Urteil vom 07. Juni 2016, VIII R 32/13

Abzug von Swapkosten als nachträgliche Beteiligungsaufwendungen - Wegfall des Veranlassungszusammenhangs bei Anteilsrückübertragung und rückwirkendem Verzicht auf die Beteiligungserträge für die gesamte Haltedauer - Entscheidung über vor dem FG gestellte Hilfsanträge im späteren Revisionsverfahren

BFH VIII. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 22 Nr 1, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 4, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 5, EStG § 22 Nr 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, EStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 16. April 2013, Az: 4 K 2859/09

Leitsätze

1. Veräußert ein Steuerpflichtiger die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit wirtschaftlicher Wirkung auf den Stichtag des Erwerbs an den Veräußerer zurück und soll diesem für die gesamte Haltedauer des Steuerpflichtigen das Gewinnbezugsrecht zustehen, ist ein Abzug nachträglicher Finanzierungsaufwendungen des Steuerpflichtigen nach Veräußerung der Beteiligung ausgeschlossen .

2. Ein Abzug sog. Swapkosten aus einem Zinssatzswap, die zu den vertraglich vereinbarten Zinsfestschreibungsterminen im Wege eines Differenzausgleichs gezahlt werden, als Werbungskosten bei den Einkünften aus § 22 Nr. 1 EStG kommt nicht in Betracht .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten werden das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 17. April 2013 4 K 2859/09 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 4. Juni 2009, soweit sie die Einkommensteuer 2003 betrifft, aufgehoben.

Die Einkommensteuer 2003 wird unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids des Beklagten vom 29. April 2005 auf den Betrag festgesetzt, der sich bei Ansatz weiterer Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 1.660 € ergibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben für den Zeitraum bis zum 4. April 2013 der Beklagte zu 3 v.H. und der Kläger zu 97 v.H., für den Zeitraum vom 5. April 2013 bis zur Beendigung des Klageverfahrens der Beklagte zu 8 v.H. und der Kläger zu 92 v.H. zu tragen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger allein zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten noch über den Abzug von Aufwendungen des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) aus einer Zinssatzswapvereinbarung.

2 Der Kläger wurde für die Streitjahre (2003 bis 2005) zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt.

3 Er erwarb aufgrund eines notariellen Kauf- und Übertragungsvertrags vom ... Juni 2001 von der B-GmbH mit wirtschaftlicher Wirkung zum 1. Januar 2001 einen Geschäftsanteil von 15.000 € des 500.000 € betragenden

Stammkapitals der C-GmbH. Dies entsprach einer Beteiligung von 3 % am Stammkapital der C-GmbH. Der Kaufpreis betrug 628.122,08 €. Dem Kläger als Erwerber sollte nach Abschn. VI § 1 Abs. 2 des Kauf- und Übertragungsvertrags das Gewinnbezugsrecht für Ausschüttungen der C-GmbH ab dem 1. Januar 2001 zustehen.

4 Zur Finanzierung des Kaufpreises nahm der Kläger mit Darlehensvertrag vom ... August 2001 bei der F-Bank ein Geldmarktdarlehen in derselben Höhe auf.

5 Nach der Zweckbestimmung diente das Darlehen der Finanzierung der Beteiligung von 3 % am Stammkapital der C-GmbH. Es hatte eine Laufzeit vom 1. Oktober 2001 bis zum 31. März 2008. Zu verzinsen war es jährlich mit dem 3-Monats-Euribor zzgl. eines Zuschlags von 0,75 %. Die Zinsen wurden während der Laufzeit jeweils für Zeiträume von drei Monaten festgeschrieben (zum 30. September, 31. Dezember, 31. März und 30. Juni). Der Kläger musste es jährlich zum 31. März mindestens in Höhe eines Betrags von 89.731,73 € tilgen (erstmals zum 31. März 2002), konnte das Darlehen aber auch unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Monat vollständig oder teilweise zum Ende eines Zinsfestschreibungstermins mit einem höheren Betrag zurückführen.

6 Zudem schloss der Kläger mit der F-Bank eine Vereinbarung über einen Zinssatzswap ab. Dem lag ein Rahmenvertrag für Finanztermingeschäfte zu Grunde. Der Zinssatzswap hatte wie das Geldmarktdarlehen eine Laufzeit vom 1. Oktober 2001 bis zum 31. März 2008.

7 Es war in der Swapvereinbarung festgelegt, dass der Kläger an die F-Bank jährlich Festbeträge in Höhe von 5,55 % des für den Zinsfestschreibungszeitraum jeweils geltenden Bezugsbetrags zu leisten hatte. Die F-Bank hatte ihrerseits an den Kläger variable Beträge auf Grundlage eines sog. Basissatzes zu zahlen. Der Basissatz entsprach dem jeweils geltenden 3-Monats-Euribor zum sog. Feststellungstag.

8 Bezugsbetrag der wechselseitigen Verzinsungspflichten war zunächst der Anfangsbetrag des Geldmarktdarlehens in Höhe von 628.122,08 €. Der Bezugsbetrag des Swaps verminderte sich während der Laufzeit des Zinssatzswaps unter Berücksichtigung der vom Kläger auf das Geldmarktdarlehen geleisteten Tilgungsbeträge.

9 Sowohl die F-Bank (als Schuldnerin der variablen Zahlungen) als auch der Kläger (als Schuldner der Festbeträge) im Rahmen der Swapvereinbarung mussten während der Laufzeit des Zinssatzswaps ihre Zahlungen jeweils zum letzten Bankarbeitstag der Monate März, Juni, September und Dezember leisten. Nach Tz. 3.3 des Rahmenvertrags musste jeweils die Vertragspartei, die den höheren Betrag schuldete, den Differenzbetrag an den Schuldner zahlen.

10 Die F-Bank und der Kläger vereinbarten zudem, dass der Zinssatzswap der Steuerung von Zinsänderungsrisiken aus der vom Kläger getätigten Geldaufnahme dienen sollte. Den Kläger traf die Verpflichtung, die F-Bank unverzüglich schriftlich zu unterrichten, wenn die Geldaufnahme enden sollte und der Zinssatzswap auch nicht mehr der Steuerung von Zinsänderungsrisiken für andere Geldaufnahmen dienen konnte.

11 Der Kläger veräußerte den mit Kauf- und Übertragungsvertrag vom ... Juni 2001 erworbenen Geschäftsanteil an der C-GmbH mit notariellem Kauf- und Übertragungsvertrag vom ... April 2002 zum Kaufpreis von 628.122 € an die B-GmbH zurück. Die Rückveräußerung sollte "mit wirtschaftlicher Wirkung vom Beginn des 1. Januar 2001" an erfolgen. In dem Vertrag wurde unter § 1 Abs. 3 geregelt, dass dem Kläger als Veräußerer der Beteiligung für den Zeitraum ab dem 1. Januar 2001 kein Gewinnbezugsrecht zustehen sollte.

12 Mit notariellem Vertrag vom selben Tag erwarb der Kläger von der B-GmbH mit wirtschaftlicher Wirkung vom Beginn des 1. Januar 2002 an erneut einen Geschäftsanteil in Höhe von 3 % am Stammkapital der C-GmbH. Der Kaufpreis betrug nunmehr 489.000 €. Nach § 1 Abs. 3 des Vertrags sollten dem Kläger ab dem 1. Januar 2002 die Gewinnbezugsrechte aus der Beteiligung zustehen.

13 Er tilgte das ursprüngliche Geldmarktdarlehen vom ... August 2001 in Höhe von 628.122,08 € gegenüber der F-Bank. Zur Finanzierung des zweiten Anteilserwerbs nahm er anschließend bei der F-Bank ein neues variabel verzinstes Geldmarktdarlehen in Höhe von 489.000 € auf. Nach den sonstigen Vereinbarungen des Kreditvertrags diente das Darlehen der Finanzierung des Erwerbs der Beteiligung an der C-GmbH.

14 Das zweite Geldmarktdarlehen hatte eine Laufzeit vom 1. Juli 2002 bis zum 31. März 2008. Vereinbarter Zinssatz war der 3-Monats-Euribor zzgl. eines Zuschlags von 0,75 %. Die Zinsfestschreibung erfolgte jeweils für drei Monate zum Quartalsende. Die Zinszahlungen hatte der Kläger einmal jährlich am 31. März eines jeden Kalenderjahres zu leisten. Das Darlehen war jährlich zum 31. März in Höhe der Dividenden der C-GmbH oder in Höhe eines Tilgungsrichtwerts von 81.500 € zu tilgen. Der Kläger konnte das Darlehen unter Einhaltung einer Kündigungsfrist

von einem Monat jedoch auch (vollständig oder teilweise) zum Ende des Zinsfestschreibungszeitraums kündigen und höhere Beträge tilgen.

15 Die Vereinbarung über den Zinssatzswap bestand nach der Tilgung des ersten Geldmarktdarlehens und der Aufnahme des zweiten Geldmarktdarlehens unverändert fort. Die Bezugsbeträge für die wechselseitigen Zahlungsverpflichtungen wurden weiterhin auf Grundlage des Anfangsbetrags in Höhe von 628.122,08 € abzüglich der vom Kläger erbrachten Tilgungsbeträge ermittelt.

16 Der Kläger konnte keine Änderung der für ihn nachteiligen Swapvereinbarung erreichen. Die F-Bank lehnte dies ab, da sie aufgrund des gesunkenen Marktzinsniveaus vom Kläger höhere Festbeträge vereinnahmen konnte als sie zu zahlen hatte.

17 Der Kläger veräußerte im notariellen Kauf- und Übertragungsvertrag vom ... November 2002 den am ... April 2002 erworbenen Geschäftsanteil an der C-GmbH "mit wirtschaftlicher Wirkung vom Beginn des 1. Januar 2002" an die B-GmbH zurück. Der Kaufpreis betrug wie beim Erwerb 489.000 €. Nach § 1 Abs. 5 des notariellen Kauf- und Übertragungsvertrags stand das Gewinnbezugsrecht für die Zeit ab dem 1. Januar 2002 der Käuferin zu.

18 Mit dem Erlös aus der Veräußerung der Beteiligung tilgte der Kläger das ihm von der F-Bank gewährte Geldmarktdarlehen vollständig. Er blieb jedoch auch nach Tilgung des zweiten Darlehens an die Zinssatzswapvereinbarung bis zum Ende der Vertragslaufzeit zum 31. März 2008 gebunden.

19 Für das Streitjahr 2003 machte der Kläger die aufgrund des Zinssatzswaps an die F-Bank geleisteten Zahlungen als (nachträgliche) Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend. Nach dem im Klageverfahren zuletzt gestellten Antrag begehrt der Kläger den Abzug von 10.659 € (vor Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens).

20 Für das Streitjahr 2004 betrugen die geltend gemachten nachträglichen Werbungskosten aufgrund der Zinssatzswapvereinbarung 16.910,26 €.

21 Für das Streitjahr 2005 machte der Kläger aufgrund des Zinssatzswaps nachträgliche Werbungskosten in Höhe von 9.863,26 € geltend.

22 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte in den Einkommensteuerbescheiden der Streitjahre die Berücksichtigung der Swapkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ab. Die Einsprüche des Klägers blieben in diesem Punkt erfolglos.

23 Im Klageverfahren vor dem Finanzgericht (FG) begehrte der Kläger mit seinem Hauptantrag den Abzug der Swapkosten als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, da sie zu den Refinanzierungsaufwendungen für die veräußerten Beteiligungen gehörten. Die Aufwendungen seien unter Beachtung des Halbabzugsverbots gemäß § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in den in den Streitjahren geltenden Fassungen (EStG) zur Hälfte abzugsfähig. Im Hilfsantrag begehrte der Kläger für den Fall, dass das FG die Swapkosten nicht als nachträgliche Schuldzinsen ansehe, den Abzug der an die F-Bank gezahlten Swapkosten als negative sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 EStG. Die Zinssatzswapvereinbarung habe Dauerschuldcharakter und die während der Laufzeit vereinnahmten Differenzausgleichszahlungen seien wiederkehrende Bezüge i.S. der Regelung.

24 Die Einordnung der Swapkosten als Verluste aus einem Termingeschäft gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG --wie vom FA angenommen-- sei hingegen unzutreffend. Hierfür fehle es an der Anschaffung und Beendigung des Rechts auf Differenzausgleich.

25 Mit einem weiteren Hauptantrag begehrte der Kläger den Abzug von Aufwendungen in Höhe von 1.660 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Streitjahr 2003.

26 Das FG gab der Klage hinsichtlich der Hauptanträge statt. Es berücksichtigte die Aufwendungen aus dem Zinssatzswap in allen Streitjahren als nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Zudem ließ es Aufwendungen in Höhe von 1.660 € als weitere Werbungskosten des Klägers bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Streitjahr 2003 zum Abzug zu, die im Revisionsverfahren nicht mehr streitig sind.

27 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von Bundesrecht. Das FG habe zu Unrecht die Aufwendungen aus dem Zinssatzswap als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen in den Streitjahren in Form

von nachträglichen Schuldzinsen für den Erwerb der Beteiligungen anerkannt.

28 Die Aufwendungen des Klägers aus dem Zinssatzswap seien als Verluste aus Termingeschäften gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG einzuordnen. Diese seien entsprechend § 23 Abs. 3 Satz 8 EStG nicht mit anderen positiven Einkünften des Klägers in den Streitjahren verrechenbar.

29 Das FA beantragt,
das FG-Urteil vom 17. April 2013 4 K 2859/09 insoweit aufzuheben, als ein Werbungskostenabzug der Swapkosten zugelassen worden sei und die Klage bezüglich des Werbungskostenabzugs der Swapkosten abzuweisen.

30 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

31 Das FG habe zu Recht die Aufwendungen des Klägers aus dem Swapvertrag nach der Veräußerung der Geschäftsanteile an der C-GmbH als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen angesehen.

Entscheidungsgründe

II.

32 Die Revision des FA ist begründet.

33 Das FG hat die Swapkosten in den Streitjahren zu Unrecht als (nachträgliche) Werbungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus Kapitalvermögen zum Abzug zugelassen (siehe unten unter 1.). Die Vorentscheidung erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), da es sich bei den Swapkosten um nicht steuerbare Aufwendungen handelt (siehe unten unter 2.). Die Vorentscheidung wird aufgehoben. Die Sache ist spruchreif. Die Klage wird abgewiesen, soweit das FA dies in der Revisionsinstanz noch beantragt hat (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO, siehe unten unter 3.).

34 1. Die Swapkosten sind in den Streitjahren keine nachträglichen Werbungskosten des Klägers bei den Einkünften aus Kapitalvermögen.

35 a) Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) bestanden das Swapgeschäft und beide Geldmarktdarlehen zur Finanzierung der Beteiligungserwerbe zwischen den identischen Vertragsparteien. Beide Rechtsgeschäfte waren durch die Zweckbestimmung des Swapgeschäfts, die Abstimmung der jeweiligen Bezugsbeträge des Swaps mit den Restschuldbeträgen der Geldmarktdarlehen und die annähernd gleichen Laufzeiten des ersten Geldmarktdarlehens und des Zinssatzswaps miteinander verknüpft. Hieraus hat das FG abgeleitet, es habe eine wirtschaftliche Einheit zwischen den Darlehen und dem Swapgeschäft bestanden, sodass bei Erwerb der Beteiligungen an der C-GmbH ein wirtschaftlicher (Veranlassungs-)Zusammenhang der Swapkosten mit (künftigen) Erträgen des Klägers aus der Beteiligung an der C-GmbH begründet worden sei und es sich bei den Swapkosten um zinsähnliche Aufwendungen gehandelt habe.

36 Der Senat lässt es dahinstehen, ob auf Grundlage dieser gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen und der ebenfalls bindenden Auslegung der Vereinbarungen durch das FG in den Jahren vor den Streitjahren ein Abzug der Swapkosten als Finanzierungsaufwendungen für den Erwerb der Beteiligungen als Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG oder als Schuldzinsen gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG bei den Einkünften aus Kapitalvermögen vorzunehmen war. Selbst wenn die Swapkosten ursprünglich als durch den Beteiligungserwerb veranlasste zinsähnliche Aufwendungen anzusehen gewesen sein sollten, bestand jedenfalls in den Streitjahren kein solcher Veranlassungszusammenhang mehr (siehe sogleich unter b).

37 b) Entgegen der Auffassung des FG kann in den Streitjahren nicht mehr von einem Veranlassungszusammenhang zwischen den Swapkosten und den früheren (potenziellen) Beteiligungserträgen des Klägers aus der C-GmbH ausgegangen werden. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.

38 aa) Werbungskosten i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG und die hierzu zählenden Schuldzinsen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG) sind alle Aufwendungen, die durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Aufwendungen sind als durch eine Einkunftserzielung veranlasst anzusehen, wenn sie hierzu in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Das ist der Fall, wenn sie objektiv mit einer Einkunftsart zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind (vgl. Beschluss des Großen Senats des

Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, unter C.II.2., m.w.N.). Maßgeblich dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die --wertende-- Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen "auslösenden Moments", zum anderen dessen Zuweisung zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.1.a).

39 bb) Auf dieser Grundlage hat der Senat in früherer ständiger Rechtsprechung einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Einnahmen aus Kapitalvermögen und (nachträglichen) Schuldzinsen, die für die Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen Kapitalanlage oder Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft anfielen, verneint, soweit die Schuldzinsen auf Zeiträume nach Veräußerung oder Aufgabe der Kapitalanlage bzw. Beteiligung entfielen (BFH-Urteil vom 16. März 2010 VIII R 20/08, BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787, Rz 15 ff., m.w.N.).

40 cc) Nach Änderung dieser Rechtsprechung durch das BFH-Urteil in BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787 kann der Veranlassungszusammenhang zwischen nachträglichen Finanzierungsaufwendungen und (früheren) Beteiligungserträgen nach Veräußerung der Beteiligung jedoch erhalten bleiben, wenn der Veräußerer den Veräußerungserlös vollständig zur Tilgung eines zum Erwerb der Beteiligung aufgenommenen Darlehens einsetzt und ein Schuldüberhang verbleibt, der mit den weiter gezahlten Schuldzinsen finanziert wird.

41 Unter diesen Voraussetzungen wird durch die Veräußerung der Beteiligung der ursprünglich im Erwerbszeitpunkt vorhandene Veranlassungszusammenhang nicht unterbrochen, weil die nachträglich anfallenden Schuldzinsen nach wie vor durch die ursprünglich zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen aufgenommenen Schulden ausgelöst sind. Können solche Schulden bei Veräußerung oder Aufgabe der Beteiligung trotz vollständigen Einsatzes der Mittel nicht abgelöst werden, ist der Veräußerer der Beteiligung einem Steuerpflichtigen mit betrieblichen Einkünften gleichzustellen, der Schuldzinsen für eine in seinem Restbetriebsvermögen verbliebene Verbindlichkeit trägt und diese als nachträgliche Betriebsausgaben abziehen kann (BFH-Urteile in BFHE 229, 151, BStBl II 2010, 787, Rz 26; vom 29. Oktober 2013 VIII R 13/11, BFHE 243, 346, BStBl II 2014, 251, Rz 18; vom 5. Februar 2014 X R 5/11, BFH/NV 2014, 1018; zur Anwendung dieser Grundsätze bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung siehe BFH-Urteile vom 20. Juni 2012 IX R 67/10, BFHE 237, 368, BStBl II 2013, 275, und zuletzt vom 1. Dezember 2015 IX R 42/14, BFHE 252, 379, BStBl II 2016, 332). Der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang kann in Erweiterung dieser Grundsätze auch dann noch als fortbestehend angesehen werden, wenn Aufwendungen für ein nach der Veräußerung aufgenommenes Refinanzierungs- und Umschuldungsdarlehen anfallen (BFH-Urteil vom 8. April 2014 IX R 45/13, BFHE 244, 442, BStBl II 2015, 635, Rz 25).

42 dd) Reicht hingegen der Veräußerungserlös zur Schuldentilgung aus, endet der wirtschaftliche Zusammenhang von Schuldzinsen i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG mit der bisherigen Einkunftserzielung, und zwar unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige tatsächlich das Darlehen ablöst, oder ob er den Veräußerungserlös anderweitig (privat) verwendet und das Darlehen bestehen lässt. Denn im letztgenannten Fall wird der Veranlassungszusammenhang beendet, da die privat motivierte Entscheidung, das ursprüngliche Darlehen nicht abzulösen oder den Verkaufserlös anderweitig zu verwenden, den ursprünglich begründeten Finanzierungszusammenhang überlagert (BFH-Urteil in BFHE 244, 442, BStBl II 2015, 635, Rz 21).

43 Dies gilt jedoch nicht, wenn Verwertungs- und Tilgungshindernisse, die ihren Grund in der ursprünglichen einkünftebezogenen Sphäre haben, eine Ausnahme vom Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung rechtfertigen (BFH-Urteil in BFHE 244, 442, BStBl II 2015, 635, Rz 22). Der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung verlangt vom Steuerpflichtigen als Veräußerer (hier: der Beteiligung) kein für ihn nachteiliges und dem Grunde nach wirtschaftlich unsinniges Verhalten (BFH-Urteil vom 16. September 2015 IX R 40/14, BFHE 251, 220, BStBl II 2016, 78, Rz 17 zur nicht erforderlichen vorzeitigen Kündigung einer in das Finanzierungskonzept eingebundenen Lebensversicherung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung).

44 ee) Ein Veranlassungszusammenhang der Finanzierungsaufwendungen mit der Einkunftserzielung kann aber auch trotz der Verwendung des gesamten Veräußerungserlöses zur Schuldentilgung und eines Schuldüberhangs entfallen, wenn ein Ereignis eintritt, welches den ursprünglich bestehenden Zusammenhang dergestalt überlagert, dass entweder die Veranlassung der Aufwendungen durch die Einkunftssphäre mit Zukunftswirkung entfällt oder eine neue Veranlassung durch die Erzielung anderer Einkünfte begründet wird (BFH-Urteile vom 16. März 2010 VIII R 36/07, BFH/NV 2010, 1795, Rz 14; in BFHE 243, 346, BStBl II 2014, 251, Rz 18). So hat der IX. Senat des BFH die Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht vor der Veräußerung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als einen Umstand angesehen, der trotz des Einsatzes des gesamten Veräußerungserlöses zur

Schuldentilgung und eines verbleibenden Schuldüberhangs den Abzug nachträglicher Schuldzinsen ausschließt (BFH-Urteil in BFHE 237, 368, BStBl II 2013, 275).

45 ff) Im Streitfall liegen nach Maßgabe der vorstehenden Grundsätze Umstände vor, die --falls ein solcher zu bejahen wäre (siehe unter II.1.a)-- einen ursprünglich begründeten Veranlassungszusammenhang zwischen den nachlaufenden Swapaufwendungen und den früheren Beteiligungserträgen des Klägers überlagern und jedenfalls für die Zukunft (hier: in den Streitjahren) einen Abzug der Swapaufwendungen als nachträgliche Aufwendungen zur Finanzierung der Anschaffungskosten der Beteiligungen an der C-GmbH ausschließen.

46 Der Kläger hat die Beteiligungen an der C-GmbH jeweils an die B-GmbH zurück veräußert. Die Veräußerungen erfolgten im Innenverhältnis mit wirtschaftlicher Wirkung auf den Stichtag des Erwerbs. Zudem hat der Kläger jeweils rückwirkend auf den Stichtag des Erwerbs im Innenverhältnis auf seine Gewinnbezugsrechte verzichtet. Somit stand ihm für den gesamten Zeitraum der Haltedauer im Verhältnis zur B-GmbH kein Gewinnbezugsrecht aus den Beteiligungen an der C-GmbH zu. Er ist durch diese Ausgestaltung der Vereinbarungen im Ergebnis so gestellt worden, dass er im Verhältnis zum Erwerber auch für die Vergangenheit endgültig keine Ausschüttungen aus der C-GmbH beanspruchen konnte. Er hatte damit bezogen auf die gesamte Haltedauer nicht die Absicht, Beteiligungserträge zu erzielen.

47 Damit ist der Kläger nicht mit einem Steuerpflichtigen vergleichbar, der sich aufgrund der Veräußerung nur für die Zukunft der Möglichkeit begibt, Beteiligungserträge zu erzielen. Mit dem rückwirkenden Verzicht auf die Beteiligungserträge für die gesamte Haltedauer hat der Kläger einen Umstand gesetzt, der einen Veranlassungszusammenhang zwischen den Swapaufwendungen und den Ausschüttungen aus den Beteiligungen jedenfalls für die Streitjahre ausschließt. Der Kläger ist einem Steuerpflichtigen gleichzustellen, der schon vor dem Veräußerungsentschluss die Einkünfteerzielungsabsicht im Hinblick auf die Beteiligungen aufgegeben hatte und nachträgliche Finanzierungsaufwendungen nicht abziehen kann, weil der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang durch diesen Entschluss des Steuerpflichtigen beendet worden ist (siehe zu Letzterem BFH-Urteil in BFHE 237, 368, BStBl II 2013, 275).

48 c) Soweit der Kläger meint, die Swapkosten seien einer Vorfälligkeitsentschädigung wirtschaftlich vergleichbar, sei darauf hingewiesen, dass auch in diesen Fällen ein ggf. ursprünglich vorhandener wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Schuldzinsen eines Darlehens und der Einkünfteerzielung überlagert bzw. von einem neuen, durch die Veräußerung ausgelösten Veranlassungszusammenhang ersetzt wird, der dem Abzug der Aufwendungen als Werbungskosten entgegen steht (BFH-Urteile vom 11. Februar 2014 IX R 42/13, BFHE 245, 131, BStBl II 2015, 633, Rz 12; vom 6. Dezember 2005 VIII R 34/04, BFHE 212, 122, BStBl II 2006, 265). Im Übrigen ist die Vorfälligkeitsentschädigung eher einer Ausgleichszahlung vergleichbar, die bei vorzeitiger Beendigung eines Swapgeschäfts zu leisten ist und ebenfalls durch den Veräußerungsvorgang und nicht durch die laufende Einkünfteerzielung ausgelöst wird (siehe BFH-Urteil vom 13. Januar 2015 IX R 13/14, BFHE 248, 340, BStBl II 2015, 827).

49 2. Die Entscheidung des FG erweist sich auch nicht aus anderen Gründen im Ergebnis als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Die Swapkosten sind keine Werbungskosten oder negativen Einkünfte im Rahmen einer anderen Einkunftsart. Sie können damit nicht zu einer Minderung der festgesetzten Steuer in den Streitjahren führen.

50 a) Gibt das FG der Klage --wie hier-- hinsichtlich eines Hauptantrags statt und legt das FA Revision ein, ist in der Revision auch über die Hilfsanträge zu entscheiden, zu denen das FG keine Entscheidung treffen musste (BFH-Urteil vom 25. April 2012 I R 2/11, BFH/NV 2012, 1649, Rz 17).

51 b) In der Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass ein Zinssatzswap, der wie im Streitfall ausgestaltet ist, unter den Begriff des Termingeschäfts gemäß §§ 22 Nr. 2 i.V.m. 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG fällt.

52 aa) Ein Zinssatzswap ist eine Vereinbarung zwischen zwei Parteien über den regelmäßigen Austausch variabler und fixer Zinszahlungen über einen vereinbarten Nominalbetrag für eine bestimmte Laufzeit. Entsprechend der Definition des § 2 Abs. 2 Nr. 1 des Wertpapierhandelsgesetzes liegt darin ein zeitlich verzögert zu erfüllendes Festgeschäft, dessen Wert von der auf den jeweiligen Nominalbetrag geschuldeten Zinshöhe abgeleitet wird (BFH-Urteile vom 20. August 2014 X R 13/12, BFHE 246, 462, BStBl II 2015, 177, Rz 19, 21; in BFHE 248, 340, BStBl II 2015, 827, Rz 17).

53 bb) Im Streitfall schuldeten der Kläger Festbeträge und die F-Bank variable Beträge, die auf den jeweils geltenden Basisbetrag bezogen waren. Ein Kapitalaustausch des Nominalbetrags fand in den Streitjahren nicht statt. Der

Kläger und die F-Bank tauschten i.S. der obigen Definition regelmäßig variable und fixe Zinszahlungen über einen vereinbarten Nominalbetrag für die Laufzeit des Swaps aus.

54 c) Die in den Streitjahren vierteljährlich zum Differenzausgleich vom Kläger an die F-Bank entrichteten Swapkosten sind aber keine gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG steuerbaren Verluste. Nach dieser Regelung sind private Veräußerungsgeschäfte u.a. Termingeschäfte, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich erlangt, sofern der Zeitraum zwischen Erwerb und Beendigung des Rechts auf den Differenzausgleich nicht mehr als ein Jahr beträgt. Die vierteljährlichen Verrechnungen der Zinsdifferenzen während der Vertragslaufzeit des Zinssatzswaps (der laufende Differenzausgleich) stellen aber keine Veräußerungen des Rechts auf den Differenzausgleich selbst dar, da sie nicht zur Beendigung der Swapvereinbarung, sondern zum Vollzug der Vereinbarung während der Vertragslaufzeit gezahlt werden (Sächsisches FG, Urteil vom 20. Oktober 2010 2 K 684/09, Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1063; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 248, 340, BStBl II 2015, 827 zur Steuerbarkeit einer zur Beendigung des Rechts auf einen Differenzausgleich gezahlten Ausgleichszahlung).

55 d) Entgegen der Auffassung des Klägers sind die laufenden Swapkosten auch keine Einkünfte oder Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG, die zum Erhalt wiederkehrender Einnahmen gemäß § 22 Nr. 1 EStG gezahlt wurden. Nach der Entscheidung des Gesetzgebers sollen bei Swapgeschäften als Termingeschäften nur Zahlungen zur Beendigung des Rechts auf einen Differenzausgleich gemäß §§ 22 Nr. 2 i.V.m. 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG steuerbar sein. Damit scheidet eine Besteuerung der Differenzausgleichzahlungen während der Laufzeit des Swaps gemäß § 22 Nr. 1 Satz 1 2. Halbsatz EStG gänzlich aus, da die Regelung gegenüber dem Besteuerungstatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG insgesamt subsidiär ist (ebenso Haisch, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2004, 511, 518; Herbst, DStZ 2003, 148, 153, m.w.N.). Da somit die Swapkosten durch potenzielle nicht steuerbare Einnahmen des Klägers aus dem Differenzausgleich während der Laufzeit des Swaps veranlasst sind, sind sie nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

56 3. Die Sache ist auch spruchreif.

57 Die Klage gegen die Einkommensteuerbescheide der Streitjahre ist abzuweisen, soweit dies vom FA in der Revision noch beantragt wird. Das FG hat für das Streitjahr 2003 der Klage auch hinsichtlich des zweiten Hauptantrags stattgegeben. Es hat im Tenor der Entscheidung den Bescheid dahingehend geändert, dass der Kläger in diesem Streitjahr weitere Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 1.660 € abziehen kann.

58 Das FA hat in der Revision die Abweisung der Klage nur noch beantragt, soweit die Swapkosten vom FG als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anerkannt wurden. Da das FA seinen ursprünglich beim FG gestellten Antrag, die Klage insgesamt abzuweisen, für das Streitjahr 2003 in Bezug auf die Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit nicht aufrecht erhält und der Senat an den Antrag des FA gebunden ist (§§ 121 i.V.m. 96 Abs. 1 Satz 2 FGO), verbleibt es für das Streitjahr 2003 beim Abzug der vom FG anerkannten weiteren Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 1.660 €.

59 Da das Urteil des FG insgesamt aufzuheben ist, ändert der Senat den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 29. April 2005 in der Weise, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 1.660 € abzuziehen sind. Die Berechnung der Steuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 FGO).

60 4. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 136 Abs. 1 FGO. Im Hinblick auf die während des Klageverfahrens erfolgte Einschränkung des Antrags des Klägers, der nur teilweisen Anfechtung der Vorentscheidung mit der Revision durch das FA und die daraus folgenden unterschiedlichen Streitwerte hat der Senat die Kostenentscheidung nach Zeitabschnitten getroffen (BFH-Urteile vom 16. Oktober 2002 X R 74/99, BFHE 200, 380, BStBl II 2003, 245; vom 24. Juli 2013 XI R 24/12, BFH/NV 2013, 1920).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de