
Datum: 15.12.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 493/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:1215.10K493.09.00

Tenor:

Der geänderte Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 4. Januar 2005 wird aufgehoben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens zu 10/11, der Beklagte zu 1/11.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der nachträglichen Besteuerung von Börsentermingeschäften.	2
Die Kläger sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Im Jahr 1991 begann der Kläger - zunächst in geringem Umfang - damit, Börsentermingeschäfte an der Deutschen Terminbörse (DTB) zu tätigen, deren Umfang im Laufe der Jahre immer weiter zunahm:	3
Jahr Anzahl der Transaktionen	4

1991	11	5
1992	63	6
1993	65	7
1994	182	8
1995	103	9
1996	104	10
1997	199	11
1998	236	12
1999	197	13
2000	157	14

Des Weiteren hatte der Kläger Entgelte für sonstige Leistungen in Form von Stillhalterprämien i. S. des § 22 Nr. 3 EStG bezogen. Mit den von ihm durchgeführten Termingeschäften beabsichtigte der Kläger nach seinen Angaben, durch den Verkauf von Optionen einen Überschuss der Einnahmen über die Aufwendungen aus den zur Absicherung dieser Geschäfte getätigten Optionskäufen zu erzielen. Beim Kläger addierten sich die Bruttowerte der Stillhalterpositionen zeitweise bis auf 500.000 €, ohne dass die ihm von der Bank eingeräumte Margingrenze von 100.000 € verletzt wurde. Die in den Jahren 1991 bis 2000 vom Kläger aus dem Stillhalter- und Optionsgeschäften erzielten Einnahmen/Aufwendungen stellen sich wie folgt dar:

Jahr	1991 DM	1992 DM	1993 DM	1994 DM	1995 DM	16
Einnahmen/Aufwendungen aus Stillhaltergeschäften	14.431	14.640	-31.880	63.901	112.267	
Einnahmen/Aufwendungen aus Optionsgeschäften	-714	-1.372	-825	-92.561	-136.426	
Liquides Ergebnis	13.717	13.268	-32.705	-28.660	-24.159	
Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG	14.431	14.640	-31.880	63.901	112.267	
Einkünfte gem. § 23 Abs. 1 EStG	0	0	0	-3.004	4.003	

						17
--	--	--	--	--	--	----

Jahr	1996 DM	1997 DM	1998 DM	1999 DM	2000 DM
Einnahmen/Aufwendungen aus Stillhaltergeschäften	18.850	-335.196	509.897	95.557	411.660
Einnahmen/Aufwendungen aus Optionsgeschäften	-42.185	207.525	-743.850	173.585	-468.062
Liquides Ergebnis	-23.635	-127.671	-233.953	269.142	56.401
Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG	18.850	-335.196	509.897	95.557	411.660
Einkünfte gem. § 23 Abs. 1 EStG	78.196	0 (BVerfG)	0 (BVerfG)	-352.887	-362.570

Die Einkünfte aus diesen Geschäften erklärten die Kläger nicht. Aufgrund einer Kontrollmitteilung des Finanzamts für Großbetriebsprüfung A führte das STRAFA FA B beim Kläger eine Fahndungsprüfung durch. Unter Tz. 10 des Prüfungsberichts vom 9. Dezember 2004 ging die Prüferin davon aus, dass die Einnahmen aus den Optionsgeschäften gem. § 22 Nr. 2 iVm. § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG der Besteuerung zu unterwerfen seien. Im Hinblick auf das BVerfG-Urteil vom 9. März 2004 über die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Spekulationsgewinnen in den Veranlagungszeiträumen 1997 und 1998 seien die Einnahmen für diese Jahre außer Ansatz zu lassen. Darüber hinaus seien die vom Kläger vereinnahmten Stillhalterprämien gem. § 22 Nr. 3 EStG der Besteuerung zu unterwerfen.

18

Nach Auffassung der Prüferin waren die Optionsgeschäfte und die Stillhaltergeschäfte steuerlich getrennt zu beurteilen, so dass keine Möglichkeit bestehe, Verluste aus den Optionsgeschäften mit Gewinnen aus den Stillhaltergeschäften - und umgekehrt - zu saldieren. Das beklagte Finanzamt hat sich dem angeschlossen und die Einkünfte des Klägers aus den Stillhalter- und Optionsgeschäften in den angefochtenen Einkommensteuer-Änderungsbescheiden wie folgt angesetzt:

19

Jahr	1996 DM	1998 DM	1999 DM	2000 DM
Stillhalterprämien: Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG	18.850	509.897	95.557	411.660
Optionsprämien: Einkünfte gemäß § 23 Abs. 1 EStG	78.196	0	- 352.887	362.570

20

21

Mit ihren Einsprüchen gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 sowie für die Jahre 1998 bis 2000 und gegen Bescheide über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs auf den 31. Dezember 1999 und den 31. Dezember 2000 machten die Kläger geltend: Das BVerfG habe mit Urteil vom 2 BvL 17/02 vom 9. März 2004 die Besteuerung von Spekulationsgewinnen aus Wertpapiergeschäften in den Jahren 1997 und 1998 für verfassungswidrig erklärt. Das in diesem Urteil herausgehobene Vollzugsdefizit habe auch in den Jahren vor 1997 und nach 1998 bestanden und auch die Stillhaltergeschäfte eingeschlossen. Die unterschiedliche Behandlung von Options- und Stillhaltergeschäften verstoße gegen den Gleichheitssatz. Außerdem seien die Änderungsbescheide für 1996 und 1998 auch deshalb rechtswidrig, weil ein in 1997 entstandener Verlust aus Stillhaltergeschäften i.H.v. 335.196 DM nicht mit den positiven Einkünften aus Stillhaltergeschäften anderer Jahre verrechnet worden sei. Darüber hinaus sei für das Jahr 1996 Festsetzungsverjährung eingetreten, weil keine Steuerstraftat vorgelegen habe.

Die Einsprüche blieben ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 15. Januar 2009 aus: Die Einnahmen aus Optionsgeschäften seien gemäß § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG steuerpflichtig, soweit der Zeitpunkt zwischen dem Erwerb und der Veräußerung der Optionsscheine nicht mehr als sechs Monate (bis 1998) bzw. ein Jahr (ab 1999) betrage. Die Stillhalterprämien unterlägen als sonstige Leistungen i.S. von § 22 Nr. 3 EStG der Einkommensteuer. Sofern das FG Münster hinsichtlich der Besteuerung von Spekulationsgeschäften für die Jahre 1994 bis 1996 Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit gehabt habe, habe das BVerfG den Vorlagebeschluss mit Beschluss vom 18. April 2006 als unzulässig verworfen. Die Auffassung der Kläger, dass die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Options- und Stillhaltergeschäften gegen den Gleichheitssatz verstoße, werde vom BFH nicht geteilt (Hinweis auf BFH-Urteil vom 17. April 2007 IX R 40/06). Verluste aus Spekulationsgeschäften (Optionsprämien) dürften nicht mit Gewinnen aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden, sondern nur mit Spekulationsgewinnen, die im gleichen Kalenderjahr erzielt worden seien (§ 23 Abs. 3 Satz 4 EStG 1996). Gemäß § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG a. F. könne auch der Verlust des Jahres 1997 aus Stillhaltergeschäften nicht mit positiven sonstigen Einkünften der Kalenderjahre 1996 und 1998 verrechnet werden, sondern nur mit gleichartigen Gewinnen im selben Veranlagungszeitraum. Darüber hinaus sei der Einkommensteuerbescheid 1997 nicht mehr änderbar.

Da der Kläger die Einkommensteuer betreffend das Jahr 1996 leichtfertig verkürzt habe, treffe es auch nicht zu, dass für den Veranlagungszeitraum 1996 Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Der Kläger habe über Jahre private Veräußerungsgeschäfte an der deutschen Terminbörse getätigt und dabei erhebliches Vermögen aufgewendet, um Optionen sowie Stillhalterpositionen zu erwerben. Durch die entsprechenden Gegengeschäfte habe er sowohl hohe Gewinne, als auch Verluste erzielt. In seiner Einlassung am 7. November 2002 habe der Kläger angegeben, zwar um die Steuerpflicht gewusst zu haben, wegen der sich in der Gesamtbetrachtung ergebenden Verluste der Optionsgeschäfte aber gleichwohl davon ausgegangen zu sein, hieraus keine steuerlichen Konsequenzen ziehen zu müssen. Wegen der pflichtwidrig unterlassenen Erklärung der Stillhalter- und Optionsgeschäfte betrage die Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zumindest 5 Jahre.

Der Kläger gibt an, die Stillhaltergeschäfte wären in dem getätigten Umfang ohne entsprechende Anzahl gekaufter Optionen zur Absicherung des Verlustrisikos nicht möglich gewesen. So fordere die Bank bei Stillhaltergeschäften eine Absicherung in Form der sog. Margin, die in der Regel nicht mehr als 30 % des bei der Bank angelegten Kapitalvermögens

22

23

24

betrage; dies seien in den Streitjahren maximal 100.000 € gewesen. Die Summe aller Einnahmen aus offenen Positionen aus Stillhaltergeschäften habe diese Grenze nicht überschreiten dürfen, wenn nicht eine Reduzierung der Margin durch Gegengeschäfte in Form des Kaufs von Optionen erfolgt sei. Demnach hätten grundsätzlich, sofern in entsprechendem Umfang Optionen zur Absicherung gekauft worden seien, Stillhalterpositionen in praktisch unbegrenzter Höhe eingegangen werden können. Deshalb habe im Streitfall ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den vom Kläger getätigten Stillhaltergeschäften einerseits und den Optionsgeschäften andererseits bestanden.

Das BVerfG habe mit seinem Urteil 2 BvL 17/02 vom 9.3.2004 die Versteuerung von Spekulationsgewinnen und damit auch die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Optionsgeschäften in den Jahren 1997 und 1998 wegen struktureller Vollzugsdefizite für verfassungswidrig erklärt. Vor diesem Hintergrund habe der Beklagte die Einkünfte aus Optionsgeschäften i.S. von § 22 Nr. 2 EStG bei den Änderungen der Jahre 1997 und 1998 unberücksichtigt gelassen. Dieses Vollzugsdefizit habe aber auch im Streitjahr 1996 und gleichermaßen auch bei Stillhaltergeschäften bestanden.

25

Die unterschiedliche Behandlung von Optionsgeschäften i.e.S. und von Stillhaltergeschäften, aus denen der Beklagte für 1998 alleine Einkünfte i.H.v. 509.897 DM angesetzt habe, verstoße zudem gegen den Gleichheitssatz. Beim Optionsgeschäft erwerbe der Käufer der Option (Optionsnehmer) vom Verkäufer der Option (Optionsgeber oder sog. Stillhalter) gegen Bezahlung einer Optionsprämie das Recht, eine bestimmte Anzahl Basiswerte am Ende der Laufzeit oder jederzeit innerhalb der Laufzeit der Option zum vereinbarten Basispreis entweder vom Verkäufer der Option zu kaufen (Kaufoption oder "call") oder an ihn zu verkaufen (Verkaufsoption oder "put"). Wenn die effektive Abnahme oder Lieferung des Basiswerts auf Grund der Natur der Sache (wie z.B. bei Optionen auf Indices) oder aufgrund von Handelsbedingungen nicht möglich sei, bestehe die Verpflichtung des Optionsgebers (Stillhalters) bei Ausübung der Option durch den Optionskäufer in der Zahlung der Differenz zwischen vereinbartem Basispreis und Tageskurs des Basiswerts (Barausgleich oder "cash-settlement").

26

Der Unterschied der beiden Arten von Termingeschäften bestehe lediglich darin, dass bei den Optionsgeschäften i.e.S. ein Optionsrecht zunächst gekauft und sodann wieder verkauft werde. Bei den Stillhaltergeschäften erfolge demgegenüber zunächst der Verkauf eines Optionsrechts und sodann der Rückkauf desselben. In beiden Fällen könne die Option natürlich auch verfallen. Von den unter § 22 Nr. 2 EStG fallenden Börsentermingeschäften unterscheide sich das Börsentermingeschäft gemäß § 22 Nr. 3 EStG also nur durch die Umkehrung der zeitlichen Abfolge. Beide Termingeschäfte seien jedoch untrennbar miteinander verknüpft. Denn jedem Käufer einer Option stehe ein Verkäufer (Stillhalter) gegenüber und umgekehrt. Beide Parteien schlossen miteinander eine Wette ab, bei der sie über den zukünftigen Kursverlauf einer Aktie oder eines Börsenindex (z.B. DAX) spekulierten. Während der Optionskäufer entweder auf stark steigende oder stark fallende Kurse setze, erwarte der Verkäufer eines Optionsrechts gleichbleibende oder sich nur geringfügig verändernde Kurse. Daraus ergebe sich, dass Stillhalterprämie und Erlöse aus dem Optionshandel die jeweilige Kehrseite der gleichen Medaille seien und die ihre unterschiedliche Behandlung erst durch das Steuerrecht erzeugt werde. Daher sei es jedenfalls sachwidrig, Stillhalterprämien des Jahres 1998 der Besteuerung zu unterwerfen, obwohl Spekulationsgewinne wegen des Vollzugsdefizits in diesen Jahren nicht erfasst werden dürften (Hinweis auf den Vorlagebeschluss des FG Münster vom 5. April 2005 8 K 4710/01 E, EFG 2005, 117).

27

Die angefochtenen Bescheide seien darüber hinaus auch deshalb rechts- und verfassungswidrig, weil aus der Nichtverrechenbarkeit der Einkünfte aus § 22 Nr. 2 und § 22 Nr. 3 EStG trotz deren untrennbarer Verknüpfung ein Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit resultiere. Dem habe der Gesetzgeber erst durch die ab Veranlagungszeitraum 2009 geltende Subsumtion unter die gleiche Einkunftsart in § 20 Rechnung getragen, während nach dem bis 2008 gültige Rechtslage Steuereinnahmen unter Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips in beliebiger Höhe hätten generiert werden können. Dies zeige insbesondere das Jahr 1998, in dem der Kläger aus den mit den Stillhalterprämien zusammenhängenden Optionsgeschäften einen Verlust von 743.850 DM und damit letztlich einen liquiden Verlust i.H.v. 233.953 DM erzielt habe. Unproblematisch sei die bisherige Gesetzeslage und Verwaltungspraxis der steuerlich getrennten Erfassung von Einkünften aus dem Kauf und anschließendem Verkauf von Optionen (zu einem höheren Preis) einerseits sowie von Prämieinnahmen aus dem Eingehen von Stillhalterpositionen andererseits nur dort, wo die einzelnen Geschäfte isoliert, d.h. unabhängig voneinander getätigt würden. Im Streitfall, in dem der Kauf von Optionen praktisch ausschließlich dazu gedient habe, um in großem Umfang Stillhalterpositionen eingehen zu können, sei eine getrennte Betrachtung sachwidrig. Vielmehr habe es sich bei den Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Kauf von Optionen der Sache nach um Werbungskosten behandelt, da erst diese Aufwendungen die Durchführung der Stillhaltergeschäfte ermöglicht hätten. Letztlich sei die strikte Anwendung der einkommensteuerrechtlichen Normen, die nur der Generierung von Steuereinnahmen dienten, als eine Art "Gestaltungsmissbrauch" des Gesetzgebers zu werten, den der Gesetzgeber nachträglich erkannt und ab dem Jahr 2009 habe heilen wollen.	28
Schließlich seien die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 1996 und 1998 auch deshalb rechtswidrig, weil das beklagte Finanzamt die Verluste aus den Stillhaltergeschäften im Jahr 1997 i.H.v. 335.196 DM nicht mit den positiven Einkünften aus Stillhaltergeschäften im Jahr 1996 i.H.v. 18.850 DM und im Jahr 1998 i.H.v. 509.897 DM verrechnet habe. Der Beklagte habe nicht beachtet, dass aufgrund des BVerfG-Beschlusses 2 BvR 1818/91 vom 30. September 1998, BVerfGE 99, 98, für die Jahre bis 1998 die allgemeinen Bestimmungen zum Verlustausgleich anzuwenden seien (Hinweis auf BFH-Urteil vom 1. Juli 2004 IX R 35/01, WM 2004, 2118; OFD Düsseldorf, Verf. v. 12.4.1999 - S 2256 - 13 - St 122 K / S 2257 -12-St 122 K, DB 1999, 985).	29
Im Übrigen sei hinsichtlich des Jahres 1996 Festsetzungsverjährung eingetreten. Es fehle am subjektiven Tatbestand, weil der Kläger nicht geahnt habe, dass die Prämien aus Stillhaltergeschäften steuerlich eine andere Einkunftsart darstellen könne als herkömmliche Optionsgeschäfte und dass insoweit keine Verrechnungsmöglichkeit bestehe. Denn um Stillhalterpositionen in einem so großen Umfang eingehen zu können, seien die entsprechenden Gegengeschäfte zwingend erforderlich. Für den Börsenhändler spiele die steuerliche Trennung keine Rolle, für den privaten Spekulanten könne sie aber zum wirtschaftlichen Ruin führen. Für eine Anwendung der auf 5 Jahre verlängerten Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO sei daher kein Raum.	30
Die Kläger beantragen,	31
das Verfahren auszusetzen und eine Entscheidung des BVerfG über die Frage einzuholen, ob die Versteuerung der Stillhalter-Prämien in den Jahren 1996 bis 2000 verfassungsgemäß war,	32
hilfsweise die geänderten Einkommensteuerbescheide für 1996, 1998 und 1999 vom 4. Januar 2005 und für 2000 vom 5. Januar 2005 sowie die Einspruchsentscheidung vom 15.	33

Januar 2009 aufzuheben und außerdem die Bescheide über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 1999 und den 31. Dezember 2000 entsprechend zu ändern,

äußerst hilfsweise die Zulassung der Revision.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte bezieht sich dazu im Wesentlichen auf die Begründung in der Einspruchsentscheidung.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist nur in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet. Nach der für die Streitjahre geltenden Rechtslage war keine Verrechnung von Gewinnen/Verlusten aus dem Optionshandel an der Deutschen Terminbörse (Spekulationsgeschäfte i.S. § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 EStG) mit Gewinnen/Verlusten aus Stillhalter-Geschäften (sonstige Einkünfte i.S. § 22 Nr. 3 EStG) möglich.

1. Zutreffend hat der Beklagte die Geschäfte des Klägers nicht als gewerblichen Wertpapierhandel – mit der Folge einer Verrechnungsmöglichkeit von Stillhalterprämien und den Ergebnissen aus dem Optionshandel – erfasst, sondern die Geschäfte als private Vermögensverwaltung des Klägers gewertet, weil er in allen Fällen auf eigene Rechnung tätig geworden ist (BFH-Urteil vom 30. Juli 2003 X R 7/99, BFHE 204, 419, BStBl II 2004, 408; ebenso im Anschluss daran BFH-Urteile vom 29. Juni 2004 IX R 26/03, BFHE 206, 418, BStBl II 2004, 995 und vom 1. Juni 2004 IX R 35/01, BFHE 206, 273, BStBl II 2005, 26)

2. Zu Recht hat der Beklagte das Ergebnis des Klägers aus dem Optionshandel als Spekulationsgeschäfte erfasst.

a) Die Einnahmen aus Optionsgeschäften sind gemäß § 22 Nr. 2 i. V. mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG (1998) bzw. § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG (1999 und 2000) als Spekulationsgeschäfte steuerpflichtig, soweit der Zeitpunkt zwischen dem Erwerb und der Veräußerung der Optionsscheine nicht mehr als sechs Monate (bis 1998) bzw. ein Jahr (ab 1999) beträgt. Der Steuerpflichtige, der seine an der Deutschen Terminbörse (jetzt: EUREX) erworbenen Optionsrechte innerhalb der Spekulationsfrist glattstellt, verwirklicht in Höhe der Differenz zwischen der bei Abschluss des Eröffnungsgeschäfts gezahlten und der bei Abschluss des Gegengeschäfts vereinnahmten Optionsprämien den Steuertatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG, und zwar unabhängig davon, welcher Basiswert den Gegenstand des Optionsgeschäfts bildet (BFH-Urteil vom 29. Juni 2004 IX R 26/03, BFHE 206, 418, BStBl II 2004, 995 in Bestätigung des BFH-Urteils vom 24. Juni 2003 IX R 2/02, BFHE 202, 351, BStBl II 2003, 752).

b) Entgegen der Ansicht der Kläger bleibt § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG für das Jahr 1996 anwendbar, auch wenn das BVerfG diese Vorschrift, soweit sie Veräußerungsgeschäfte aus Wertpapieren betrifft, durch Urteil vom 9. März 2004 2 BvL 17/02 (BVerfGE 110, 94, BStBl II 2005, 56) in der für 1997 und 1998 geltenden Fassung für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar und nichtig erklärt hat (BFH-Urteil vom 29. Juni 2004 IX R 26/03, BFHE 206, 418, BStBl II 2004, 995 betreffend das Jahr 1996). Zwar ist davon auszugehen, dass auch im Streitjahr 1996 ein vergleichbares Vollzugsdefizit gegeben war,

wie es das BVerfG für die Jahre 1997 und 1998 festgestellt hat. Es ist indes ausgeschlossen, dass das BVerfG § 23 EStG für Wertpapiergeschäfte im Streitjahr für nichtig erklären würde. So hatte das BVerfG in seinem Urteil zur Zinsbesteuerung vom 27. Juni 1991 2 BvR 1493/89 (BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654) zwar ein mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbares Vollzugsdefizit hinsichtlich § 20 EStG festgestellt, die darauf gestützte Verfassungsbeschwerde aber gleichwohl zurückgewiesen, weil die Verfassungsrechtslage bisher nicht erkannt worden sei und deshalb Anlass bestanden habe, das bisherige Recht noch für eine Übergangszeit hinzunehmen und dem Gesetzgeber Gelegenheit zu geben, sich binnen einer angemessenen Frist auf die nunmehr geklärte verfassungsrechtliche Lage einzustellen. Diese Erwägungen gelten ebenso für das Vollzugsdefizit, welches das BVerfG nunmehr für § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG festgestellt hat. Auch hier war die Verfassungsrechtslage seinerzeit nicht erkannt worden. Die dem Gesetzgeber insoweit zuzubilligende Übergangszeit umfasst auch noch das Streitjahr, weil die Frage des gleichheitswidrigen Vollzugsdefizits in der Fachwelt für die Vorschrift des § 20 EStG (vgl. die Nachweise in BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654 unter C. II. 1. b dd der Gründe) deutlich früher aufgeworfen worden ist als für § 23 EStG (BFH-Urteil vom 29. Juni 2004 IX R 26/03, BFHE 206, 418, BStBl II 2004, 995; ferner für die Streitjahre 1989 bis 1993 BFH-Urteil vom 1. Juni 2004 IX R 35/01, BFHE 206, 273, BStBl II 2005, 26).

3. Die Prämien, die der Kläger aus der Einräumung von Optionen als Stillhalter vereinnahmte, sind als Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 EStG (Einkünfte aus Leistungen) zu erfassen, und zwar unabhängig davon, auf welchem Basiswert die Option beruht. Denn der Stillhalter erhält diese Prämie unabhängig vom Zustandekommen des Wertpapiergeschäfts allein für die Stillhaltung als Entschädigung für die Bindung und die Risiken, die er durch die Begebung des Optionsrechts eingeht (BFH-Urteile vom 29. Juni 2004 IX R 26/03, BFHE 206, 418, BStBl II 2004, 995 für das Streitjahr 1994, vom 17. April 2007 IX R 40/06, BFHE 217, 566, BStBl II 2007, 608 betreffend das Streitjahr 1999). 44

a) Der BFH hat sich dabei trotz der Subsidiarität des § 22 Nr. 3 EStG gegenüber § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG (für Streitjahre ab 1999; § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG für Streitjahre bis 1998) ausdrücklich dagegen ausgesprochen, die Prämien aus der Einräumung von Optionen als Stillhalter ebenfalls unter § 23 EStG zu subsumieren. Der Steuertatbestand des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist danach schon deshalb nicht erfüllt, weil es an einem der "Veräußerung" vorgeschalteten Erwerb fehlt, so dass die vom Kläger begehrte Verlustverrechnung ausscheidet (BFH-Urteil vom 29. Juni 2004 IX R 26/03, BFHE 206, 418, BStBl II 2004, 995; BFH-Beschluss vom 25. Mai 2010 IX B 179/09, BFH/NV 2010, 1627 betreffend die Jahre 2003, 2004, 2002, wenn dieser auch durch BVerfG-Beschluss vom 11. Oktober 2010 2 BvR 1710/10 wegen Verletzung rechtlichen Gehörs aufgehoben und an den BFH zurückverwiesen wurde; ferner FG Köln, Urteil vom 16. Februar 2006 2 K 7423/00, EFG 2006, 1061). Vielmehr trennt der BFH ausdrücklich zwischen Eröffnungs-, Basis- und Gegengeschäft, so dass das die Prämie auslösende Begeben einer Option und das nachfolgende Geschäft (z.B. Glattstellung oder Basisgeschäft) kein einheitliches Termingeschäft bilden. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG betrifft lediglich Optionen, die der Berechtigte erwirbt, nicht aber solche, die er einräumt (BFH-Urteil vom 17. April 2007 IX R 40/06, BFHE 217, 566, BStBl II 2007, 608 betreffend das Streitjahr 1999). 45

b) Den Vorlage-Beschluss des FG Münster vom 5. April 2005 8 K 4710/01 E (EFG 2005, 1117), welches – wie in den vom BVerfG entschiedenen Jahren 1997 und 1998 – betreffend das Streitjahr 1996 die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von privaten Spekulationsgeschäften bei Wertpapieren und Optionsrechten angenommen hat, hat das BVerfG mit Beschluss vom 18. April 2006 2 BvL 8/05 (BFH/NV 2006, Beilage 3, 364) als 46

unzulässig verworfen. Das nachgehende Urteil des FG Münster vom 14. September 2006 8 K 4710/01 E, EFG 2007, 133 beruht dann wieder auf den Grundsätzen des BFH.

4. Entgegen der Auffassung der Kläger können die Ergebnisse aus den Optionskäufen nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus § 22 Nr. 3 EStG berücksichtigt werden, auch wenn nicht von der Hand zu weisen ist, dass diese Geschäfte die Durchführung der Stillhaltergeschäfte erst ermöglicht hatten. 47

a) Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 S. 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte. Sie sind gemäß S. 2 der Vorschrift bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. 48

b) Die Rechtsprechung hat sich bislang lediglich für den Fall, dass der Steuerpflichtige die eingeräumte Option glattstellt, um auf diese Weise seine Inanspruchnahme zu vermeiden, dafür ausgesprochen, dass die im Gegengeschäft gezahlten Prämien als Werbungskosten bei den Einkünften aus § 22 Nr. 3 EStG abziehbar sind (BFH-Urteil vom 29. Juni 2004 IX R 26/03, BFHE 206, 418, BStBl II 2004, 995 betreffend das Streitjahr 1994; ferner BFH-Urteil vom 17. April 2007 IX R 23/06, BFHE 217, 562, BStBl II 2007, 606 betreffend die Streitjahre 1997 und 1998; a.A. FG Köln, Urteil vom 16. Februar 2006 2 K 7423/00, EFG 2006, 1061; vgl. BMF-Schreiben vom 10. November 1994, BStBl I 1994, 816, Tz. 15, und BMF-Schreiben vom 27. November 2001, BStBl I 2001, 986, Tz. 26; dazu Harenberg, FR 2002, 109 ff.; Lohr, DStR 2002, 1893, 1894; Hamacher, Wertpapiermitteilungen --WM-- 1995, 777, 781). Daran ändert sich auch dann nichts, wenn der Kläger die Glattstellung auch zur Absicherung seines Vermögens unternimmt, weil ihm ohne die Schließung des Optionsgeschäfts ein höherer Verlust durch die Inanspruchnahme des Optionsnehmers droht. Denn der Kläger wendet die Prämien im Rahmen des Gegengeschäfts auf, um seine Einnahmen aus dem Stillhaltergeschäft zu sichern. Deshalb hängt das im Gegengeschäft gezahlte Entgelt mit der erhaltenen Stillhalterprämie unmittelbar zusammen (a.A. FG Köln, Urteil vom 16. Februar 2006 2 K 7423/00, EFG 2006, 1061: Aufwendungen zur Sicherung des Vermögens, jedoch insoweit aufgehoben durch BFH-Urteil vom 17. April 2007 IX R 23/06, BFHE 217, 562, BStBl II 2007, 606). 49

c) Dies kann nach Auffassung des Senats aber aus systematischen Gründen nicht dazu führen, die Verluste aus einer Einkunftsart (im Streitfall aus § 22 Nr. 2 i. V. mit § 23 Abs. 1 EStG) als Werbungskosten im Rahmen einer anderen Einkunftsart (im Streitfall aus sonstigen Einkünften gemäß § 22 Nr. 3 EStG) anzusehen. Eine solche Wertung war im Streitfall unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auch nicht de lege ferenda vor dem Hintergrund möglich, dass der Gesetzgeber beide Arten von Geschäften für Veranlagungszeiträume ab 2009 in § 20 EStG geregelt hat (s.o.). Jede andere Auslegung liefe auf eine Aushöhlung der Verlustausgleichbeschränkung gemäß § 23 Abs. 3 S. 8 EStG hinaus, der den sog. vertikalen Verlustausgleich zwischen privaten Veräußerungsverlusten i.S. des § 23 Abs. 1 EStG und positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausdrücklich ausschließt und dessen Verfassungsmäßigkeit vom BFH wegen der Besonderheiten dieser Einkunftsart wiederholt bestätigt worden ist, weil der Steuerpflichtige den Veräußerungszeitpunkt letztlich selbst wählen kann (vgl. etwa BFH-Urteil vom 18. Oktober 2006 - IX R 28/05, BFHE 215, 202, BStBl II 2007, 259). 50

5. Schließlich sind die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 1996 und 1998 entgegen der Ansicht der Kläger auch nicht deshalb rechtswidrig, weil der Beklagte die Verluste aus den Stillhaltergeschäften im Jahr 1997 i.H.v. 335.196 DM nicht mit den positiven Einkünften aus Stillhaltergeschäften im Jahr 1996 i.H.v. 18.850 DM und im Jahr 1998 i.H.v. 509.897 DM verrechnet hat. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem BVerfG- 51

- a) Bis 1998 durften Verluste aus Leistungen i.S. von § 22 Nr. 3 EStG nur mit anderen, im selben Veranlagungszeitraum erzielten positiven Einkünften ausgeglichen werden. In seinem Beschluss vom 30. September 1998 - 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 98 hatte das BVerfG diese Beschränkung des Verlustabzugs für die wiederkehrende, nicht unter § 15 oder § 21 EStG fallende Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter für nichtig erklärt und dabei die völlige Nichtigkeit von § 22 Nr. 3 S. 3 a.F. ausgesprochen, was sich auf alle noch nicht bestandskräftigen Altfälle auswirkt. Konsequenz ist die Anwendbarkeit der allgemeinen Regelungen über Verlustausgleich und Verlustabzug in allen noch offenen Fällen (BFH-Urteil vom 17. April 2007 IX R 23/06, BFHE 217, 562, BStBl II 2007, 606 betreffend die Streitjahre 1997 und 1998; vgl. ferner BFH-Urteil vom 1. Juni 2004 IX R 35/01, BFHE 206, 273, BStBl II 2005, 26; vgl. ferner OFD Düsseldorf, Verf. v. 12.4.1999 - S 2256 - 13 - St 122 K / S 2257 - 12-St 122 K, DB 1999, 985), so dass sich die Möglichkeit einer Verlustverrechnung auch mit anderen positiven Einkünften sowie eines Verlustvor- und -rücktrags gemäß § 10d EStG ergibt. 52
- b) Im Streitfall hilft dies den Klägern jedoch letztlich nicht weiter. Denn auch dann hätten die Verluste des nicht im Streit befindlichen Jahres 1997 aus Stillhaltergeschäften zunächst mit den positiven Spekulationseinkünften bzw. den anderen Einkünften der Kläger dieses Jahres verrechnet werden müssen und wären dabei vollständig aufgebraucht worden; sie stünden dementsprechend für die hier maßgeblichen Jahre 1998 bis 2000 nicht weiter zur Verfügung. 53
- Für die Jahre 1998 bis 2000 wirkt sich die Nichtigkeit des § 22 Nr. 3 S. 3 a. F. nicht weiter aus, weil in diesen Jahren die Verluste nicht im Rahmen der Stillhaltergeschäfte (sonstige Einkünfte), sondern im Rahmen der Spekulationsgeschäfte erzielt worden sind. 54
6. Zu Unrecht hat der Beklagte allerdings auch für das Streitjahr 1996 einen Änderungsbescheid erlassen. Denn dies war ihm wegen der für dieses Jahr bereits eingetretenen Festsetzungsverjährung (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 AO) verwehrt. Eine leichtfertige Steuerverkürzung gemäß § 378 Abs. 1 S. 1 AO, die zu einer Verlängerung der Festsetzungsfrist auf 5 Jahre geführt hätte (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO), kann das Gericht entgegen der Auffassung des Beklagten nicht erkennen. 55
- a) Eine leichtfertige Steuerverkürzung i.S. von § 378 Abs. 1 Satz 1 AO begeht, wer den Finanzbehörden gegenüber – unter Berücksichtigung seiner persönlichen Fähigkeiten – grob fahrlässig unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht oder die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt. Ein derartiges Verschulden wird bejaht, wenn der Täter nach den Gegebenheiten des konkreten Falls und seinen individuellen Fähigkeiten in der Lage gewesen wäre, den sich aus den konkret einschlägigen gesetzlichen Regelungen ergebenden Sorgfaltspflichten zu genügen (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2002 - IV R 37/01, BFHE 200, 495, BStBl II 2003, 385). 56
- b) Unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Streitfalls gelangt das Gericht zu der Auffassung, dass dem Kläger bei den unvollständigen Angaben für das Jahr 1996 jedenfalls keine grobe Fahrlässigkeit vorgeworfen werden kann. Etwas anderes ergibt sich auch nicht unter Berücksichtigung der Einlassung des Klägers vom 7. November 2002, die der Beklagte dahin wiedergibt, dass der Kläger zwar um die Steuerpflicht gewusst habe, gleichwohl aber wegen der sich in der Gesamtbetrachtung ergebenden Verluste der Optionsgeschäfte davon ausgegangen sei, hieraus keine steuerlichen Konsequenzen ziehen zu müssen. Eine solche Annahme ist vor dem Hintergrund des tatsächlichen Zusammenhangs der Geschäfte im 57

Bankalltag und der Neuregelung beider Tatbestände innerhalb einer Einkunftsart für Veranlagungszeiträume ab 2009 zumindest nicht völlig abwegig, so dass dem Kläger seine subjektive Vorstellung der Verrechnungsmöglichkeit aus Sicht des Gerichts zumindest nicht zu widerlegen ist. Für eine Anwendung der auf 5 Jahre verlängerten Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO ist daher kein Raum.

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 S. 1 FGO. 58

8. Die Revision wird zugelassen, weil die Neuregelung der Erfassung von Stillhalter-Prämien und des Derivatehandels in § 20 Abs. 1 Nr. 11 bzw. § 20 Abs. 2 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2009 ein neues Licht auf die in der Vergangenheit vom BFH verneinte Frage werfen könnte, ob Gewinne/Verluste aus dem Optionshandel (Spekulationsgeschäfte i.S. von § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 EStG) mit Gewinnen/Verlusten aus Stillhalter-Geschäften (sonstige Einkünfte i.S. § 22 Nr. 3 EStG) ausgleichsfähig sind, so dass die Frage für vergangene Jahre wieder grundsätzliche Bedeutung gewinnt. 59