

---

**Datum:** 01.10.2010  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 11. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 11 K 3216/06 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2010:1001.11K3216.06F.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

---

**Tatbestand:**

Streitig ist, ob im Zusammenhang mit der Übertragung von Grundbesitz die Übernahme von privat veranlassten Darlehensverbindlichkeiten durch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu Anschaffungskosten führt und hieraus berechnete Absetzungen für Abnutzung (Afa) sowie damit zusammenhängende Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sind. 1 2

Die Klägerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Sie wurde mit notarieller Urkunde vom 19.02.2003 gegründet. Beteiligt an ihr sind Herr D. A. mit 10 % und Frau B. C.-A. mit 90 %. Zweck der Gesellschaft ist die Fremdvermietung des Mehrfamilienhauses E.-Str. 02 in F.. Das Grundstück stand zuvor im Alleineigentum des Gesellschafters D. A.. Der Einbringungsvertrag vom 19.02.2003 bestimmt, dass das Grundstück E.-Str. 02 mit den darauf lastenden Grundschulden und Hypotheken in die Gesellschaft zur gesamten Hand eingebracht wird. 3

Mit dem notariellen Einbringungsvertrag vom 19.02.2003 brachte der Gesellschafter D. A. folgende Darlehen in die Klägerin ein: 4

- a. Sparkasse F. Darlehens-Nr. 000000001 über ursprünglich 20.000 DM (10.255,84 €) mit einer Darlehensvaluta von 7.973,70 € zum 19.02.2003,
- b. Sparkasse F. Darlehens-Nr. 000000002 über ursprünglich 12.000 DM (6.135 €) mit einer Darlehensvaluta von 4.832,30 € zum 19.02.2003,
- c. Sparkasse F. Darlehens-Nr. 000000003 über ursprünglich 40.000 DM (20.451,68 €) mit einer Darlehensvaluta von 18.761,72 € zum 19.02.2003,
- d. Sparkasse F., Darlehens-Nr. 000000004 über ursprünglich 140.000 DM (71.580,86 €) mit einer Darlehensvaluta von 66.369,78 € zum 19.02.2003,
- e. G. Darlehens-Nr. D 00000005/0005 in Höhe von 30.000 DM (15.338,75 €),
- f. G. Darlehens-Nr. D 00000006/0006 in Höhe von 75.000 DM (38.346,89 €).

Das Darlehen bei der Sparkasse F., Darlehens-Nr. 000000004 über ursprünglich 140.000 DM (71.580,86 €) und das Darlehen bei der G. Darlehens-Nr. D 00000006/0006 in Höhe von 75.000 DM (38.346,89 €) waren 1999 von dem Gesellschafter D. A. zur Finanzierung der selbst genutzten Immobilie E.-Str. 01 in F. aufgenommen worden. Das Einfamilienhaus E.-Str. 01 steht weiterhin im Alleineigentum des Gesellschafters D. A.. Die Darlehen, die im Zusammenhang mit dem privat genutzten Einfamilienhaus standen, wurden auf die Klägerin umgeschrieben. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt des Einbringungsvertrags vom 19.02.2003 und auf die Kopien zur Umschreibung der Darlehen verwiesen, die sich in den beigezogenen Verwaltungsvorgängen befinden. 6

Im Rahmen der Steuererklärung 2003 wurde der Verkehrswert des bebauten Grundstücks E.-Str. 02 mit 300.000 € angegeben, wovon 87.300 € (29,1 %) auf den Grund und Boden und 212.700 € (70,9 %) auf das Gebäude entfallen. Auf Grund der Darlehenseinbringung lt. Einbringungsvertrag in Höhe von 151.623,14 € zuzüglich Notarkosten von 986,30 € und Grundbucheintragung von 193,50 € also insgesamt 152.802,94 € wurde für die Gesellschafterin B. C.-A. in Höhe von 50,94 % (152.802 € zu 300.000 €) ein entgeltlicher und zu 49,06 % ein unentgeltlicher Erwerb steuerlich erklärt. 7

Auf dieser Basis wurde die Afa berechnet und zwar für 2003 mit 1.779 € (10 Monate) und für 2004 mit 2.136 €. Wegen der weiteren Einzelheiten werden auf die Anlagen zu den Steuererklärungen verwiesen, die sich in den beigezogenen Verwaltungsvorgängen befinden. Die Schuldzinsen ab dem 19.02.2003 wurden in der Steuererklärung 2003 wie folgt als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung erklärt: 8

- G. 00000005/0005 703,00 € 9
- G. 00000006/0006 1.757,60 € 10
- Sparkasse Konto 000000001 414,89 € 11
- Sparkasse Konto 000000002 251,84 € 12
- Sparkasse Konto 000000003 943,54 € 13
- Sparkasse Konto 000000004 3.339,35 € 14
- gesamt 7.409,92 €. 15

In der Steuererklärung 2004 wurden folgende Schuldzinsen erklärt: 16

- G. 00000005/0005 843,60 € 17

G. 00000006/0006 2.109,12 €	
Sparkasse Konto 000000001 439,14 €	19
Sparkasse Konto 000000002 266,36 €	20
Sparkasse Konto 000000003 955,61 €	21
Sparkasse Konto 000000004 <u>3.387,68 €</u>	22
gesamt 8.001,51 €.	23
Der Beklagte sah teilweise in der Darlehensübernahme keinen Anschaffungsvorgang und ließ in den Feststellungsbescheiden für 2003 vom 18.03.2005 in der Gestalt des Änderungsbescheides vom 15.06.2005 und für 2004 vom 18.11.2005 in der Gestalt des Änderungsbescheides vom 06.07.2006 weder die Schuldzinsen der Darlehen bei der Sparkasse F. Nr. 000000004 und der G. Nr. 00000006/0006 noch die höheren Afa-Beträge für 2003 als Werbungskosten zum Abzug zu, soweit Anschaffungskosten aus der Übernahme dieser Darlehen geltend gemacht waren.	24
Gegen den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 2003 und 2004 hat die Klägerin mit Schreiben vom 13.04.2005 und 25.11.2005 Einspruch eingelegt und sich dagegen gewandt, dass die Schuldzinsen aus den Darlehen für 2003 in Höhe von 1757 € und 3.339 € sowie die Afa in Höhe von 1.779 € und für das Jahr 2004 die Schuldzinsen in Höhe von 2.109,12 € und 3.387,68 € nicht berücksichtigt worden sind. Zur Begründung hat sie ausgeführt, dass es sich bei der Übertragung des Vermietungsobjektes E.-Str. 02 durch den Gesellschafter D. A. auf die GbR durch notariellen Vertrag vom 19.02.2003 wegen Übernahme von Darlehen des Gesellschafters D. A. durch die GbR um einen entgeltlichen Anschaffungsvorgang handele, bei dem gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die auf die GbR übertragenen Darlehen der Gesellschafterin Frau B. C.-A. entsprechend ihrer Beteiligungsgröße an der GbR zu 90 % direkt steuerlich zuzurechnen seien. Die Klägerin hat in diesem Zusammenhang auf das BMF-Schreiben vom 13.01.1993 und auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 05.07.1990 hingewiesen. Dies gelte auch, wenn die Darlehen, die auf die GbR übergehen, beim Übergeber, also beim Gesellschafter D. A. ursprünglich privat veranlasst seien. Da die Gesellschafterin B. C.-A. bisher nicht an den in die GbR eingebrachten Vermögensgegenständen und Darlehen beteiligt gewesen sei, liege bei ihr insoweit ein Anschaffungsvorgang vor (Niedersächsisches Finanzgericht EFG 1994, 287, Tipke/Kruse § 39 AO Rd. 92).	25
Damit sei ein entgeltlicher Anschaffungsvorgang bei Frau B. C.-A. in Höhe von 90 % gegeben.	26
Der Beklagte hat die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 27.06.2006 als unbegründet zurückgewiesen. Er hat die Auffassung vertreten, dass die Gesellschafterin B. C.-A. mit dem Vertrag vom 19.02.2003 kein wirtschaftliches Eigentum an dem eingebrachten Grundstück erworben habe und der Vertrag einem auf nahe Angehörige anzuwendenden Fremdvergleich nicht standhalte. Der Gesellschafter D. A. sei weiterhin alleiniger Eigentümer geblieben (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO).	27
Wirtschaftlicher Eigentümer sei derjenige, der nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübe, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich	28

ausschließen könne.

Der Gesellschafter D. A. habe sich durch die Rückforderungsklausel in § 2 des Einbringungsvertrages vom 19.02.2003 alle Wege offen gehalten, um sich die Verfügungsmacht über das Grundstück zu erhalten. Dadurch verbleibe das Grundstück auch nach der Einbringung in seinem Vermögens- und Zugriffsbereich. Weder die Klägerin selbst, noch die Gesellschafterin Frau B. C.-A. könnten über das Grundstück wie ein Eigentümer verfügen, z.B. veräußern oder frei vererben (§ 2 Nr. 1 Buchst. 10 d. Vertrages). Aus einer gesicherten Rechtsposition, die den Rechten eines Eigentümers in nichts nachstehe, sei der Gesellschafter D. A. jederzeit in der Lage, das Grundstück ohne Gegenleistung zurückzufordern und darüber nach seinen Vorstellungen frei zu verfügen (veräußern, verschenken oder vererben). Er bleibe damit de facto auch nach der Einbringung Eigentümer des Grundstücks und der Verbindlichkeiten (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Entgegen dem Vortrag in der Einspruchsbegründung sei damit nicht von einem Rechtsträgerwechsel auszugehen. 29

Die Einbringung sei nicht als Eigentumserwerb zu sehen. Sämtliche Vermögenswerte der GbR seien einseitig durch den Ehemann geschaffen. Er bleibe alleiniger wirtschaftlicher Eigentümer der Vermögenswerte und könne sie jederzeit ohne Gegenleistung aus der GbR wieder entnehmen. Die Ehefrau habe die GbR-Anteile (90 v.H.) aber nicht die Wirtschaftsgüter erhalten. Höhere Abschreibungswerte könnten nicht gewährt werden. 30

Einem Fremdvergleich hielten die in § 2 des Einbringungsvertrags getroffenen Vereinbarungen nicht stand, weil die Rückforderungsvorbehalte in der vereinbarten Form unüblich seien. Wenn eine Gegenleistung für ein Wirtschaftsgut erbracht werde, dann erwarte der Erwerber zu Recht, nach Übereignung uneingeschränkt über die Sache verfügen zu können. Dies sei vorliegend nicht der Fall. Das in die GbR eingebrachte Grundstück könne z.B. nicht durch die Klägerin bzw. die Ehefrau veräußert oder vererbt werden, wenn ihre Gesamtrechtsnachfolger nicht gemeinsame Abkömmlinge mit dem Ehemann seien (§ 2 Buchst. 10 des Einbringungsvertrages). 31

Auch sei es nicht üblich und halte daher ebenfalls einem Fremdvergleich nicht stand, dass bei Ausübung des Rückforderungsrechtes der Geschäftsanteil an der GbR ohne Gegenleistung auf den Ehemann übergehen solle, obwohl eine Gegenleistung in Form der Schuldübernahme erbracht worden sein solle. 32

Zu den Schuldzinsen führt der Beklagte in der Einspruchsentscheidung aus, diese seien nach § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG als Werbungskosten abziehbar, sobald sie mit einer bestimmten Einkunftsart im wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. Dies setze voraus, dass sie für eine Verbindlichkeit geleistet worden seien, die durch die Einkünfteerzielung – hier aus Vermietung und Verpachtung – veranlasst worden sei. Das sei beispielsweise der Fall, wenn mit dem Darlehen die Herstellungs- oder Anschaffungskosten eines der Einkünfteerzielung dienenden Gebäudes tatsächlich finanziert worden seien. Ein allein rechtlicher Zusammenhang – etwa auf Grund einer Versicherung des Grundstücks – reiche ebenso wenig aus, wie eine bloße gedankliche Zuweisung des Steuerpflichtigen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 08.04.2003 IX R 36/00, BFHE 202, 280, BStBl II 2003, 706 m.w.N.). Ein einmal gegründeter wirtschaftlicher Zusammenhang des Darlehens mit der Einkünfteerzielung entfalle nicht, wenn ein mit Darlehensmitteln angeschafftes, bislang zum Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendetes Wirtschaftsgut veräußert und der Veräußerungserlös seinerseits zum Zwecke der Einkünfterzielung eingesetzt werde (z.B. BFH-Urteil vom 23.10.2001 IX R 65/99, BFH/NV 2002, 341 m.w.N.). 33

Die Darlehen bei der Sparkasse F. und der G. seien ausschließlich zur Finanzierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten des selbstgenutzten Einfamilienhauses E.-Str. 01 in F. verwandt worden. Die hier begründete Zweckbestimmung sei unverändert geblieben. Insbesondere hafte der Ehemann nach der Einbringung in die GbR in vollem Umfang für diese Verbindlichkeiten, die weiterhin das selbstgenutzte Wohneigentum belasteten. Die Klägerin habe die Darlehen nicht im Rahmen eines Anschaffungsvorgangs durch eine neue tatsächliche Verwendung dem eingebrachten Grundstück zugeordnet.

Des Weiteren sei die gewählte Form der Einbringung von Vermögenswerten (Grundstück und insbesondere rein privat veranlasste Darlehensverbindlichkeiten) in die GbR als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S. von § 42 AO anzusehen. 35

Rechtsmissbräuchlich im Sinne des § 42 Abs. 1 AO sei eine Gestaltung, die - gemessen an dem erstrebten Ziel – unangemessen sei, der Steuerminderung diene und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen sei. Eine rechtliche Gestaltung sei dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele nicht gebrauche, obwohl hierfür keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe vorlägen, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wähle, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel, Steuern zu sparen, nicht erreichbar sein solle (vgl. BFH-Urteile vom 14.01.2003 IX R 5/00, BFHE 201, 246, BStBl II 2003 509 und vom 26.03.1996 IX R 51/92, BFHE 180, 330, BStBl II 1996, 443; vom 17.12.2003 IX R 8/98, BFH/NV 2004 939 m.w.N.). 36

Nach der Rechtsprechung des BFH könne nämlich ein steuerlich erheblicher Aufwand dann nicht anerkannt werden, wenn er nach dem Gesamtplan des Steuerpflichtigen durch gegenläufige Rechtsakte erst geschaffen und wieder ausgeglichen werde und damit von vornherein eine wirtschaftliche Belastung mit dem Aufwand vermieden werden solle (BFH-Urteile BFHE 180, 330, BStBl II 1996, 443; vom 13.10.1993 IX R 81/91, BFH/NV 1994, 620; vom 18.01.2001 IV R 58/99, BFHE 1994, 377, BStBl II 2001, 393; vom 22.01.2002 VIII R 46/00 BFHE 197, 517, BStBl II 2002, 685 und vom 31.07.2002 X R 103/96, BFH/NV 2003, 26 m.w.N.). 37

Die Einbringung der Verbindlichkeiten (Darlehen, Hypotheken) in die Klägerin diene dem alleinigen Zweck, die zurzeit nicht abzugsfähigen Schuldzinsen in den steuerlich relevanten Bereich zu verlagern. Ein außersteuerlicher Grund für die Übertragung sei weder vorgetragen, noch sei er nach Aktenlage ersichtlich. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 27.06.2006 verwiesen, die sich in den beigezogenen Verwaltungsvorgängen befindet. 38

Mit Änderungsbescheid vom 06.07.2006 für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen hat der Beklagte die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung auf ..... € festgestellt. Er hat dabei die bisher im Wege der Afa berücksichtigten Anschaffungskosten hinsichtlich der Übernahme der ursprünglich mit dem privaten Einfamilienhaus stehenden Darlehen als Werbungskosten unberücksichtigt gelassen (Minderung der Afa um 1.793 €). 39

Mit ihrer am 26.07.2006 bei Gericht eingegangenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie ist der Auffassung, dass es sich bei der Einbringung des Grundstücks gegen Übernahme der Darlehen um einen entgeltlichen Erwerbsvorgang handele. Zu den Anschaffungskosten gehörten auch die von der Klägerin übernommenen Darlehen für das selbstgenutzte Einfamilienhaus E.-Str. 01. Die Klägerin weist darauf hin, dass mit der Eintragung im Grundbuch ein Rechtsträgerwechsel stattgefunden habe. Die Ehefrau sei zu 40

90 % an der GbR beteiligt während vorher der Ehemann Alleineigentümer gewesen sei. Insoweit seien auch nur 90 % der Anschaffungskosten berücksichtigt worden. Regelmäßig sei der zivilrechtliche Eigentümer auch der wirtschaftliche Eigentümer. Daher halte der Einbringungsvertrag vom 19.02.2003 auch einem Fremdvergleich stand. Auch die Rückforderungsklausel in § 2 des Einbringungsvertrages führe zu keiner anderen Betrachtung. Ein Rückforderungsrecht bestehe nur für außergewöhnliche Fälle. Per Gegenleistung sei nichts zu zahlen gewesen, da sie, die Klägerin, Darlehen übernommen habe. Deswegen weise sie darauf hin, dass das Rückforderungsrecht des Ehemannes sich nicht auf das Grundstück selbst beziehe, sondern auf den Gesellschaftsanteil der Ehefrau an ihr, der Klägerin. Die Ausnahmefälle seien von der Rechtsprechung des BFH gedeckt. Die Klägerin verweist insoweit auf die einschlägige Rechtsprechung. Schließlich liege auch kein Gestaltungsmissbrauch im Sinne von § 42 AO vor, da die Vermögensübertragung aus Haftungsgründen erfolgt sei, da der Ehemann wegen seiner Stellung als beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH einem erhöhten Haftungsrisiko auf Grund von Durchgriffs-haftung und an die Geschäftsführerstellung anknüpfende Haftungstatbestände ausgesetzt sei. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Klägerin in der Gerichtsakte verwiesen.

Die Klägerin beantragt, 41

den Bescheid für 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von 42  
Besteuerungsgrundlagen vom 18.03.2005 in der Gestalt vom 15.06.2005 sowie beide in  
Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.06.2006 dahingehend zu ändern, dass die  
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um 6.533 € auf ..... € herabgesetzt werden,

den Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von 43  
Besteuerungsgrundlagen vom 18.11.2005 und die Einspruchsentscheidung vom 27.06.2006  
in Gestalt des Änderungsbescheides vom 06.07.2006 dahingehend zu ändern, dass die  
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um 7.290 € auf ..... € herabgesetzt werden,

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 44

Der Beklagte beantragt, 45

die Klage abzuweisen. 46

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung vom 27.06.2006. 47

Mit Beschluss des Berichterstatters vom 22.02.2009 wurde bis zum rechtskräftigen Abschluss 48  
des Verfahrens VIII R 83/05 beim BFH das Ruhen des vorliegenden Verfahrens angeordnet.  
Der Ruhensbeschluss wurde mit Beschluss vom 22.01.2010 aufgehoben. Der Berichterstatter  
hat den Sach- und Streitstand mit den Beteiligten am 31.05.2010 im Arbeitsgericht F. erörtert.  
Der Senat hat am 1. Oktober 2010 mündlich verhandelt. Auf beide Sitzungsniederschriften  
wird Bezug genommen.

**Entscheidungsgründe:** 49

Die Klage ist unbegründet. 50

Die Bescheide für 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von 51  
Besteuerungsgrundlagen vom 18.03.2005 in der Gestalt vom 15.06.2005 sowie beide in  
Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.06.2006 sowie für 2004 über die gesonderte und  
einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 18.11.2005 und die

Einspruchsentscheidung vom 27.06.2006 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 06.07.2006 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Der Beklagte hat zu Recht die Schuldzinsen für die Darlehen bei der Sparkasse F. Nr. .... 52  
und der G. Nr. 00000006/0006 und die mit der Übernahme dieser Darlehen als  
Anschaffungskosten im Zusammenhang stehenden höheren Afa-Beträge nicht zum Abzug  
zugelassen. Die Aufwendungen hierfür stellen keine Werbungskosten der Klägerin bei den  
Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar.

Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG sind Werbungskosten auch Schuldzinsen, soweit sie mit 53  
einer Einkunftsart im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Ein solcher wirtschaftlicher  
Zusammenhang ist dann gegeben, wenn die Schuldzinsen für eine Verbindlichkeit geleistet  
worden sind, die durch die Einkünfteerzielung veranlasst ist. Diese Voraussetzung ist erfüllt,  
wenn und soweit das Darlehen tatsächlich zum Erzielen von Einkünften -im vorliegenden  
Falle von solchen aus Vermietung und Verpachtung- verwendet worden ist (vgl. BFH-Urteil  
vom 15.10.2002 IX R 46/01, BStBl II 2003, 243). Dabei steht es auch Angehörigen frei, ihre  
Rechtsverhältnisse untereinander steuerlich möglichst günstig zu gestalten (ständige  
Rechtsprechung; vgl. BFH-Urteile vom 29.08.2007 IX R 17/07, BStBl II 2008, 502;  
17.12.2003 IX R 91/00, BFH/NV 2004, 1272; IX R 105/00, BFH/NV 2004, 1273, jeweils  
m.w.N.; Schmidt/Drenseck, EStG, § 21 Rz. 65 "Angehörige"). Vertragsverhältnisse zwischen  
nahen Angehörigen sind steuerrechtlich grundsätzlich anzuerkennen, wenn die Verträge  
bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden sind und sowohl die Gestaltung als auch die  
Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Diese  
Anforderungen gründen auf der Überlegung, dass es innerhalb eines Familienverbundes  
typischerweise an einem Interessensgegensatz fehlt und zivilrechtliche  
Gestaltungsmöglichkeiten steuerrechtlich missbraucht werden können. Im Interesse einer  
effektiven Missbrauchsbekämpfung ist es daher geboten und zulässig, an den Beweis des  
Abschlusses und an den Nachweis der Ernstlichkeit von Vertragsgestaltungen zwischen  
nahen Angehörigen strenge Anforderungen zu stellen (BFH-Urteile vom 07.06.2006 IX R  
4/04, BFHE 214, 173, BStBl II 2007, 294; vom 19.08.2008 IX R 23/07, BFH/NV 2009, 12  
m.w.N.). Eine Vermietung nach vorheriger Übertragung von Wohneigentum muss nicht  
rechtsmissbräuchlich sein, denn es ist zwischen der Eigentumsübertragung  
(Vermögensebene) einerseits und der Vermietung (Nutzungsebene) andererseits zu  
unterscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 12.09.1995 IX R 54/93, BStBl II 1996, 158;  
Blümich/Heuermann, EStG, § 21 Rz. 138; Schmidt/Drenseck, EStG, § 21 Rz. 65  
"Angehörige").

Ein Gestaltungsmissbrauch i.S. von § 42 AO ist aber gegeben, wenn eine rechtliche 54  
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 (ständige Rechtsprechung; z.B. BFH-Urteile  
vom 29.08.2007 IX R 17/07, BStBl II 2008, 502 m.w.N.; vom 17.12.2003 IX R 56/03, BStBl II  
2004, 648; Blümich/Heuermann, EStG, § 21 Rz. 136). Die Rechtsprechung hat es  
insbesondere als rechtsmissbräuchlich beurteilt, wenn die Beteiligten durch zivilrechtlich  
mögliche Gestaltungen zwar wechselseitige Zahlungsverpflichtungen begründen, damit aber  
ihre jeweilige Position weder tatsächlich noch wirtschaftlich verändern (so BFH-Urteil a.a.O.  
in BStBl II 2008, 502). Kennzeichnend dafür ist, dass durch gegenläufige Gestaltung die  
rechtlichen und tatsächlichen Wirkungen von Rechtsgeschäften ganz oder teilweise  
rückgängig gemacht werden und damit die Position des Nutzenden tatsächlich und  
wirtschaftlich nicht verändert wird (vgl. Blümich/Heuermann, EStG, § 21 Rz. 138).

Die hier streitigen Darlehen für das private Einfamilienhaus standen ursprünglich nicht mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Zusammenhang. Erst durch die Einbringung durch den Gesellschafter D. A. in die neu gegründete Klägerin war diese verpflichtet, die Darlehen zu bedienen. Entsprechend wurden auch die Darlehensverträge umgeschrieben. 55

Gleichwohl können die Aufwendungen bei der Klägerin steuerlich nicht berücksichtigt werden, da die Einbringung einen Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 Abs. 1 AO in der für die Streitjahre gültigen Fassung darstellt. Danach kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuerrecht nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Der Gesellschafter D. A. hat das Grundstück E.-Straße 02 in F. gegen Übernahme von Darlehen in die Klägerin eingebracht. Dabei handelte es sich für die Gesellschafterin B. C.-A. um einen teilentgeltlichen Erwerb. Lediglich die Übernahme der Verbindlichkeiten bzw. Darlehen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Objekt E.-Straße 02 standen, stellen insoweit Anschaffungskosten der Gesellschafterin B. C.-A. dar. Die hiermit zusammenhängenden Schuldzinsen sind Werbungskosten der Klägerin bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Hierüber besteht kein Streit. 56

Die zusätzlich übernommenen Darlehen, die ursprünglich mit dem Privathaus E.-Straße 01 im Zusammenhang gestanden hatten, konnten zwar zivilrechtlich von der Klägerin übernommen werden. Die offensichtliche Verlagerung von privat veranlassten Aufwendungen in die Klägerin ist jedoch rechtsmissbräuchlich, da sie nur dem Zweck dient, private Aufwendungen in einen steuerlichen Bereich zu verlagern. Wirtschaftliche oder sonst beachtliche steuerrechtliche Gründe liegen nicht vor. 57

Der von der Klägerin angegebene Grund, das Grundstück E.-Straße 02 in F. sei von dem Gesellschafter D. A. wegen seiner Stellung als Gesellschafter-Geschäftsführer auf die Klägerin übertragen worden, um haftungsrechtlichen Risiken zu entgehen, kommt nicht zum Tragen. Zwar mag es ein außersteuerlicher Grund sein, das Grundstück E.-Straße 02 in F. auf die Klägerin zu übertragen, um es aus der Haftung zu nehmen. Dafür ist es aber nicht erforderlich, dass auch die mit dem Einfamilienhaus E.-Straße 01 in F. im Zusammenhang stehenden Darlehen auf die Klägerin übertragen werden. Denn diese Übertragung dient alleine dem Zweck, steuerlich nicht zu berücksichtigende private Aufwendungen in den steuerlich relevanten Bereich zu verlagern. Haftungsrechtlich hätte es ausgereicht, das Grundstück E.-Straße 5 in F. mit den allein mit diesem in Zusammenhang stehenden Darlehen in die Klägerin einzubringen. 58

Da es sich ferner um einen teilentgeltlichen Erwerb handelt, kann wirtschaftlich betrachtet auch nicht damit argumentiert werden, dass hinsichtlich der Höhe des Anschaffungsvorgangs die Einbeziehung weiterer Verbindlichkeiten erforderlich war. Die Klägerin hat in ihrer Steuererklärung selbst erläutert, dass es sich für die Gesellschafterin B. C.-A. in Höhe von 50,94 % (152.802 € zu 300.000 €) um einen entgeltlichen und in Höhe von 49,06 % um einen unentgeltlichen Erwerb gehandelt hat. Der Einbezug der privaten Darlehen in die Klägerin kann somit auch nicht damit begründet werden, dass es sich wirtschaftlich gesehen um eine Gegenleistung für die Übertragung des 90 % Anteils auf die Gesellschafterin B. C.-A. als Gesellschaftanteil an der Klägerin handelte. Denn da es sich eh um einen teilentgeltlichen Erwerb handelte, war die Einbeziehung als Ausgleich für die Gegenleistung weder zwingend noch erforderlich. 59

Liegt danach ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts i.S. von § 42 Abs. 1 Satz 1 AO vor, so entsteht der Steueranspruch nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO so, wie er bei 60

einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Das bedeutet im Streitfall: Die Übernahme der im Zusammenhang mit dem privaten Einfamilienhaus stehenden privaten Darlehen durch die Klägerin ist steuerlich nicht anzuerkennen. Damit sind für die Klägerin keine Schuldzinsen aus den übernommenen ursprünglich privaten Darlehen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.

Ebenso verhält es sich mit den als Afa geltend gemachten Werbungskosten aus Anschaffungskosten wegen der Übernahme der privaten Darlehen. Auch die unter Einbezug der privaten Darlehen errechneten Anschaffungskosten stellen nach den oben dargestellten Grundsätzen einen Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO dar. Insoweit können hieraus errechnete Afa ebenfalls nicht als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden. 61

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung. 62

Die Revision war nicht zuzulassen, da ein Revisionsgrund nach § 115 Abs. 2 FGO nicht ersichtlich war. 63