

Urteil vom 26. November 2014, X R 20/12

Einseitig eingeräumte Kaufoption aus einem PKW-Leasingvertrag als entnahmefähiges Wirtschaftsgut - Begriff des Wirtschaftsguts

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 4 Abs 1 S 2

vorgehend FG Münster, 14. June 2011, Az: 6 K 5167/06 E,G

Leitsätze

1. Die von einem Leasinggeber dem Leasingnehmer eingeräumte Möglichkeit, den Leasing-PKW bei Vertragsablauf zu einem weit unter dem Verkehrswert liegenden Preis entweder selbst anzukaufen oder einen Dritten als Käufer zu benennen, stellt ein entnahmefähiges betriebliches Wirtschaftsgut dar, wenn die Leasingraten zuvor als Betriebsausgaben abgezogen worden sind.
2. Der Begriff des Wirtschaftsguts setzt nicht voraus, dass es dem Betrieb einen Nutzen für mehrere Jahre bringt (Klarstellung der bisherigen Rechtsprechung).

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie und ihr Ehemann (E) wurden in den Streitjahren 2001 und 2002 getrennt zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Am 7. August 1998 schloss die Klägerin mit einer Leasing-GmbH (L) für die Zeit vom 10. Juli 1998 bis zum 9. Juli 2001 einen Finanzierungsleasingvertrag über einen PKW der Oberklasse (Fahrzeug I). Die monatliche Rate betrug 2.200 DM zzgl. Umsatzsteuer. In dem von L verwendeten Vertragsformular konnte der Kunde zwischen dem "Finanzierungsleasing mit Kilometerabrechnung" und dem "Finanzierungsleasing mit Andienungsrecht" wählen. Die Klägerin entschied sich für das Andienungsrecht. Hierzu hieß es im Vertrag: "Der Leasing-Geber ist bereit, mit dem Leasing-Nehmer über die Verlängerung des Leasing-Vertrages zu verhandeln. Kommt ein Verlängerungsvertrag nicht zustande, so bietet der Leasing-Nehmer schon jetzt verbindlich an, den Leasing-Gegenstand zum Zeitpunkt des Ablaufes der Leasing-Laufzeit --unter Ausschluß von Gewährleistungsansprüchen in dem Zustand, in dem er sich dann befindet-- zu kaufen. Macht der Leasing-Geber von diesem Angebot Gebrauch, so kommt der Kaufvertrag mit dem Zugang der entsprechenden Erklärung des Leasing-Gebers, die auch in der Rechnungserteilung liegen kann, zustande. Der Kaufpreis bei Ausübung des Andienungsrechtes beträgt DM 17.082,00 zzgl. der gesetzlichen Umsatzsteuer. Ein Recht, den Ankauf zu verlangen, hat der Leasing-Nehmer nicht. Das Eigentum an dem Fahrzeug geht mit Zahlung des Kaufpreises auf den Leasing-Nehmer über".
- 3 Die Klägerin nutzte dieses Fahrzeug in der Folgezeit zu privaten Zwecken, nach ihrem Vorbringen auch zu betrieblichen Zwecken. Sie behandelte die Leasingraten als Betriebsausgaben und bewertete die Nutzungsentnahme nach der 1 %-Regelung.
- 4 Am 5. Juni 2001 richtete die L das folgende Schreiben an die Klägerin: "Wir möchten Sie darüber informieren, daß Ihr o.g. Leasingvertrag Nr. ... am 09.07.2001 endet. Sollten Sie eine Verlängerung des Vertrages nicht wünschen, so können wir Ihnen grundsätzlich das Fahrzeug andienen, mit der Folge, daß Sie das Fahrzeug zum Preise von 17.082,00 DM zzgl. gesetzlicher Umsatzsteuer erwerben. Für diesen Fall der Andienung bitten wir Sie höflich, uns die gewünschte Adresse für die Rechnungstellung mitzuteilen."
- 5 E unterrichtete die zuständigen Mitarbeiter der L telefonisch davon, dass die Klägerin weder eine Vertragsverlängerung noch einen Erwerb des Fahrzeugs wünsche, er selbst aber zum Erwerb des Fahrzeugs bereit

sei. Daraufhin übersandte L dem E am 11. Juni 2001 eine auf dessen Namen ausgestellte Rechnung über den Verkauf des Fahrzeugs zu dem mit der Klägerin im Leasingvertrag vereinbarten Preis von 17.082 DM netto. Nach Kaufpreiszahlung erhielt E von L den Kfz-Brief. E nutzte dieses Fahrzeug in der Folgezeit privat und verkaufte es im Juli 2002 für 28.700 € weiter.

- 6** Am 30. Juni 1999 schloss die Klägerin mit L einen weiteren Finanzierungsleasingvertrag über einen weiteren PKW der Oberklasse (Fahrzeug II). Bis zum 12. Mai 2002 waren monatliche Leasingraten von 1.763 DM zzgl. Umsatzsteuer zu entrichten. Die Vereinbarung über das Andienungsrecht war mit derjenigen im Vertrag vom 7. August 1998 identisch; als Kaufpreis war hier ein Betrag von 13.088 DM zzgl. Umsatzsteuer vereinbart. Auch zu diesem Vertrag übersandte L der Klägerin etwa einen Monat vor Vertragsablauf ein Schreiben, das insoweit mit demjenigen vom 5. Juni 2001 inhaltsgleich war. Aufgrund telefonischer Verhandlungen zwischen E und L erwarb E das Fahrzeug II für 13.088 DM netto (Verkaufsrechnung der L vom 5. April 2002).
- 7** Im Rahmen einer Außen- und Fahndungsprüfung bei der Klägerin holten die Prüfer Auskünfte des Prokuristen (P) und des Leiters der Finanzbuchhaltung der L ein. Diese erklärten, die Tätigkeit der L sei nicht auf die spätere Vermarktung der gebrauchten Leasingfahrzeuge gerichtet. Daher werde den Leasingkunden zum Vertragsablauf alternativ zur Vertragsverlängerung auch die Andienung zum vertraglich vereinbarten Preis angeboten, selbst wenn die Kunden darauf nach dem Vertrag keinen Anspruch hätten. Den Kunden werde bei Vertragsschluss aber keine schriftliche Garantie gegeben, dass die dargestellte Geschäftspolitik der L auch noch bei Vertragsablauf Bestand habe.
- 8** Die Prüfer vertraten daraufhin die Auffassung, die Klägerin habe dem E die Vorteile aus den Ankaufmöglichkeiten zukommen lassen und damit gewinnerhöhend entnommen. Die Teilwerte der Fahrzeuge hätten im Zeitpunkt des Ablaufs des jeweiligen Leasingvertrages deutlich oberhalb der vereinbarten Kaufpreise gelegen. Wirtschaftlich betrachtet stelle der Vorteil aus der Erwerbsmöglichkeit für die Klägerin ein Korrektiv zu den zu hohen Leasingraten dar. Die Prüfer schätzten den Teilwert des Fahrzeugs I zum Zeitpunkt des Vertragsablaufs --ausgehend von dem im Jahr 2002 tatsächlich erzielten Verkaufspreis-- auf 60.000 DM und ermittelten daraus für das Streitjahr 2001 einen Entnahmegewinn von 40.184,88 DM. Den Teilwert des Fahrzeugs II zum Zeitpunkt des Vertragsablaufs schätzten sie auf 40.389,46 DM (50 % des Neuwerts) und ermittelten daraus einen Entnahmegewinn von 12.888,32 € für das Streitjahr 2002. Die Höhe der Teilwerte ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.
- 9** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte den Prüfern und erließ entsprechend geänderte Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheide für 2001 und 2002.
- 10** Nach erfolglosem Einspruchsverfahren vernahm das Finanzgericht (FG) im Klageverfahren u.a. P als Zeugen. Dieser bestätigte die Richtigkeit seiner gegenüber den Prüfern erteilten Auskünfte. Er erklärte ferner, die L übermittle ihren Leasingkunden jeweils einen Monat vor Vertragsende ein Schreiben wie dasjenige vom 5. Juni 2001. Es komme praktisch nicht vor, dass sich ein Kunde auf ein solches Schreiben nicht melde. Dies beruhe auch darauf, dass sich die für L tätigen Verkäufer darum kümmern würden, ob ein Neugeschäft zustande kommen könne. Er habe in seiner Berufstätigkeit für die L noch nicht erlebt, dass ein Kunde von dem Andienungsrecht keinen Gebrauch gemacht habe.
- 11** Das FG wies die Klage in diesem Punkt ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 331). Zwar habe die Klägerin zu keinem Zeitpunkt das rechtliche oder wirtschaftliche Eigentum an den Fahrzeugen erworben, so dass sie diese auch nicht aus ihrem Betriebsvermögen habe entnehmen können. Jedoch sei das Schreiben der L vom 5. Juni 2001 --und in Bezug auf das Fahrzeug II auch das weitere, insoweit gleichlautende Schreiben aus dem Jahr 2002-- dahingehend auszulegen, dass die L damit ihre auf dem Leasingvertrag beruhende Rechtsposition aufgegeben und die Entscheidung in die Hände der Klägerin gelegt habe. Nach seinem Wortlaut könne dieses Schreiben zwar auch als bloßer Hinweis auf die bereits im Leasingvertrag vereinbarten Möglichkeiten angesehen werden. Für einen darüber hinausgehenden Rechtsbindungswillen der L spreche aber, dass diese die Klägerin --für den Fall, dass sie einen Ankauf wünsche-- konkret zur Nennung einer Rechnungsanschrift aufgefordert habe. Einer solchen Aufforderung hätte es bei einem reinen Verweis auf die bereits im Leasingvertrag vorgesehenen Möglichkeiten nicht bedurft. Bei der gebotenen Auslegung dieses Schreibens nach dem Horizont eines objektiven Empfängers sei zu berücksichtigen, dass die Zahlung derart hoher Leasingraten ohne einen späteren Ankauf der Fahrzeuge wirtschaftlich unvernünftig gewesen wäre. Es dürfte der Klägerin nicht entgangen sein, dass die Geschäftspolitik der L nicht auf eine Verwertung der Gebrauchtfahrzeuge gerichtet gewesen sei. Auch aus der Aussage des Zeugen P folge, dass die Klägerin mit großer Wahrscheinlichkeit mit der Möglichkeit zum Erwerb der Fahrzeuge habe rechnen können.

- 12** Damit habe L der Klägerin durch die genannten Schreiben konkrete Kaufoptionen zu sehr günstigen Preisen eingeräumt. Diese Optionen seien mit betrieblichen Mitteln --durch die Zahlung der Leasingraten-- erworben worden, als Wirtschaftsgüter anzusehen und daher auch entnahmefähig. Indem die Klägerin die Ausübung der Kaufoptionen dem E überlassen habe, habe sie diese ihrem Betriebsvermögen entnommen. Die Höhe der vom FA angesetzten Entnahmegewinne sei nicht zu beanstanden. Hilfsweise sei die von der Klägerin gewählte Gestaltung als rechtsmissbräuchlich (§ 42 der Abgabenordnung) anzusehen.
- 13** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine unzutreffende Auslegung des § 4 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die der Klägerin eingeräumten Kaufoptionen seien nicht als Wirtschaftsgüter anzusehen, weil es an der erforderlichen Greifbarkeit eines Vermögensvorteils fehle. Anders als in den bisher vom Bundesfinanzhof (BFH) zu Optionen entschiedenen Fällen seien die Kaufoptionen hier nicht in einem Vertrag eingeräumt worden. Vielmehr habe es sich um einseitige Angebote der L gehandelt, die ohne Annahmeerklärung der Klägerin --an denen es hier fehle-- keine Pflicht der Klägerin zur Erbringung von Gegenleistungen habe begründen können. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung seien zivilrechtliche Ansprüche auf den Abschluss von Verträgen nicht als bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter anzusehen. Auch seien die Kaufoptionen nicht übertragbar gewesen, so dass ein gedachter Erwerber des Betriebs für sie kein Entgelt ansetzen würde. Tatsächlich habe die Klägerin die Angebote nicht etwa auf E übertragen; vielmehr habe E mit der L eigenständige Kaufverträge abgeschlossen. Es fehle sowohl an der Bezifferbarkeit der Anschaffungskosten der Optionen als auch an dem --für die Annahme eines Wirtschaftsguts konstitutiven-- Merkmal der längerfristigen Nutzbarkeit.
- 14** Während des --dem Revisionsverfahren vorangegangenen-- Beschwerdeverfahrens hat das FA am 11. Oktober 2011 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2002 erlassen, der den vorliegend streitigen Punkt indes nicht berührt.
- 15** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als darin die Klage abgewiesen worden ist, und die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 vom 9. Januar 2006 sowie die Gewerbesteuerermessbescheide 2001 und 2002 vom 27. Januar 2006 unter teilweiser Aufhebung der Einspruchsentscheidungen vom 9. November 2006 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. die Gewerbeerträge um die angesetzten Entnahmegewinne von 40.184,88 DM (2001) bzw. 12.888,32 € (2002) gemindert werden.
- 16** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 sowie der Gewerbesteuerermessbeträge 2001 und 2002 ist die Revision unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 18** Sowohl die tatsächliche Würdigung des FG, L habe der Klägerin durch kurz vor Ablauf der jeweiligen Leasingverträge zugesandte Schreiben Kaufoptionen eingeräumt (dazu unten 1.), als auch die rechtliche Beurteilung dieser Kaufoptionen als entnahmefähige Wirtschaftsgüter (unten 2.) ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 19** 1. Das FG hat das Schreiben der L vom 5. Juni 2001 und das gleichlautende, auf das Fahrzeug II bezogene Schreiben rechtsfehlerfrei und in für den erkennenden Senat bindender Weise dahingehend gewürdigt, dass L der Klägerin damit jeweils Kaufoptionen auf den Erwerb der Leasingfahrzeuge zu einem festgelegten, gegenüber dem aktuellen Verkehrswert deutlich ermäßigten Preis eingeräumt hat.
- 20** Das FG hat erkannt, dass der Wortlaut der genannten Schreiben auch deren Auslegung als bloße Hinweise auf die bereits im Leasingvertrag vorgesehenen Möglichkeiten der Vertragsverlängerung einerseits und des durch L auszuübenden Andienungsrechts andererseits ermöglichen würde. Es hat von einer solchen buchstabengetreuen Auslegung aber Abstand genommen (vgl. auch § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) und hierfür die in den Schreiben enthaltene Aufforderung zur Benennung einer Rechnungsanschrift, den wirtschaftlichen Gesamtgehalt der Vereinbarungen angesichts der ungewöhnlichen Höhe der vorangehend gezahlten Leasingraten und die Aussagen des Zeugen P zur Geschäftspolitik der L herangezogen.

- 21** Diese Auslegung des FG, die den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bereits dann binden würde, wenn sie lediglich möglich, nicht aber zwingend wäre (BFH-Urteil vom 23. Januar 2003 IV R 75/00, BFHE 201, 278, BStBl II 2003, 467, unter 1.a cc), erscheint angesichts der vom FG festgestellten Gesamtumstände des Streitfalls als ausgesprochen naheliegend. Da auch die Klägerin die vom FG vorgenommene Auslegung im Revisionsverfahren nicht beanstandet, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 22** 2. Die Kaufoptionen stellen Wirtschaftsgüter dar.
- 23** a) Der steuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsguts ist weit zu fassen (BFH-Entscheidungen vom 2. März 1970 GrS 1/69, BFHE 98, 360, BStBl II 1970, 382, unter 2., und vom 8. April 1992 XI R 34/88, BFHE 168, 124, BStBl II 1992, 893, unter II.2.a) und auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen (BFH-Urteil vom 14. März 2006 I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812, unter II.1.b). Er umfasst zum einen alle Gegenstände i.S. des § 90 BGB (Sachen und Rechte), darüber hinaus aber auch sonstige Vorteile. Darunter sind tatsächliche Zustände sowie konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb zu verstehen, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind (BFH-Entscheidungen in BFHE 98, 360, BStBl II 1970, 382, unter 2.; in BFHE 168, 124, BStBl II 1992, 893, unter II.2.a, und vom 5. Juni 2008 IV R 67/05, BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, unter II.1.c).
- 24** Das Merkmal der selbständigen Bewertbarkeit wird üblicherweise weiter dahingehend konkretisiert, dass ein Erwerber des gesamten Betriebs in dem Vorteil einen greifbaren Wert sehen würde, für den er im Rahmen des Gesamtpreises ein ins Gewicht fallendes besonderes Entgelt ansetzen würde (Senatsurteil vom 10. August 1989 X R 176-177/87, BFHE 158, 53, BStBl II 1990, 15, unter 1.b). Zum jeweiligen Stichtag muss ein wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil vorliegen, der als realisierbarer Vermögenswert angesehen werden kann (BFH-Urteil vom 9. Juli 1986 I R 218/82, BFHE 147, 412, BStBl II 1987, 14, unter 1.).
- 25** b) Die der Klägerin eingeräumten Verkaufsoptionen erfüllen alle vorgenannten Voraussetzungen. Es handelt sich um konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, da es nach Einräumung der Optionen nur noch vom Verhalten der Betriebsinhaberin abhängig war, ob sie die Fahrzeuge zu einem fest vereinbarten Preis von etwa 1/3 des aktuellen Verkehrswerts erwerben --bzw. die Möglichkeit des vorteilhaften Erwerbs auf einen beliebigen, von ihr zu benennenden Dritten übertragen-- wolle.
- 26** Die Klägerin hat sich die Erlangung der Vorteile auch etwas kosten lassen, indem sie in der begründeten Erwartung des Andienungsrechts hohe Leasingraten gezahlt hat.
- 27** Die genannten Vorteile sind nach der Verkehrsauffassung zudem einer besonderen Bewertung zugänglich. Für derart vorteilhafte Optionen auf den Erwerb hochwertiger Fahrzeuge zu etwa 1/3 ihres aktuellen Verkehrswerts würde ein Betriebserwerber ein besonderes Entgelt ansetzen. Die jeweiligen Ankaufpreise, die die Klägerin --oder der von ihr zu benennende Dritte-- für den Erwerb zu entrichten hatten, standen fest; die --deutlich höheren-- Verkehrswerte waren angesichts des funktionierenden deutschen Gebrauchtfahrzeugmarktes zumindest im Schätzungswege bestimmbar. Die Optionen stellen danach ersichtlich greifbare, wirtschaftlich ausnutzbare und realisierbare Vermögenswerte dar.
- 28** c) Der Annahme eines Wirtschaftsguts steht nicht entgegen, dass die Ausübungsfrist der eingeräumten Optionsrechte auf die Restdauer der Leasingverträge --also einen Zeitraum von jeweils etwa einem Monat-- begrenzt gewesen sein könnte und die Optionen tatsächlich bereits wenige Tage nach ihrer Einräumung ausgeübt worden sind.
- 29** aa) Im Ausgangspunkt zu Recht weist die Klägerin allerdings darauf hin, dass insbesondere die ältere Rechtsprechung Definitionen des Wirtschaftsgutsbegriffs mit dem Zusatz versehen hat, die Aufwendungen müssten dem Kaufmann "einen sich über mehrere Wirtschaftsjahre erstreckenden" (BFH-Entscheidungen vom 29. April 1965 IV 403/62 U, BFHE 82, 461, BStBl III 1965, 414, und in BFHE 98, 360, BStBl II 1970, 382, unter 2.) bzw. "über die Dauer des einzelnen Steuerabschnitts hinausreichenden" (BFH-Urteil in BFHE 147, 412, BStBl II 1987, 14, und BFH-Beschluss vom 16. Februar 1990 III B 90/88, BFHE 160, 364, BStBl II 1990, 794, unter II.2.b) Nutzen bringen. Das Vorhandensein eines Wirtschaftsguts sei davon abhängig, ob ein "längerfristiger Nutzen" gegeben sei (BFH-Urteil in BFHE 168, 124, BStBl II 1992, 893, unter II.2.a) bzw. es "längerfristig nutzbar" sei (Senatsurteil vom 24. Juli 1996 X R 139/93, BFH/NV 1997, 105, unter 2.a). Diese Zusätze waren allerdings in keiner der genannten Entscheidungen tragend. Der BFH hat --soweit ersichtlich-- die Annahme eines Wirtschaftsguts noch nie daran scheitern lassen, dass ein konkreter betrieblicher Vorteil, dessen Erlangung sich der Kaufmann etwas hat kosten lassen und der einer

besonderen Bewertung zugänglich war --also die vorstehend unter a) genannten Merkmale des Begriffs des Wirtschaftsguts erfüllte--, nicht über mehrere Wirtschaftsjahre hinweg nutzbar war.

- 30** In neueren Entscheidungen wird das Erfordernis der Mehrjährigkeit bzw. Längerfristigkeit des Vorteils entweder gar nicht mehr erwähnt (BFH-Entscheidungen vom 7. August 2000 GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632, unter C.II.3.; in BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, unter II.1.c, und vom 5. Oktober 2011 I R 94/10, BFHE 235, 367, BStBl II 2012, 244, unter II.2.a) oder mit der Einschränkung versehen, "in der Regel" müsse der Vorteil eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen (BFH-Urteile vom 6. Dezember 1990 IV R 3/89, BFHE 163, 126, BStBl II 1991, 346, unter 1.b aa; vom 9. Juli 2002 IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21, unter II.1.a; vom 20. März 2003 IV R 27/01, BFHE 202, 256, BStBl II 2003, 878, unter 2.a, und in BFH/NV 2006, 1812, unter II.1.b).
- 31** Soweit sich die handels- und bilanzsteuerrechtliche Literatur mit der Frage, ob die Mehrjährigkeit des Vorteils Voraussetzung des Wirtschaftsgutsbegriffs ist, in einer Weise befasst, die über den bloßen Nachweis der Formulierungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung hinausgeht, wird darin einhellig die Auffassung vertreten, die Mehrjährigkeit sei nicht Voraussetzung für die Annahme eines Wirtschaftsguts (Tiedchen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rz 563; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 309b; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 5 Rz 600; Tonner in Bordewin/Brandt, § 5 EStG Rz 217, 219; wohl auch Kempermann, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 5 Rz B 175).
- 32** bb) Auch nach Auffassung des erkennenden Senats steht der Umstand, dass eine bestimmte vermögenswerte und gesondert bewertungsfähige Position in ihrer Nutzbarkeit auf einen als nicht langfristig bzw. mehrjährig anzusehenden Zeitraum begrenzt ist, der Annahme eines Wirtschaftsguts nicht entgegen. Dies folgt bereits aus der Formulierung des § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG, wonach "bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt", die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer zu verteilen sind. Sie zeigt, dass es auch Wirtschaftsgüter geben muss, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen auf einen kürzeren Zeitraum als ein Jahr beschränkt ist. Die Dauer der Nutzbarkeit hat nur Bedeutung für die Frage, ob die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sofort als Betriebsausgabe abziehbar oder aber im Wege der Absetzung für Abnutzung auf mindestens zwei Wirtschaftsjahre zu verteilen sind; sie ist hingegen nicht Merkmal des Wirtschaftsgutsbegriffs.
- 33** Der Sache nach liegt diese Auffassung bereits der bisherigen Rechtsprechung zugrunde, die etwa Optionsrechte als Wirtschaftsgüter ansieht, die zur Erzielung von Einkünften nach § 23 EStG geeignet seien (Senatsurteil in BFH/NV 1997, 105), obwohl in der Praxis zahlreiche Optionsrechte nur kurzfristig bestehen und der Tatbestand der genannten Vorschrift seinerzeit bei beweglichen Wirtschaftsgütern nur erfüllt war, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb von sechs Monaten nach seiner Anschaffung veräußert wurde. Auch ist für "kurzlebige Wirtschaftsgüter" ausdrücklich entschieden worden, dass diese nicht vom Anspruch auf Gewährung von Investitionszulage ausgeschlossen sind (BFH-Urteil vom 13. März 1979 III R 20/78, BFHE 128, 129, BStBl II 1979, 578). Der Gesetzgeber behandelt auch Tiere, die innerhalb eines Zeitraums von weniger als einem Jahr genutzt werden, als Wirtschaftsgüter, wie die Anlage 1 zum Bewertungsgesetz (BewG) zeigt, in die auch Tierarten mit einer Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr aufgenommen worden sind (z.B. Mastlämmer, Mastschweine, Masthühner, Mastenten, Mastputen, Mastgänse, Mastkaninchen).
- 34** Der Senat kann diese Rechtsfrage ohne Anfrage bei anderen Senaten entscheiden, da in der bisherigen BFH-Rechtsprechung die Annahme eines Wirtschaftsguts nicht in tragender Weise allein deshalb verneint wurde, weil der betreffende Vorteil nicht langfristig bestand.
- 35** d) Auch die weiteren Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.
- 36** aa) Soweit die Klägerin anführt, Gegenstand der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung seien nur Optionen gewesen, die auf einem gegenseitigen Vertrag beruhten, während die vorliegenden Kaufoptionen durch einseitige Erklärung der L eingeräumt worden seien, hält der Senat diesen Gesichtspunkt nicht für entscheidungserheblich. Auch die Klägerin legt keine Gründe dafür dar, weshalb zwar eine auf einem Vertrag beruhende, nicht aber eine durch einseitige Erklärung eingeräumte Option ein Wirtschaftsgut darstellen sollte. Auch der mit einer einseitig zugesagten Option verbundene Vermögensvorteil ist realisierbar und stellt einen wirtschaftlichen Wert dar. In den für den Begriff des Wirtschaftsguts konstitutiven Eigenschaften unterscheidet sie sich nicht von einer vertraglichen Option.
- 37** bb) Ferner verweist die Klägerin auf Entscheidungen, in denen ein bestehender Anspruch auf einen Preisnachlass

für vergangene Geschäfte, der in der Form gewährt wird, dass dem Steuerpflichtigen --nach Durchlaufen mehrerer Zwischenschritte-- bei *künftigen* gleichartigen Vertragsabschlüssen ein reduzierter Preis eingeräumt wird, nicht als aktivierungsfähig angesehen wurde (BFH-Urteile vom 11. Mai 1973 III R 17/72, BFHE 109, 270, BStBl II 1973, 606, und vom 6. Dezember 1978 I R 35/78, BFHE 126, 549, BStBl II 1979, 262).

- 38** Diese Entscheidungen sind auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt indes nicht übertragbar. Dort hat der BFH das Tätigen einer künftigen Bestellung als aufschiebende Bedingung i.S. des § 4 BewG angesehen, die der Aktivierung grundsätzlich entgegensteht. Es ging weniger um den Begriff des Wirtschaftsguts, sondern vielmehr um den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung. Das Nachbezugsrecht hatte nach Auffassung des BFH allenfalls Auswirkungen auf den --nicht entnehmbaren-- Geschäftswert; es war ausschließlich betrieblich, nicht aber privat nutzbar. Vorliegend hatte die Klägerin hingegen bereits mit Einräumung der Optionsrechte eine gegenwärtige vermögenswerte Rechtsposition inne. Diese war sowohl betrieblich als auch privat nutzbar und daher entnahmefähig.
- 39** Wäre die Auffassung der Klägerin zutreffend, könnte ein Optionsrecht --entgegen der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 1997, 105, m.w.N.)-- niemals als Wirtschaftsgut angesehen werden, da der wirtschaftliche Vorteil aus einem derartigen Rechtsverhältnis stets davon abhängig ist, dass das Optionsrecht --künftig-- ausgeübt wird. Im Übrigen stellt auch ein Bierlieferungsrecht ein Wirtschaftsgut dar (BFH-Urteil vom 26. Februar 1975 I R 72/73, BFHE 115, 243, BStBl II 1976, 13), obwohl es sich ebenfalls nur um einen Anspruch auf Abschluss künftiger Kaufverträge handelt und noch unsicher ist, ob der Gastwirt überhaupt einen weiteren Bierbezugsbedarf hat.
- 40** cc) Soweit die Klägerin behauptet, die Optionen seien ausschließlich ihr persönlich eingeräumt worden und daher nicht übertragbar, entspricht dies nicht dem festgestellten Sachverhalt.
- 41** dd) Ob die Anschaffungskosten der Kaufoptionen sich exakt beziffern lassen, ist für die Entscheidung des Streitfalls unerheblich. Maßgebend ist vielmehr, dass die Optionsrechte im Zeitpunkt ihrer Entstehung bzw. Entnahme bewertbar sind, indem dem festgelegten Ausübungspreis der aktuelle Verkehrswert der Fahrzeuge gegenübergestellt wird.
- 42** ee) Soweit die Klägerin aus der Vorschrift des § 5 Abs. 2 EStG die Auffassung ableiten will, immaterielle Wirtschaftsgüter, die nicht entgeltlich erworben worden seien, müssten auch für den Fall ihrer Entnahme mit 0 DM/€ bewertet werden, übersieht sie, dass nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG und der gesetzlichen Systematik auch die Entnahme nicht aktivierungsfähiger immaterieller Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert zu bewerten ist (BFH-Urteil vom 23. März 1995 IV R 94/93, BFHE 177, 408, BStBl II 1995, 637).
- 43** e) Die Instanzgerichte haben sich schon mehrfach mit derartigen Modellen befasst. Mitunter wurden die Leasingverträge als Vollamortisationsverträge angesehen, so dass bereits der Leasing-PKW als solcher unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums von Anfang an dem Leasingnehmer zugerechnet wurde und die am Ende der Laufzeit des Leasingvertrages vorgenommene Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums vom Leasinggeber an eine dem Leasingnehmer nahestehende Person zu einem weit unter dem Verkehrswert liegenden Preis als gewinnerhöhende Entnahme des PKW aus dem Betriebsvermögen zu beurteilen war (Urteile des Niedersächsischen FG vom 19. Juni 2002 2 K 457/99, EFG 2003, 146, rechtskräftig, und des Hessischen FG vom 30. Januar 2006 8 K 1510/04, rechtskräftig). In anderen Fällen haben die Tatsachengerichte den Sachverhalt --anders als die Vorinstanz zum vorliegenden Revisionsverfahren, die eine umfassende Beweisaufnahme durchgeführt hat-- dahingehend gewürdigt, dass dem Leasingnehmer niemals ein Kaufangebot unterbreitet worden sei (widersprüchlich das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 19. Januar 2011 2 K 1262/07, EFG 2011, 1235, rechtskräftig, das einerseits ausführt, die dortige Klägerin habe zwar ein Angebot der Leasinggesellschaft auf Erwerb des PKW erhalten, wobei nicht feststellbar sei, ob sie dieses Angebot angenommen habe; an anderer Stelle aber formuliert, der dortigen Klägerin sei der PKW nicht angeboten worden). Jedenfalls für die im Streitfall von den Parteien des Leasingvertrages gewählte Gestaltung hält der erkennende Senat die von der Vorinstanz vorgenommene Auslegung der rechtlichen Beziehungen für sachgerecht und der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise entsprechend.
- 44** 3. Ebenfalls rechtsfehlerfrei hat das FG den Sachverhalt weiter dahingehend gewürdigt, dass die Kaufoptionen bei ihrer Einräumung dem Betriebsvermögen der Klägerin zuzurechnen waren und die Klägerin sie in den Streitjahren ihrem Betriebsvermögen gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG entnommen hat, indem sie --das FG hat insoweit ein zwischen der Klägerin und E abgestimmtes Verhalten festgestellt-- zugelassen hat, dass E die Optionen ausübte und den damit verbundenen Vorteil zur Erhöhung seines Privatvermögens einsetzte. Die Entnahme ist nach § 6

Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG mit dem Teilwert zu bewerten. Die Höhe des Teilwerts ist zwischen den Beteiligten unstrittig.

- 45** 4. Die im Rubrum des finanzgerichtlichen Urteils hinsichtlich der mitwirkenden ehrenamtlichen Richter enthaltene offenbare Unrichtigkeit hat das FG durch Berichtigungsbeschluss vom 13. Oktober 2014 beseitigt. Die hierauf bezogene Verfahrensrüge der Klägerin geht damit ins Leere.

III.

- 46** Hinsichtlich der Einkommensteuer 2002 führt die Revision aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Abweisung der Klage.
- 47** Das vorinstanzliche Urteil ist insoweit aufzuheben, weil der während des Beschwerdeverfahrens ergangene geänderte Einkommensteuerbescheid 2002 an die Stelle des angefochtenen Bescheids vom 9. Januar 2006 getreten ist. Damit kann das FG-Urteil keinen Bestand haben, weil ihm ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde liegt. Da es jedoch nicht an einem Verfahrensmangel leidet und die vom FG festgestellten tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs durch die Änderung des angefochtenen Verwaltungsakts unberührt bleiben, bedarf es keiner Zurückverweisung nach § 127 FGO (vgl. zum Ganzen Senatsurteil vom 26. November 2008 X R 31/07, BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651, unter II.1., m.w.N.).
- 48** Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden, weil die Klage auch hinsichtlich des Einkommensteuerbescheids 2002 aus den unter II. genannten Gründen abzuweisen ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de