Urteil vom 18. Oktober 2011, IX R 15/11

Einbringung einer privaten Verbindlichkeit in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft

BFH IX. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 2, AO § 42, EStG § 9 Abs 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, HGB § 255 Abs 1

vorgehend FG Münster, 30. September 2010, Az: 11 K 3216/06 F

Leitsätze

1. Wird ein Grundstück gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft mit Vermietungseinkünften eingebracht, so liegen Anschaffungsvorgänge insoweit vor, als sich die nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnenden Anteile der Gesellschafter an dem Grundstück gegenüber den bisherigen Beteiligungsquoten erhöht haben.

2. Zu Anschaffungskosten führt auch die Übernahme einer Verbindlichkeit, die die Personengesellschaft als Gegenleistung von dem einbringenden Gesellschafter übernimmt, und zwar auch dann, wenn die Verbindlichkeit ursprünglich aufgenommen wurde, um ein privat genutztes Gebäude damit zu finanzieren.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, die im Streitjahr 2003 gegründet worden ist. Beteiligt sind M mit 10 % und seine Ehefrau F mit 90 %. Zweck der GbR ist die Vermietung des Mehrfamilienhauses E-Straße 5, das bis dahin M allein gehörte. Der notarielle Einbringungsvertrag bestimmt, dass M das Grundstück E-Straße 5 mit den darauf lastenden Grundpfandrechten und insgesamt sechs Darlehen in die GbR einbringt. Darunter befinden sich zwei Sparkassendarlehen, die M zur Finanzierung des selbstgenutzten Einfamilienhauses E-Straße 5a, dessen Eigentümer M ist, aufgenommen hatte. Die Darlehen wurden auf die Klägerin umgeschrieben. Sie war nunmehr verpflichtet, die Darlehen zu bedienen. Die Einbringungen erfolgten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

2 Im Rahmen der Steuererklärungen für die Streitjahre (2003 und 2004) ging die Klägerin aufgrund der von ihr übernommenen Darlehen (insgesamt 151.623,14 €) für die Gesellschafterin F von einem teilentgeltlichen Vorgang aus, und zwar nach dem Verhältnis des Verkehrswerts der Immobilie von 300.000 € zu den Darlehen zuzüglich Notarkosten (insgesamt 152.802,94 €); also habe F zu 50,94 % entgeltlich erworben. Auf dieser Basis wurde die Absetzung für Abnutzung (AfA) berechnet (für 2003 - 10 Monate - 1.779 € und für 2004 insgesamt 2.136 €). Ferner wurden Schuldzinsen erklärt, und zwar aus den Darlehensverträgen, um die es hier geht, einerseits in Höhe von 1.757,60 € (2003) und in Höhe von 2.109,12 € (2004), andererseits in Höhe von 3.339,35 € (2003) und 3.387,68 € (2004).

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah in Bezug auf die Darlehen, um die es hier geht, keinen Anschaffungsvorgang, kürzte dementsprechend die Anschaffungskosten sowie die als Werbungskosten geltend gemachten Schuldzinsen.

4 Der Einspruch blieb erfolglos. Das FA führte zur Begründung aus, zunächst habe die Einbringung nicht zu einem Rechtsträgerwechsel geführt. Das Grundstück E-straße 5 sei M nach wie vor zurechenbar. Die im Einbringungsvertrag getroffenen Vereinbarungen hielten einem Fremdvergleich nicht stand. Die Schuldzinsen aus den Darlehen, um die es hier gehe, könnten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil der wirtschaftliche Zusammenhang mit der Finanzierung des eigengenutzten Objekts nicht entfallen sei. Außerdem sei die Gestaltung rechtsmissbräuchlich i.S. des § 42 der Abgabenordnung in der Fassung der Streitjahre (AO).

5 Auch die Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) nahm einen Gestaltungsmissbrauch an. Zwar habe das

ursprünglich mit dem Einfamilienhaus im Zusammenhang stehende Darlehen zivilrechtlich von der Klägerin übernommen werden können. Die offensichtliche Verlagerung von privat veranlassten Aufwendungen in die Klägerin sei aber rechtsmissbräuchlich, da sie nur dem Zweck diene, private Ausgaben in den steuerlichen Bereich zu verlagern. Der von der Klägerin angegebene Grund, das Grundstück E-Straße 5 sei vom Gesellschafter M aus haftungsrechtlichen Gründen auf die Klägerin übertragen worden, treffe nicht für das Grundstück E-Straße 5a zu.

6 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin. Es liege ein Anschaffungsvorgang vor, wenn im Zuge der Einbringung in eine GbR ein Rechtsträgerwechsel erfolgt. Die Übernahme von Darlehen bewirke einen entgeltlichen Anschaffungsvorgang. Ein Gestaltungsmissbrauch liege nicht vor. Die zunächst privat veranlassten Darlehen seien im Zuge der Einbringung auf die Klägerin umgeschrieben worden, was einer Neugewährung der Darlehen gleichkomme. Die Darlehen stünden im Zusammenhang mit dem Anschaffungsvorgang.

7 Die Klägerin beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und den geänderten Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2003 vom 15. Juni 2005 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. Juni 2006 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um 6.533 € auf 1.327 € herabgesetzt werden, sowie den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2004 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 6. Juli 2006 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um 7.290 € auf 2.810 € herabgesetzt werden.

8 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung).

10 1. Entgegen der Auffassung des FG kann die Klägerin die Schuldzinsen für die beiden Darlehen bei der Sparkasse sowie die mit der Übernahme dieser Darlehen als Anschaffungskosten im Zusammenhang stehenden höheren AfA-Beträge als Werbungskosten absetzen.

11 a) Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen sind als Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Streitjahre (EStG) nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie bei ihr erwachsen, und das heißt, durch sie veranlasst sind. Sie müssen also mit der auf Vermietung und Verpachtung gerichteten Tätigkeit zusammenhängen und zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. Dezember 1994 IX R 122/92, BFHE 177, 50, BStBl II 1995, 534, und vom 18. Dezember 2001 IX R 24/98, BFH/NV 2002, 904, m.w.N.). Unter diesen Voraussetzungen können auch Schuldzinsen Werbungskosten sein (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG). Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind nicht sofort als Werbungskosten abziehbar, sondern im Rahmen der AfA zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG; BFH-Urteil vom 26. Januar 2011 IX R 24/10, BFH/NV 2011, 1480). Welche Aufwendungen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 des Handelsgesetzbuchs --HGB-- (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Juli 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830; BFH-Urteil vom 13. Dezember 2005 IX R 24/03, BStBl II 2006, 461, m.w.N.). Anschaffungskosten, zu denen auch die Übernahme von Verbindlichkeiten des Veräußerers gehört (vgl. BFH-Urteil vom 6. September 2006 IX R 25/06, BFHE 215, 465, BStBl II 2007, 265, m.w.N.), sind nach § 255 Abs. 1 HGB diejenigen Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Erwerben bedeutet das Überführen eines Gegenstandes von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsmacht.

12 Wird ein Grundstück gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft mit Vermietungseinkünften eingebracht, so liegen Anschaffungsvorgänge insoweit vor, als

sich die nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnenden Anteile der Gesellschafter an dem Grundstück gegenüber den bisherigen Beteiligungsquoten erhöht haben (s. BFH-Urteile vom 2. April 2008 IX R 18/06, BFHE 221, 1, BStBl II 2008, 679, und vom 6. Oktober 2004 IX R 68/01, BFHE 207, 24, BStBl II 2005, 324).

13 b) Nach diesen Maßstäben handelt es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um Werbungskosten. M hatte das vermietete Mehrfamilienhaus E-Straße 5 in die Klägerin eingebracht. Da an der Klägerin F zu 90 % beteiligt ist, ist ihr nach Einbringung auch das Grundstück gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zu 90 % zuzurechnen und es liegt ein Anschaffungsvorgang vor.

14 aa) Die Klägerin übernimmt im Zuge der Übernahme der Gesellschaftsrechte für die Übertragung des Grundstücks als Gegenleistung Verbindlichkeiten, aus denen bis dahin allein M verpflichtet war. Da auch insoweit die Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zu beurteilen ist (vgl. zur Zurechnung von Darlehen BFH-Urteil vom 25. Mai 2011 IX R 25/10, BFH/NV 2011, 1677, m.w.N.), sind diese Verbindlichkeiten zu 90 % F zuzuordnen und für sie Anschaffungskosten.

15 bb) Dies gilt auch für die Darlehen, um die es hier geht und die M zunächst aufgenommen hatte, um das privat genutzte Grundstück E-Straße 5a zu finanzieren. Es kommt nicht darauf an, ob die Darlehen bei ihrer Aufnahme in den steuerrechtlich unerheblichen Bereich des Privatvermögens fielen, so dass Schuldzinsen daraus mangels Zusammenhangs mit einer Einkunftsart nicht abziehbar waren. Denn diese Verknüpfung hat sich mit der Übernahme der Verbindlichkeiten durch die Klägerin gelöst.

16 M war aufgrund der Darlehensverträge verpflichtet, den ihm darlehensweise zur Verfügung gestellten Geldbetrag zurückzuerstatten und die geschuldeten Zinsen zu zahlen (§ 488 Abs. 1 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Werden diese Verpflichtungen --wie im Streitfall-- nach § 414 BGB mit der Folge eines Schuldnerwechsels übernommen (statt M schuldet nun die Klägerin Rückzahlung und Zinsen), so kommt es steuerrechtlich allein auf den Grund der Übernahme an. Liegt dieser im steuerrechtlich bedeutsamen Bereich der Einkünfteerzielung, so liegt dort auch der Zweck der übernommenen Verbindlichkeiten. Das ist nicht anders zu beurteilen als in den Fällen, in denen der Erwerber ein eigenes Darlehen aufnimmt, um damit die Verbindlichkeiten aus den Darlehen des Veräußerers abzulösen. So hätte die Klägerin ein (der F zu 90 % zurechenbares) Darlehen aufnehmen können, um damit die Verbindlichkeiten des M bei der Sparkasse abzulösen. Liegen hier unzweifelhaft Anschaffungskosten vor, so auch dann, wenn die Klägerin --wie im Streitfall-- Verbindlichkeiten des M übernimmt, gleichviel, ob diese Verbindlichkeiten bereits bei ihrer Aufnahme durch eine Einkunftsart veranlasst waren. Nun hängen sie mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusammen, wurden sie doch übernommen, um das Grundstück E-Straße 5 anzuschaffen, mit dem die Klägerin durch Vermieten Einkünfte erzielt.

17 c) Entgegen der Auffassung des FG liegt in der Einbringung der Darlehen in die Klägerin kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts i.S. des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO.

18 Ein Gestaltungsmissbrauch ist gegeben, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die --gemessen an dem erstrebten Ziel-- unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist. Das Motiv, Steuern zu sparen, macht eine steuerliche Gestaltung noch nicht unangemessen. Eine rechtliche Gestaltung ist erst dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht gebraucht, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel nicht erreichbar sein soll (BFH-Urteile vom 7. Dezember 2010 IX R 40/09, BFHE 232, 1, BStBl II 2011, 427, und vom 29. Mai 2008 IX R 77/06, BFHE 221, 231, BStBl II 2008, 789, m.w.N.).

19 M stand es frei, ob, wann und an wen er sein Grundstück veräußert. Als Gegenleistung für die Übertragung des Grundstücks übernahm die Klägerin Verbindlichkeiten des M. Hierin liegt der wirtschaftlich beachtliche Grund. Dabei kommt es nicht darauf an, ob und inwieweit die Klägerin teilentgeltlich erwarb. Allein der Umstand des teilentgeltlichen Erwerbs führt nicht dazu, der Entgeltsabrede die steuerrechtliche Anerkennung zu versagen, sondern gegebenenfalls --wie auch hier von der Klägerin bereits erklärt-- dazu, die Bemessungsgrundlage um den geschenkten Betrag zu kürzen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 17. August 2005 IX R 69/03, BFH/NV 2006, 489).

20 Nicht nachzuvollziehen vermag der Senat die Argumentation des FG, da es sich "eh um einen teilentgeltlichen Erwerb" handele, sei die Einbeziehung der Verbindlichkeiten gegenüber der Sparkasse als Ausgleich für die Gegenleistung (des Grundstücks) weder zwingend noch erforderlich. Diese Aussage ist schon deshalb nicht recht verständlich, weil ohne die Übernahme der umstrittenen Verbindlichkeiten das Entgelt deutlich geringer ausfallen

würde. Überdies bleibt es aus den Gründen zu b) den Vertragsparteien überlassen, wie sie die Gegenleistung erbringen. Es geht --entgegen der Auffassung des FG-- eben nicht um eine Verlagerung von privat veranlassten Aufwendungen auf die Klägerin, sondern um eine Überlagerung der Zwecksetzung des zunächst aus privaten Gründen aufgenommenen und verwendeten Darlehens durch einen neuen, nunmehr steuerrechtlich bedeutsamen (Veranlassungs-)Zusammenhang, indem die Klägerin das Darlehen als Gegenleistung übernimmt und es bei ihr zu Anschaffungskosten für ein von ihr erworbenes und der F zu 90 % zuordenbares Grundstück wird.

21 2. Da das angefochtene Urteil diesen Maßstäben nicht entspricht, ist es aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat von seinem Standpunkt zutreffend noch nicht die einzelnen Aufwendungen überprüft. Das wird es in einer neuen Verhandlung und Entscheidung nachzuholen haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de