

Urteil vom 18. August 2015, I R 38/12

Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer - Glattstellung von Optionsgeschäften

BFH I. Senat

EStG § 36 Abs 2 S 2 Nr 3, EStG § 22 Nr 3, EStG § 20 Abs 1 Nr 3, EStG § 11 Abs 2 S 1, EStG § 36 Abs 2 S 2 Nr 3, EStG § 22 Nr 3, EStG § 11 Abs 2 S 1, AEUV Art 63, AEUV Art 64

vorgehend FG Münster, 18. Januar 2012, Az: 5 K 105/07 E

Leitsätze

1. NV: § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. f EStG 1990 n.F./1997 erfordert ab dem Veranlagungszeitraum 1996 auch für die aufgrund der unionsrechtlichen Freiheit des Kapitalverkehrs ermöglichte Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer die vorherige Einbeziehung der Anrechnungsbeträge in die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die Körperschaftsteuerbeträge sind zu diesem Zweck im Festsetzungsverfahren zu beziffern und nachzuweisen (Bestätigung des Senatsurteils vom 15. Januar 2015 I R 69/12, BFHE 249, 99) .

2. NV: § 22 Nr. 3 EStG 1990 verkörpert im Hinblick auf die Veräußerung von Kaufoptionen (Eröffnungsgeschäft) auch im Veranlagungszeitraum 1996 einen steuerlichen Einmaltatbestand, weshalb durch das zugehörige sog. Glattstellungsgeschäft entstandene Werbungskosten -- in Ausnahme zu § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG 1990 (sog. Abflussprinzip) -- dem Veranlagungszeitraum des Eröffnungsgeschäfts zuzuordnen sind (Anschluss an BFH-Rechtsprechung) .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19. Januar 2012 5 K 105/07 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 A. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Einkünfte aus Kapitalvermögen um Beträge ausländischer Körperschaftsteuern zu erhöhen sind und wann Glattstellungsprämien eines Kaufoptionsgeschäftes als Werbungskosten abziehbar sind.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind je zur Hälfte Erben der in den Streitjahren zusammenveranlagten Eheleute FS geworden (Erblasser), die während des finanzgerichtlichen Verfahrens verstarben.
- 3 FS hatte im Jahr 1995 durch die Veräußerung von Kaufoptionen (Recht zum Erwerb eines Wertpapiers zu einem bestimmten Preis) für B AG Namensaktien 4.310 DM (Optionsprämie 4.650 DM abzüglich DTB-Gebühren 40 DM und Provision 300 DM) vereinnahmt. Diese Position stellte er im Streitjahr 1996 glatt, indem er 20 Kaufoptionen für dieselbe Aktie zum Preis von 12.090 DM erwarb (sog. Closing). Darüber hinaus erzielten die Erblasser Dividenden von verschiedenen im Ausland ansässigen Unternehmen.
- 4 Im Klageverfahren vor dem Finanzgericht (FG) Münster beehrten die Kläger zuletzt noch den Abzug der Glattstellungsprämie als Werbungskosten bei den Einkünften aus sonstigen Leistungen im Jahr 1996, die Erhöhung der Einkünfte aus Kapitalvermögen um die Beträge ausländischer Körperschaftsteuer sowie deren Anrechnung auf die Einkommensteuer. Im Urteil vom 19. Januar 2012 5 K 105/07 E (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 946) wies das FG die Klage ab.
- 5 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts und beantragen sinngemäß, das angefochtene

Urteil aufzuheben, die Einkommensteuer-Festsetzung 1996 dahin abzuändern, dass weitere Werbungskosten bei den Einkünften gemäß § 22 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in Höhe von 12.090 DM berücksichtigt und die Einkünfte aus Kapitalvermögen um folgende auf die Einkommensteuer anzurechnende ausländische Körperschaftsteuerbeträge erhöht werden: für 1996 um 32.022,53 DM, für 1998 um 64.151,08 DM, für 1999 um 75.662,14 DM, für 2000 um 107.071,94 DM, für 2001 um 128.176,70 DM.

- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten. Es hat sich in der Sache dem FA angeschlossen und stellt keine eigenen Anträge.

Entscheidungsgründe

- 8 B. Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das zulässige Begehren der Erhöhung der Kapitaleinkünfte um Beträge auf Dividenden lastender ausländischer Körperschaftsteuer bleibt in der Sache ohne Erfolg und die geltend gemachten sog. Glattstellungsprämien sind nicht im Streitzeitraum als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der von den Klägern im Revisionsverfahren bedingt erklärten Klagerücknahme kommt keine Bedeutung zu.
- 9 I. Erster Streitpunkt: Körperschaftsteueranrechnung
- 10 1. Die Klage ist ungeachtet dessen zulässig, dass die Kläger --per Saldo in allen Streitjahren-- eine Erhöhung der Steuerfestsetzung begehren.
- 11 Eine Anfechtungsklage ist zwar grundsätzlich nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den angefochtenen Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein (§ 40 Abs. 2 FGO) und das ist regelmäßig nicht der Fall, wenn der Steuerpflichtige behauptet, eine Steuer sei zu niedrig festgesetzt. Diese Grundsätze können allerdings zurücktreten, wenn andernfalls die Anrechnung einer höheren Körperschaftsteuer nicht möglich wäre. Es erweist sich dann als notwendig, die entsprechenden Einnahmen bei der Veranlagung zu erfassen, also die Einkünfte aus Kapitalvermögen entsprechend zu erhöhen. So liegen die Dinge im Streitfall.
- 12 § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. f des Einkommensteuergesetzes 1990 in der Fassung seit dem Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) --EStG 1990 n.F./1997-- schließt vom Veranlagungszeitraum 1996 an eine Anrechnung der Körperschaftsteuer aus, wenn die Einnahmen oder die anrechenbare Körperschaftsteuer bei der Veranlagung nicht erfasst werden, und zwar auch dann, wenn es um die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer geht. Um Wiederholungen zu vermeiden, verweist der Senat zu alledem auf sein Urteil vom 15. Januar 2015 I R 69/12 (BFHE 249, 99).
- 13 2. Das Begehren der Kläger, ausländische Körperschaftsteuer in die Einkünfte aus Kapitalvermögen einzubeziehen, ist aber unbegründet, weil im Ausland tatsächlich angefallene Körperschaftsteuer im Streitfall nicht feststellbar war.
- 14 a) § 20 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG 1990 n.F./1997 nimmt den durch den unionsrechtlichen Anwendungsvorrang modifizierten § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 1 EStG 1990 n.F./1997 in Bezug, dem zufolge sich der Anrechnungsbetrag bei Ausschüttungen nicht unbeschränkt steuerpflichtiger Gesellschaften --unter Beachtung einer Anrechnungshöchstgrenze (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--, früher Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, Meilicke II vom 30. Juni 2011 C-262/09, EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669, Rz 32 f.; vgl. auch EuGH-Urteil Kronos International vom 11. September 2014 C-47/12, EU:C:2014:2200, Internationales Steuerrecht 2014, 724, Rz 83)-- nach der tatsächlich im Sitzstaat der ausschüttenden Körperschaft festgesetzten ausländischen Körperschaftsteuer bemisst und die --ohne dass die tatsächliche Entrichtung des Steuerbetrages als solche nachgewiesen werden müsste-- dem vereinnahmten Beteiligungsertrag nach steuerlichen Grundsätzen ("Verwendungsfiktion") zuzuordnen ist. Das alles hat der Senat im Anschluss an die EuGH-Urteile Meilicke I vom 6. März 2007 C-292/04 (EU:C:2007:132, Slg. 2007, I-1835) und Meilicke II (EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669) in seinem Urteil in BFHE 249, 99 im Einzelnen dargelegt und würde jedenfalls im Ausgangspunkt auch für die von den Klägern geltend gemachte Körperschaftsteuer aus Drittstaaten gelten. Denn die Freiheit des Kapitalverkehrs schützt auch den Verkehr mit Drittstaaten und für das Vorliegen von Direktinvestitionen im Sinne der sog. "Stand still"-Klausel (Art. 57 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG--, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABLEG--

1997, Nr. C 340, 1, jetzt Art. 64 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV--, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47; vgl. dazu Senatsurteil vom 18. Dezember 2013 I R 71/10, BFHE 244, 331, BStBl II 2015, 361, m.w.N.) ist im Streitfall nichts ersichtlich. Eine abschließende Erörterung der Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit bei Dividenden aus Drittstaaten ist im Streitfall allerdings aufgrund des fehlenden Nachweises von Körperschaftsteuer aus Drittstaaten (dazu sogleich b) nicht veranlasst.

- 15** b) Das FG ist in seiner Entscheidung davon ausgegangen, dass der Nachweis der Höhe der auf den Dividenden lastenden ausländischen Körperschaftsteuer nicht erbracht sei. Diese Feststellungen sind revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 16** aa) Das FG ist verfahrensrechtlich zutreffend davon ausgegangen, dass Nachweisobliegenheit und -risiko für die Anrechnungsvoraussetzungen den Anteilseigner treffen, und zwar ungeachtet praktischer Probleme, die erforderlichen Informationen von den ausschüttenden Gesellschaften zu erlangen, weil der fehlende Informationsfluss auf Anlegerseite kein Problem ist, welches der betroffene Mitgliedstaat auffangen müsste, sodass bezogen auf Mitgliedstaaten auch nicht vom Amtshilfeverfahren (Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABIEG 1977, Nr. L 336, 15; geändert durch die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren, ABIEG 1992, Nr. L 76, 1) Gebrauch gemacht werden muss (vgl. Senatsurteil in BFHE 249, 99, sowie EuGH-Urteil Meilicke II, EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669, Rz 44 f., 48, 52). Es hat ferner angesichts der Unanwendbarkeit von § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b EStG 1990 n.F./1997 (Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung) richtigerweise alle Beweismittel akzeptiert (vgl. nochmals Senatsurteil in BFHE 249, 99) und auf dieser Grundlage ausgeführt, dass es sich bei den Darlegungen der Kläger und der von ihnen vorgelegten Unterlagen um eine rein rechnerische Ermittlung der Körperschaftsteuerbelastung handele und nicht erkennbar sei, inwieweit es sich um eine tatsächliche Körperschaftsteuerbelastung gehandelt habe.
- 17** bb) Diese im Bereich der Sachverhaltswürdigung liegende Schlussfolgerung des FG ist möglich und daher für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend. Denn sie ist zum einen materiell-rechtlich nicht zu beanstanden. Insbesondere ist auch unter Anwendung einer Verwendungsfiktion erforderlich, dass der "Körperschaftsteuer-Vorrat" der Gesellschaft im Ausgangspunkt durch tatsächlich von der Gesellschaft geschuldete Steuern gefüllt worden ist (vgl. dazu Senatsurteil in BFHE 249, 99). Sie ist zum anderen aber auch nicht mit durchgreifenden Verfahrensrügen angefochten worden. Nichts anderes gilt im Ergebnis hinsichtlich der Ausführungen zu den Ausschüttungen von X und Y. Zwar hat das FG u.a. für maßgeblich erachtet, für welche Wirtschaftsjahre konkret ausgeschüttet worden sei. Das ist jedoch nur als Teil der Gesamtwürdigung des FG zu verstehen, deren Ergebnis angesichts der von den Klägern tatsächlich vorgelegten Unterlagen hiervon nicht entscheidend beeinflusst ist.
- 18** c) Danach sind unter den Gegebenheiten des Streitfalls keine streitentscheidenden unionsrechtlichen Fragen ungeklärt, sodass es einer Vorlage an den EuGH nach Art. 267 AEUV nicht bedarf.
- 19** II. Zweiter Streitpunkt: Sog. Glattstellungsprämie
- 20** 1. Die von FS 1996 gezahlte sog. Glattstellungsprämie hat das FG zu Recht nicht in diesem Jahr als Werbungskosten berücksichtigt.
- 21** a) Die Vorinstanz geht --wie auch die Beteiligten-- zutreffend davon aus, dass Prämien, die der Stillhalter für die Einräumung einer Option (Eröffnungsgeschäft) --hier im Jahr 1995-- vereinnahmt, den sonstigen Einkünften i.S. des § 22 Nr. 3 EStG 1990 unterfallen und dass die vom Stillhalter seinerseits gezahlten Prämien für den Erwerb gleichartiger, gegenläufiger Optionen zur Glattstellung der eröffneten Position im Rahmen eines Gegengeschäftes als hierauf bezogene Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG 1990) anzusehen sind, weil sie aufgewandt werden, um die Einnahmen aus dem Stillhaltergeschäft zu sichern (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Februar 2015 IX R 8/14, BFH/NV 2015, 830; vom 13. Februar 2008 IX R 68/07, BFHE 220, 436, BStBl II 2008, 522; vom 17. April 2007 IX R 23/06, BFHE 217, 562, BStBl II 2007, 606; vom 29. Juni 2004 IX R 26/03, BFHE 206, 418, BStBl II 2004, 995; s. auch BFH-Urteil vom 11. Februar 2014 IX R 46/12, BFH/NV 2014, 1025). Dies bedarf keiner weiteren Erläuterung.
- 22** b) Entgegen der Auffassung der Revision ist der Werbungskostenabzug aber nicht im Streitjahr vorzunehmen.

- 23** aa) Zwar sind Werbungskosten grundsätzlich für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG 1990). Sie müssen aber --wie sich aus den Ausnahmeregelungen in § 11 Abs. 1 und 2 EStG 1990 ergibt-- nicht vollständig nach einem strengen Abflussprinzip erfasst werden. Ausnahmen können sich aus einer abweichenden gesetzlichen Regelung oder zwangsläufig aus der Art einmaliger Leistungen i.S. des § 22 Nr. 3 EStG 1990 ergeben (vgl. nur Senatsurteil vom 17. April 1996 I R 78/95, BFHE 180, 559, BStBl II 1996, 571).
- 24** Der BFH hat hierzu im Fall einer einmaligen Vermittlungsleistung i.S. des § 22 Nr. 3 EStG 1990 --im Anschluss an seine Rechtsprechung zu Spekulationsgeschäften (§ 22 Nr. 2, § 23 EStG 1990; s. BFH-Urteil vom 17. Juli 1991 X R 6/91, BFHE 165, 85, BStBl II 1991, 916)-- ausgeführt, dass das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG 1990 zwar bei regelmäßigen Leistungen, nicht aber bei einmaligen (sonstigen) Leistungen anzuwenden ist, die ebenso wie Spekulationsgeschäfte dadurch gekennzeichnet sind, dass sie nicht auf Wiederholung angelegt sind (vgl. BFH-Urteil vom 3. Juni 1992 X R 91/90, BFHE 168, 272, BStBl II 1992, 1017; s.a. BFH-Urteil vom 25. Februar 2009 IX R 33/07, BFH/NV 2009, 1253, sowie Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 30. September 1998 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88). Gleiches gilt im Rahmen eines Stillhaltergeschäftes, das ebenfalls als einmalige sonstige Leistung anzusehen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 562, BStBl II 2007, 606). § 22 Nr. 3 EStG 1990 ist als punktueller Besteuerungstatbestand konturiert, der erst abgeschlossen ist, wenn endgültig feststeht, dass der Steuerpflichtige den Erlös behalten darf und keine weiteren Werbungskosten anfallen (s. BFH-Urteil in BFHE 168, 272, BStBl II 1992, 1017: "Einmaltatbestand"). Im Bereich der Spekulationsgeschäfte wurde das u.a. damit begründet, dass die Vorschrift mit § 23 Abs. 3 (später Abs. 4) EStG 1990 eine eigenständige, § 11 Abs. 2 EStG 1990 durchbrechende "Gewinnermittlungsvorschrift" beinhalte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 165, 85, BStBl II 1991, 916). Hieran anschließend hat der BFH auch für die einmaligen (sonstigen) Leistungen i.R. des § 22 Nr. 3 EStG 1990 erkannt, dass in entsprechender Weise eine punktuelle Überschussermittlung zu erfolgen habe, um Wertungswidersprüche zu vermeiden und der Eigenart und Entstehungsgeschichte der einmaligen sonstigen Leistungen und der Veräußerungsgeschäfte gerecht zu werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 168, 272, BStBl II 1992, 1017).
- 25** bb) Die streitige Glattstellungsprämie, mit der das im Jahr 1995 über die Deutsche Terminbörse eröffnete Stillhaltergeschäft geschlossen wurde, ist danach im Jahr des Einnahmezufusses und nicht nach § 11 Abs. 2 EStG 1990 im Streitjahr 1996 abzuziehen.
- 26** Dem steht auch nicht entgegen, dass der BFH für das Streitjahr 1996 --sowie für das Jahr 1995-- aufgrund verfassungskonformer Auslegung im Anschluss an den (zu laufenden sonstigen Einkünften ergangenen) Beschluss des BVerfG in BVerfGE 99, 88 das Verlustausgleichs- und -abzugsverbot des § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG 1995 für unanwendbar erachtet hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 562, BStBl II 2007, 606) und die Neuregelung einer Verlustausgleichsbeschränkung in § 22 Nr. 3 Sätze 3 und 4 EStG 1997 durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) erst ab dem 1. Januar 1999 eingriff. Denn am Charakter als Besteuerungstatbestand für einmalige Leistungen und an der zu § 23 Abs. 3 bzw. 4 Satz 1 EStG 1990 parallelen Überschussermittlung ändert der (zeitweise mögliche) unbeschränkte Verlustausgleich nichts. Dem entspricht es, dass der BFH auch nach der Entscheidung in BFHE 217, 562, BStBl II 2007, 606 an der das Abflussprinzip durchbrechenden Rechtsprechung festgehalten hat (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 1253).
- 27** III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de