zahlungen periodengerecht entsprechend der Gültigkeitsfrist der Genehmigung abzugrenzen. Es spricht kein grundsätzliches Kriterium dagegen, solche Genehmigungen als Vermögenswert zu behandeln, sofern deren Marktfähigkeit gegeben ist, aber es ist davon auszugehen, dass dies nicht der Regelfall ist.
- 15.39 Eine von einer nichtstaatlichen Einheit erteilte Genehmigung zur Durchführung einer bestimmten Tätigkeit kann nur dann als Vermögenswert behandelt werden, wenn alle nachfolgenden Bedingungen erfüllt sind:
- Bei der betreffenden Tätigkeit wird kein Vermögensgut verwendet, das der genehmigenden Einheit gehört. Falls dies doch der Fall ist, gilt das Nutzungsrecht an diesem Vermögensgut als Operating-Leasing, Finanzierungsleasing oder Ressourcen-Leasing.
  - Die Anzahl von Genehmigungen ist beschränkt und erlaubt so dem Genehmigungsinhaber die Erwirtschaftung von Monopolgewinnen bei der Ausübung der betreffenden Tätigkeit.
  - Der Genehmigungsinhaber muss rechtlich und praktisch in der Lage sein, die Genehmigung an einen Dritten zu verkaufen.

Ist auch nur eine der genannten Bedingungen nicht erfüllt, werden die entsprechenden Zahlungen als Dienstleistungsentgelte geführt.

- 15.40 Zur Kontrolle des Gesamtschadstoffausstoßes erteilen Staaten Emissionsgenehmigungen. Diese betreffen nicht den Gebrauch eines natürlichen Vermögensgutes, da die Atmosphäre keinen ihr zugeschriebenen Wert hat und demnach kein Wirtschaftsgut ist, und fallen deshalb unter Abgaben. Diese Genehmigungen können gehandelt werden, und es wird einen aktiven Markt für dafür geben. Die Genehmigungen stellen deshalb Vermögensgüter dar und sind zu dem Marktpreis zu bewerten, zu dem sie veräußerbar sind.

### **ÖFFENTLICH-PRIVATE PARTNERSCHAFTEN (ÖPP)**

- 15.41 Öffentlich-private Partnerschaften (ÖPP) sind langfristige Verträge zwischen zwei Einheiten, wobei eine Einheit ein Vermögensgut oder einen Satz von Vermögensgütern erwirbt oder baut, einige Zeit betreibt und anschließend an eine zweite Einheit übergibt. Solche Vereinbarungen bestehen gewöhnlich zwischen einem privatwirtschaftlichen Unternehmen und dem Staat, möglich sind aber auch andere Kombinationen, wie Vereinbarungen zwischen einer öffentlichen Kapitalgesellschaft mit einer privaten Organisation ohne Erwerbzweck als zweiter Vertragspartei.



Die Beweggründe, warum sich Staaten für die Beteiligung an ÖPP entscheiden, sind vielfältig, wie etwa die Hoffnung, dass ein privatwirtschaftlich geführtes Unternehmen die Produktion effektiver gestaltet und einen breiteren Zugang zu Finanzierungsquellen ermöglicht, sowie der Wunsch nach dem Abbau der Staatsschulden.

Während der Laufzeit des ÖPP-Vertrages ist der Unternehmer der rechtliche Eigentümer. Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses ist der Staat sowohl wirtschaftlicher als auch rechtlicher Eigentümer.

Nähere Einzelheiten zur Behandlung öffentlich-privater Partnerschaften finden sich in Kapitel 20 Die Konten des Sektors Staat.

#### **DIENSTLEISTUNGLIZENZVERTRÄGE**

- 15.42 Dienstleistungslizenzen gewähren einem Unternehmen das ausschließliche Recht zur Erbringung bestimmter Dienstleistungen. Bei öffentlichen Dienstleistungslizenzen schließt beispielsweise ein Privatunternehmen mit dem Staat einen Vertrag ab, der dem Unternehmen für einige Jahre das exklusive Betriebs-, Wartungs- und Investitionsrecht an einer öffentlichen Versorgungsleistung (wie an einem Wassernetz oder an einer Mautstraße) sichert. Dienstleistungslizenzverträge sind in der Regel nicht als Vermögensgüter zu buchen, da sie nicht übertragbar sind oder bei einer Übertragung kein Wert erzielt werden kann.

#### **NUTZUNGSRECHTE AN PRODUZIERTEN VERMÖGENSGÜTERN (AN.221)**

- 15.43 Nutzungsrechte an produzierten Vermögensgütern sind Vermögensrechte Dritter gegenüber nichtfinanziellen Anlagewerten mit Ausnahme von natürlichen Ressourcen. Der wirtschaftliche Nutzen für den Berechtigten sollte die Höhe der gezahlten Nutzungsgebühr übersteigen und der Berechtigte diesen Nutzwert durch Übertragung realisieren können. Der Wert des Nutzungsrechtes für den Berechtigten ist der Überschussübertrag über dem Wert, der für die genehmigende Einheit erwächst. Vereinbarungen über Nutzungsrechte an produzierten Vermögensgütern können alle Arten von Miet-, Pacht- und Operating-Leasingverträgen umfassen. Beispielsweise kann ein Mieter eine Wohnung an einen Dritten untervermieten.

#### **EXKLUSIVRECHTE AUF KÜNFTIGE WAREN UND DIENSTLEISTUNGEN (AN.224)**

- 15.44 Auch Verträge über zukünftige Produktionen können Vermögensrechte Dritter begründen. Der Wert solcher Vereinbarungen für den Berechtigten ist der Überschussbetrag über dem Wert, der für denjenigen erwächst, der das Exklusivrecht gewährt hat. Beispiele sind:
- a) Exklusivrechte an der Arbeitsleistung einer Person (z. B. Fußballspieler) oder an der Veröffentlichung literarischer Werke oder musikalischer Darbietungen. Der Wert dieser Rechte ist gleich dem erzielbaren Gewinn, wenn die Rechte zu einem Preis übertragen werden, der die Aufhebungskosten des bestehenden Vertrages überschreitet.
  - b) Timesharing-Vereinbarungen. Nur ein Teil der Timesharing-Vereinbarungen ist als Vermögenserwerb zu behandeln:

- (1) Wenn der Eigentümer eine benannte, dauerhaft verfügbare Räumlichkeit besitzt, als Teil des Timesharing-Verwaltungsausschusses handeln darf, das Nutzungsrecht verkaufen oder vererben kann, dann handelt es sich höchstwahrscheinlich um ein Vermögensgut von der Art eines Hauses.
- (2) Wenn der Eigentümer eine feste Vereinbarung über eine bestimmte Form von verfügbarer Unterkunft zu einer bestimmten Zeit für eine feststehende Zeitdauer abgeschlossen hat, handelt es sich mit hoher Wahrscheinlichkeit um Leasing-Vorauszahlungen, d. h. um vorgezogene Konsumausgaben privater Haushalte.
- (3) Im Falle der Vorauszahlung kann das Leasingverhältnis zeitweise weitervermietet oder für die restliche Laufzeit als übertragbares Operating-Leasing verkauft werden.
- (4) Bei einem Punktesystem ist der Vermögenswert für den Timesharer mitunter auf eine Forderung beschränkt.