

Titel:

Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft und Einkünfte aus VuV

Normenketten:

AO § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a

EStG § 21 Abs. 1 Nr. 1

EStG § 9 Abs. 1

EStG § 7 Abs. 4

HGB § 255

BGB § 2032 ff.

BGB § 741 ff.

Leitsätze:

1. Erfüllen mehrere Personen den Tatbestand der Einkunftserzielung in einer Gesellschaft oder Gemeinschaft, ist für jede Gesellschaft/Gemeinschaft an der sie beteiligt sind, ein selbständiges gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren durchzuführen. (redaktioneller Leitsatz)
2. Eine Zusammenschau für mehrere Gesellschaften/Gemeinschaften auf der Ebene der Gewinnfeststellung kommt nur in Betracht, wenn die in die Gesamtschau einzubeziehenden Personenmehrheiten sowohl nur vermögensverwaltend tätig als auch personenidentisch sind. (redaktioneller Leitsatz)
3. Fallen im Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Erwerb - wie einen Erbfall oder die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft - Aufwendungen an, sind auch bei einem unentgeltlichen Erwerb diese als Anschaffungsnebenkosten im Wege der AfA abziehbar. (redaktioneller Leitsatz)
4. Sofern die Erbauseinandersetzung mit anschließender Neugründung einer Personengesellschaft der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung dient, kommt auch der Abzug als Werbungskosten (Gründungskosten) bei der neuen Personengesellschaft in Betracht. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Werbungskosten, Besteuerungsgrundlage

Fundstellen:

ErbStB 2021, 326

DStRE 2022, 641

LSK 2021, 23433

Tatbestand

1

Streitig sind Sonderwerbungskosten des Beigeladenen.

I.

2

Die Klägerin ist eine Bruchteilsgemeinschaft, die am [...] Juli 2015 neu gegründet wurde und aus den Teilhabern [...] (VD; dem Beigeladenen), [...] (AD), [...] (MD) und [...] (ED) besteht. Die Klägerin erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

3

Am [...] 2014 verstarb [...] (BD), die Ehefrau des VD. Sie wurde in Miterbengemeinschaft von ihrem Ehemann VD zu einem 1/10, sowie ihren Kindern AD, MD und ED zu jeweils 3/10 beerbt. Nach dem Erbfall befand sich der folgende Grundbesitz in der Miterbengemeinschaft: (1.) ein Miteigentumsanteil zu 1/2 an einer Eigentumswohnung mit Tiefgaragenstellplatz in [...] (Objekt [...] L-Stadt), (2.) jeweils ein Miteigentumsanteil zu 1/2 an zwei Eigentumswohnungen in [...] mit einem Miteigentumsanteil zu 1/2 an

einem Doppelparkplatz in der Tiefgarage dieses Hauses (Objekte [...] C-Stadt), sowie (3.) ein Miteigentumsanteil zu 1/2 an einem Hausgrundstück in [...] (Objekt [...] D-Stadt). Die anderen Miteigentumsanteile zu jeweils 1/2 an diesen Immobilien standen VD zu; VD war auch zum Testamentsvollstrecker über den Nachlass von BD bestimmt. Im gemeinschaftlichen Testament der Eheleute BD und VD war ein Wohnungsrechtsvermächtnis an der Eigentumswohnung in L-Stadt zugunsten des länger Lebenden angeordnet. Außerdem war angeordnet, dass die Eigentumswohnungen in C-Stadt und das Hausgrundstück in D-Stadt nach dem Tod des erstversterbenden Ehegatten von den Eigentümern in eine neu zu gründende Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) einzubringen sind und dass die Eigentumswohnung in L-Stadt nach dem Tod des Letztversterbenden ebenfalls in diese Gesellschaft bürgerlichen Rechts einzubringen ist. Zudem wurde die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft auf Dauer ausgeschlossen. Die Objekte in C-Stadt und D-Stadt waren vermietet. Die Miterben wurden bei jedem Objekt mit einem Miteigentumsanteil zu 1/2 in Miterbengemeinschaft (neben VD als dem anderen Miteigentümer zu 1/2) im Grundbuch eingetragen; bei allen Objekten war im Grundbuch außerdem eingetragen, dass Testamentsvollstreckung hinsichtlich des Miteigentumsanteils in Miterbengemeinschaft angeordnet ist.

4

Die vier Miterben vereinbarten mit notarieller Urkunde vom [...] Juli 2015, dass die Immobilien aus der Miterbengemeinschaft - abweichend von der Regel im gemeinschaftlichen Testament - nicht in eine neu zu gründende GbR eingebracht werden sollen und dass eine Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft hinsichtlich des Grundbesitzes zulässig sein soll. VD stimmte als Testamentsvollstrecker diesen Vereinbarungen zu. Die Immobilien sollten in eine neu zu gründende Bruchteilsgemeinschaft, die Klägerin, eingebracht werden und dadurch sollte die Miterbengemeinschaft auseinandergesetzt werden. Dazu wurde der erbengemeinschaftliche hälftige Miteigentumsanteil an den Immobilien von VD zu 1/10 und von AD, MD und ED zu jeweils 3/10 übernommen. Außerdem wurde zur Erfüllung des Vermächtnisses zu Gunsten von VD ein Wohnungs- und Nutzungsrecht an der Eigentumswohnung und dem Tiefgaragenstellplatz in L-Stadt bestellt. VD nutzte diese Eigentumswohnung in L-Stadt bereits vor dem Tod der BD mit ihr zusammen zu eigenen Wohnzwecken. Außerdem vereinbarten die vier Miterben als künftige Miteigentümer in der Bruchteilsgemeinschaft, dass das Recht, die Aufhebung der Gemeinschaft zu verlangen, für immer ausgeschlossen ist; ausgenommen war die Aufhebung aus wichtigem Grund. Nach der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft waren die Beteiligten zu folgenden Anteilen an den einzelnen Immobilien beteiligt: VD zu 11/20, AD, MD und ED zu jeweils 3/20 (wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die notarielle Vereinbarung vom [...] Juli 2015 <Auseinandersetzung [...]> verwiesen, FG-Akte Blatt 20-40). Die Kosten des notariellen Vertrages sollten die Miterben nach der vertraglichen Vereinbarung entsprechend ihren Erbquoten tragen. Die Notarkosten für diesen Vertrag betrugen insgesamt 20.743,60 EUR. Am [...] Oktober 2015 verpflichtete sich VD gegenüber AD, MD und ED alle Kosten zu übernehmen, die im Zusammenhang mit dem Nachlass nach BD entstanden sind.

5

In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das gesamte Streitjahr 2015 erklärte die Klägerin laufende Einkünfte aus der Vermietung - die nach Quote zu verteilen sind - in Höhe von 19.960,52 EUR (Überschuss für die Wohnungen in C-Stadt von 4.148 EUR; Überschuss für Hausgrundstück in D-Stadt von 15.812 EUR) sowie Sonderwerbungskosten für VD in Höhe von 24.998,00 EUR (demgemäß gesamte Einkünfte in Höhe von insgesamt -5.037,48 EUR). Die erklärten Sonderwerbungskosten setzen sich wie folgt zusammen:

	EUR
Notarkosten [...] (für Vertrag vom [...] 2015)	20.743,60
Notarkosten [...] (Vollmacht für MD)	124,47
[...]-Justiz- [...] (für Objekt L-Stadt)	2.943,50
[...]-Justiz- [...] (für Objekt D-Stadt)	980,00
Reisekosten wegen Beurkundungstermin für AD	73,90
Reisekosten wegen Beurkundungstermin für ED	132,50
Summe	24.997,97

6

Die Sonderwerbungskosten begründete die Klägerin damit, dass dies Kosten seien, die im Zusammenhang mit der Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft durch den notariellen Vertrag vom [...] Juli 2015 entstanden seien und zwar Notarkosten, Kosten der Justizverwaltung und Reisekosten von AD und ED zum

Beurkundungstermin. Der Beklagte - das Finanzamt - folgte den Angaben in der Erklärung nur hinsichtlich der Sonderwerbungskosten nicht und stellte mit Bescheid vom 29. November 2017 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2015 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 19.960,52 EUR fest, die entsprechend der Beteiligungsquote verteilt wurden.

7

Den dagegen gerichteten Einspruch begründete die Klägerin damit, dass die Aufwendungen nicht getätigt worden seien, um die Miterbengemeinschaft auseinanderzusetzen. Ziel sei es vielmehr, durch die Begründung der Bruchteilsgemeinschaft auf Dauer Einnahmen und vor allem Überschüsse zu erzielen. Eine Erbengemeinschaft unterliege dem Einstimmigkeitsprinzip. Dies sei ein großer Nachteil und mache in der Praxis die Handhabung schwierig. Um dieses Problem dauerhaft zu lösen, sei der notarielle Vertrag vom [...]. Juli 2015 geschlossen worden. Dieser Vertrag sichere auf Dauer die Existenz der Gemeinschaft und damit die Mieterträge der Gemeinschaft. Außerdem sei dadurch die Beschlussfähigkeit der Gemeinschaft hergestellt, da nun Beschlüsse mit Stimmenmehrheit getroffen werden könnten. Dadurch sei die dauerhafte Handlungsfähigkeit der Gemeinschaft hergestellt. Dass in der Feststellungserklärung vor der Auflistung der Sonderwerbungskosten die Zwischenüberschrift „Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft“ gewählt worden sei, sei ein Fehler des Beraters gewesen.

8

Mit Einspruchsentscheidung vom 2. Juni 2020 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. Die geltend gemachten Aufwendungen seien nicht durch die Einnahmeerzielung veranlasst und könnten nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Das auslösende Moment der Aufwendungen sei im Streitfall die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft in eine Bruchteilsgemeinschaft gewesen und die in diesem Zusammenhang getroffenen Miteigentümervereinbarungen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung sei nicht gegeben. Die notarielle Vereinbarung habe die Regelung der Vermögenssphäre der Gesellschafter betroffen. Es werde durch die Erbauseinandersetzung und die Miteigentümervereinbarung die Stellung der Miteigentümer mit ihren Rechten und Pflichten untereinander geklärt. Außerdem könnten diese Aufwendungen schon deshalb keine Sonderwerbungskosten des VD sein, da die Aufwendungen als Gründungskosten nicht allein im Interesse des VD, sondern im Interesse aller Gesellschafter getätigt worden seien. Auch könnten die Aufwendungen nicht als Anschaffungsnebenkosten betrachtet werden.

9

Dagegen richtet sich die Klage der Klägerin. Zur Begründung bedient sich die Klägerin der bereits im Einspruchsverfahren vorgetragenen Argumente. Ergänzend weist sie darauf hin, dass der Vertrag vom [...]. Juli 2015 eine Immobilieneigentümervereinbarung zum Zwecke der Sicherung und Erhaltung der Vermietungseinkünfte sei. Der Ausschluss des Rechts, die Aufhebung der Gemeinschaft zu verlangen, sei auch in das jeweilige Grundbuchblatt eingetragen worden und zwar in C-Stadt am [...] 2016 und in D-Stadt [...] 2015. Diese Eintragung solle die Existenz der Klägerin sichern. Außerdem sei neben einer Lasten- und Kostenverteilung auch geregelt worden, dass in allen Abstimmungen Mehrheitsbeschlüsse ausreichen, um eine Beschluss- und Handlungsfähigkeit der Klägerin zu erreichen. Die Neugründung der Bruchteilsgemeinschaft sei einem Rechtsträgerwechsel gleichzusetzen und diese Gründungskosten könnten als Werbungskosten sofort abgezogen werden. Diese Auffassung werde auch in der Steuerrechts-Literatur vertreten (Dusowski, DStZ 2000, 584-592; Götz, DStR 2006, 545-548). Außerdem müsse seit der Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 5. Juli 1990 (GrS 2/89, BFHE 161, 332, BStBl II 1990, 837) zwischen dem Erbfall und der Erbauseinandersetzung als zwei selbständigen Rechtsvorgängen unterschieden werden. Ein vorausgehender unentgeltlicher Erwerb schließe nicht aus, dass Kosten der Erbauseinandersetzung abzugsfähig seien.

10

Auf den Hinweis des Berichterstatters vom 17. Februar 2021 (FG-Akte BI 118), dass Aufwendungen nicht in Abzug gebracht werden könnten, soweit sie nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit vermieteten Objekten stehen würden und deshalb Aufwendungen, die auf die zu eigenen Wohnzwecken des VD genutzte Immobilie in L-Stadt entfallen würden, keine Werbungskosten seien, hat die Klägerin ihren Vortrag ergänzt. Die modifizierte Bruchteilsgemeinschaft sei allein zu dem Zweck geschaffen worden, um auf Dauer Einnahmen und Überschüsse zu erzielen und die Miteigentümervereinbarung habe alle Immobilien betroffen. Da dies der auslösende Grund der Aufwendungen sei, seien deshalb auch alle Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar. Im Übrigen könnten diese Aufwendungen, soweit sie auf das Objekt L-Stadt

entfielen, auch als vorweggenommene Werbungskosten abziehbar sein; eine Ausnahme bilde insoweit nur der Anteil der Aufwendungen, der auf das Wohnrecht für VD entfielen. Im Übrigen sei die Schätzung der Verkehrswerte für die Immobilien durch das Gericht (vermietete Immobilien mit [...] und eigengenutzte Immobilie mit [...]) sachgerecht (FG-Akte BI 134).

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung des Bescheids vom 29. November 2017 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Juni 2020 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf insgesamt -5.037,48 EUR zu vermindern und für den Beteiligten [...] VD Sonderwerbungskosten in Höhe von 24.998 EUR festzustellen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

11

Das Finanzamt verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass die Aufwendungen die Vermögensebene der Gesellschafter betreffen.

12

Mit Beschluss vom 15. Februar 2021 wurde VD zum Verfahren gemäß § 60 Abs. 3 Finanzgerichtsordnung (FGO) notwendig beigeladen.

13

Der Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

14

Wegen des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die ausgetauschten Schriftsätze und das Protokoll verwiesen. In der mündlichen Verhandlung haben die Beteiligten tatsächliche Verständigungen vereinbart. Sie haben sich darüber tatsächlich verständigt, welche Anteile der - in der Höhe zwischen den Beteiligten unstreitigen - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem Jahr 2015 auf den Zeitraum bis [...]. Juli 2015 und auf den Zeitraum danach entfallen. Außerdem haben sie sich über die gemeinen Werte für das Objekt L-Stadt und für die Objekte C-Stadt und D-Stadt tatsächlich verständigt.

Entscheidungsgründe

II.

15

Die Klage ist teilweise begründet.

16

1. Das Finanzamt hat zu Recht gegenüber den Feststellungsbeteiligten VD (dem Beigeladenen), AD, MD und ED die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das ganze Streitjahr 2015 gesondert und einheitlich (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Abgabenordnung <AO>) festgestellt. Nach dem Tod des Erblassers (der BD am 5. Mai 2014) verwirklichen allein die Erben den Tatbestand der Einkünfteerzielung; damit sind die Besteuerungsgrundlagen den Erben gegenüber gesondert und einheitlich festzustellen (BFH-Beschluss vom 14. Juli 2016 IX B 142/15, BFH/NV 2016, 1453 m.w.N.). Rechtsfolge der gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung der Gemeinschaft ist die Einkünfteermittlung auf der Ebene der Personenmehrheit, unabhängig davon, ob es sich um eine Bruchteils- oder Gesamthandsgemeinschaft handelt (Mellinghoff in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 21 EStG, Rn. 30 m.w.N. BFH-Urteil vom 7. Oktober 1986 IX R 167/83, BFHE 148, 501, BStBl II 1987, 322). Erbfall und Erbauseinandersetzung bilden keine Einheit (BFH-Beschluss vom 5. Juli 1990 GrS 2/89, BFHE 161, 332, BStBl II 1990, 837; Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 7 EStG Rz. 153 [März 2017] m.w.N.); darauf hat die Klägerin zutreffend hingewiesen.

17

Mehrere Personen sind an Einkünften beteiligt, wenn sie den Tatbestand der Einkünfteerzielung in einer Gesellschaft oder Gemeinschaft erfüllen (BFH-Urteil vom 19. April 1989 X R 3/86, BFHE 156, 383, BStBl II

1989, 596). Ist dies der Fall, ist für jede Gesellschaft/Gemeinschaft ein selbständiges gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren durchzuführen (BFH-Urteil vom 19. April 2005 VIII R 6/04, BFH/NV 2005, 1737 Rn. 18, m.w.N.; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 180 AO Rz. 170 [Nov. 2018] m.w.N.). Die Selbständigkeit jeder einzelnen Personengesellschaft oder Gemeinschaft liegt auch den verfahrensrechtlichen Regelungen der AO und der FGO zugrunde (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1737). Von der Notwendigkeit, für jede Gesellschaft einen selbständigen Feststellungsbescheid zu erlassen, ist die Frage zu unterscheiden, ob dann, wenn eine Gesellschaft oder Gemeinschaft über mehrere Grundstücke und damit über mehrere Einkunftsquellen verfügt, die Einkünfte aus diesen Grundstücken in nur einem Bescheid einheitlich und gesondert festgestellt werden können (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1737, Rn. 21). Eine Zusammenschau auf der Ebene der Gewinnfeststellung kommt nur in Betracht, wenn die in die Gesamtschau einzubeziehenden Personenmehrheiten sowohl nur vermögensverwaltend tätig als auch personenidentisch sind (BFH-Beschluss vom 10. Juni 2008 IV B 52/07, BFH/NV 2008, 1443).

18

Im Streitfall genügt nach diesen Grundsätzen ein Feststellungsbescheid für die Feststellungsbeteiligten für das gesamte Streitjahr. Denn die Personenmehrheit ist nur vermögensverwaltend tätig und auch personenidentisch. Im Streitfall hat die Miterbengemeinschaft aus VD, AD, MD und ED nur bis zum [...]. Juli 2015 bestanden und wurde durch die Miteigentümergeinschaft zum [...]. Juli 2015 mit Wirkung auf diesen Tag ([...]) aufgelöst. Bis zu diesem Zeitpunkt handelte es sich um eine Personengemeinschaft in der Verbindung zwischen VD und der Miterbengemeinschaft, die Einkünfte aus diesen Objekten erzielt hat; im Gesamthandseigentum der Miterbengemeinschaft standen die von der Erblasserin stammenden Miteigentumsanteile und waren verbunden mit den Bruchteilanteilen des VD. Nach dem [...]. Juli 2015 wurden die Einkünfte nur noch durch eine Bruchteilgemeinschaft, bestehend aus denselben Personen - mit denselben Beteiligungsquoten - erzielt. Da sich durch die Miteigentümergeinschaft vom [...]. Juli 2015 die einzelnen Anteile der Feststellungsbeteiligten an den vermieteten Objekten nicht geändert haben und nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO in der wirtschaftlichen Zurechnung zwischen Gesamthandseigentum und Bruchteilseigentum kein Unterschied besteht, liegt auch bei wirtschaftlicher Betrachtung eine identische Personengemeinschaft vor.

19

2. Wenn mehrere Personen gemeinschaftlich den Tatbestand der Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) verwirklichen und dadurch Einkünfte erzielen, z.B. im Rahmen einer Bruchteilgemeinschaft, Erbengemeinschaft oder vermögensverwaltenden Personengesellschaft, gehören zu den Einkünften der Miteigentümer, Miterben oder Gesellschafter aus Vermietung und Verpachtung die Anteile am Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Hinzu kommen Sondereinnahmen und Sonderwerbungskosten der einzelnen Miteigentümer, Miterben oder Gesellschafter (BFH-Urteile vom 10. Dezember 2019 IX R 19/19, BFHE 267, 246, BStBl II 2020, 452; vom 25. September 2018 IX R 35/17, BFHE 262, 418, BStBl II 2019, 167 m.w.N.). Streitig sind im Streitfall allein die Aufwendungen, die dem Beigeladenen VD als Sonderwerbungskosten zugerechnet werden sollen; der Beklagte bestreitet sowohl die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Werbungskosten, als auch die Zurechnung allein auf VD als Sonderwerbungskosten.

20

a) Ein Teil der geltend gemachten Aufwendungen ist - soweit er auf die vermieteten Objekte in C-Stadt und D-Stadt entfällt - als Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abzugsfähig.

21

Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen sind als Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch sie veranlasst sind (Satz 2). Sie müssen mit der auf Vermietung und Verpachtung gerichteten Tätigkeit zusammenhängen und zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 7. Februar 2012 IX R 27/10, BFH/NV 2012, 736; vom 17. Juli 2007 IX R 2/05, BFHE 218, 353, BStBl II 2007, 941; vom 18. Dezember 2001 IX R 24/98, BFH/NV 2002, 904, m.w.N.). Unter diesen Voraussetzungen sind Anschaffungskosten (des Vermietungsobjekts) als Absetzung für Abnutzung (AfA) abzusetzen (§ 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 Anschaffungskosten zählen, bestimmt sich für die steuerrechtliche Beurteilung und insbesondere auch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 1 Handelsgesetzbuch (HGB) (vgl. BFH-Urteile vom 20. Juli 2010 IX R 4/10, BFHE 230,

392, BStBl II 2011, 35; vom 3. August 2005 I R 36/04, BFHE 211, 112, BStBl II 2006, 369; vom 9. Juli 2013 IX R 43/11, BFHE 242, 51, BStBl II 2014, 878, Rn. 12).

22

Fallen im Zusammenhang mit einem unentgeltlichen Erwerb - wie im Streitfall durch einen Erbfall oder die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft - Aufwendungen an, wird vom BFH (BFH-Urteil in BFHE 242, 51, BStBl II 2014, 878) die Ansicht vertreten, auch bei einem unentgeltlichen Erwerb seien Anschaffungsnebenkosten im Wege der AfA abziehbar (ebenso Schmidt/Kulosa, EStG, 40. Aufl. 2021, § 6 Rz. 53, § 7 Rz. 111; Pfirrmann in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 7 Rz. 18). Die in der Literatur vertretene Auffassung, dass solche Kosten weder als sofort abziehbare Werbungskosten noch als Anschaffungsnebenkosten über die AfA berücksichtigt werden (Schmidt/Wacker, EStG, 32. Aufl. 2013, § 16 Rz 76; ab 33. Aufl. 2014 nun wie BFH; BMF in BStBl I 1993, 80 Rz 13), wird vom BFH abgelehnt (BFH-Urteil in BFHE 242, 51, BStBl II 2014, 878, Rn. 14). Die Kosten der Erbauseinandersetzung sind damit grundsätzlich Anschaffungsnebenkosten der durch sie erworbenen Wirtschaftsgüter (BFH-Urteil in BStBl II 2014, 878, Rn. 18; Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 7 EStG Rz. 153 [März 2017]).

23

cc) Die im Streitfall angefallenen Aufwendungen für die Begründung der Bruchteilsgemeinschaft sind als Gründungskosten zu beurteilen. Gründungskosten sind grundsätzlich betrieblich veranlasst und führen zu sofort abziehbaren Betriebsausgaben/Werbungskosten, sofern sie nicht aktiviert werden müssen (ausnahmsweise, vgl. § 248 Abs. 1 Nr. 1 HGB) oder das Gesetz ihren Abzug aus anderen Gründen ausschließt (Bode in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 4 EStG Rz. 257, ABC der Betriebsausgaben: Anlaufkosten; Schmidt/ Loschelder, EStG, 40. Aufl. 2021, § 4 Rz. 520, ABC der Betriebsausgaben: Anlaufkosten, Gründungskosten; jeweils zu Einbringungskosten: Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut <RHL>, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 416 f. und Ritzer in RHL, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 23 Rz. 45; Demuth in Eisgruber, UmwStG, § 24 Rz. 237; Mühle, DStZ 2006, 63-71, insbes. 66). D.h. auch bei Gründungskosten einer Personengesellschaft - wie im Streitfall - ist der von der Klägerin mit den Aufwendungen tatsächlich verfolgten Zweck zu ermitteln. Danach richtet sich maßgeblich die steuerrechtliche Beurteilung (vgl. BFH-Urteile vom 13. Oktober 1983 IV R 160/78, BFHE 139, 273, BStBl II 1984, 101; vom 21. Mai 1992 IV R 107/90, BFH/NV 1993, 296; BFH-Beschluss vom 19. August 1986 IX S 5/83, BFHE 147, 453, BStBl II 1987, 212).

24

Zwar diente die Gründung der Bruchteilsgemeinschaft am [...] Juli 2015 auch der Auseinandersetzung der Miterbengemeinschaft. Die Kosten sind aber dennoch nicht als privat veranlasste Kosten vom Werbungskostenabzug nach § 12 Nr. 1 EStG ausgeschlossen. Denn der von den Teilhabern an der Klägerin maßgebliche verfolgte Zweck war die Überführung der Wirtschaftsgüter aus dem Verbund der hälftigen Miteigentumsanteile an den Immobilien im Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft und den hälftigen Miteigentumsanteilen des VD in einen einheitlichen Verbund der Bruchteilsgemeinschaft an den gesamten Immobilien.

25

dd) Nach Auffassung des Senats können die geltend gemachten Aufwendungen, soweit sie auf das Objekt in L-Stadt entfallen, nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden. Denn dieses Objekt war nicht zur Erzielung von Einkünften bestimmt, sondern sollte den privaten Wohnzwecken des VD dienen. Damit sind Aufwendungen in Höhe von 8.534,77 EUR nicht als Werbungskosten abziehbar. Ebenso scheidet ein Abzug dieser Anteile als vorweggenommene Werbungskosten aus (Schriftsatz der Klägerin vom 15. März 2021, Seite 5; FG-Akte Bl 131); denn der Umstand, dass das Objekt L-Stadt zukünftig in späteren Jahren zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingesetzt werden soll (nach dem Tod des VD), ist nicht ausreichend und es fehlt der erforderliche ausreichend bestimmte wirtschaftliche Zusammenhang (vgl. BFH-Urteil vom 31. Januar 2017 IX R 17/16, BFHE 257, 85, BStBl II 2017, 633, Rn. 17; Oertel in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021 § 9 EStG Rz. 23) mit den Einnahmen. Die Klägerin hatte sich noch nicht endgültig genug entschlossen aus dem Objekt L-Stadt durch Vermietung Einkünfte zu erzielen. Diesen Anteil der nicht abziehbaren Aufwendungen bestimmt der Senat wie folgt:

26

aa) Der Werbungskostenabzug für die an die [...]Justiz[...] geleistete Zahlung über 2.943,50 EUR ist gem. § 12 Nr. 1 EStG ausgeschlossen. Diese Aufwendungen können als Ganzes dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Objekt L-Stadt zugeordnet werden.

27

bb) Weiter scheidet ein Werbungskostenabzug für die Anteile aus den Notarkosten der Rechnung [...] aus, soweit diese auf das Objekt in L-Stadt entfallen. Dieser Teil der Notarkosten beträgt 5.503,64 EUR; der Rest in Höhe von 15.240,13 EUR (= 15.239,96 + 0,17) entfällt auf die vermieteten Immobilien in C-Stadt und D-Stadt. Diesen Anteil für die Immobilie in L-Stadt bestimmt der Senat durch eine Schätzung nach dem Verhältnis der Geschäftswerte der einzelnen Immobilien. In der mündlichen Verhandlung haben sich die Beteiligten auf diese Werte als die Verkehrswerte der Objekte auch tatsächlich verständigt.

28

Aus dem Geschäftswert der Notarrechnung vom [...] Dezember 2015 von [...] 4.444.444,44 EUR (FG-A BI 51) entfällt ein anteiliger Geschäftswert von [...] 1.111.111,11 EUR auf die Immobilie in L-Stadt mit dem Tiefgaragenstellplatz. Der Geschäftswert für die Immobilie in L-Stadt ist aus der Rechnung der [...]Justiz[...] (FG-A BI 56) ersichtlich; [...] Demgemäß verbleibt ein anteiliger Geschäftswert für die Immobilien in C-Stadt und D-Stadt in Höhe von [...] 3.333.333,33 EUR. Für diesen Geschäftswert beträgt die einfache Gebühr gemäß § 34 Abs. 3 Gerichts- und Notarkostengesetz (GNotKG): 5.095,00 EUR. Damit ergibt sich mit diesem Geschäftswert für das Beurkundungsverfahren eine Gebühr Nr. 21100 (vgl. Anlage 1 zu § 3 Abs. 2 GNotKG, Teil 2 Notargebühren) von 10.190,00 EUR ($2 \cdot 5.095,00$) und eine Vollzugsgebühr Nr. 22110: 2.547,50 EUR ($5.095,00: 2$), somit in der Summe Gebühren in Höhe von 12.737,70 EUR (= $10.190,00 + 2.547,50$). Da die Rechnung insgesamt Gebühren in Höhe von 17.337,50 EUR [...] ausweist, entfällt die Differenz in Höhe von 4.600,00 EUR auf die anteiligen Gebühren für die Immobilie in L-Stadt. Außerdem weist die Rechnung einige pauschale Beträge auf, die auf alle drei Immobilien entfallen; diese Beträge sind anteilig zu kürzen von 94,10 EUR auf 24,97 EUR ($94,10 - 69,13 = 24,97$); diesen Anteil für die Immobilie in L-Stadt bestimmt der Senat im Verhältnis der Gebührenanteile $4.600 / 17.337$ (= 0,2653).

29

Somit ist von den geltend gemachten Aufwendungen ein Anteil in Höhe von insgesamt 8.534,77 EUR nicht abziehbar, da er auf die zu eigenen Wohnzwecken des VD genutzte Immobilie in L-Stadt entfällt; dieser Anteil wird im Detail wie folgt berechnet:

	EUR
Anteil aus Notarkosten [...] (für Vertrag vom [...] 2015; $4.600,00 + 24,97 = 4.624,97$ netto; brutto: 5.503,64)	5.503,64
Anteil (0,2653) Notarkosten [...] (Vollmacht für MD)	33,03
[...]Justiz[...] (nur L-Stadt)	2.943,50
Anteil (0,2653) Reisekosten wegen Beurkundungstermin für AD	19,61
Anteil (0,2653) Reisekosten wegen Beurkundungstermin für ED	35,16
Zwischensumme	8.534,94
ab Rundungsdifferenz	-0,17
Summe	8.534,77

30

ee) Damit entfallen auf die Objekte D-Stadt und C-Stadt die folgenden verbleibenden Aufwendungen:

	EUR
Anteil aus Notarkosten [...] (für Vertrag vom [...] 2015; $12.737,70 + 69,13 = 12.806,83$ netto; brutto: 15.240,13)	15.240,13
Anteil (0,7347) Notarkosten [...] (Vollmacht für MD)	91,44
[...]Justiz[...] (für Objekt D-Stadt)	980,00
Anteil (0,7347) Reisekosten wegen Beurkundungstermin für AD	54,29
Anteil (0,7347) Reisekosten wegen Beurkundungstermin für ED	97,34
Summe	16.463,20

31

b) Weiter steht nach Maßgabe der oben (Tz. II.1.a der Entscheidungsgründe) ausgeführten Grundsätze nach Auffassung des Senats fest, dass diese übrigen geltend gemachten Aufwendungen (für die vermieteten Objekte in C-Stadt und D-Stadt) in Höhe von 16.463,20 EUR nicht als Anschaffungsnebenkosten im Wege der AfA abziehbar sein können. Denn Erbauseinandersetzungskosten sind nur dann als Anschaffungsnebenkosten i.S. des § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB zu behandeln, wenn sie der

Überführung der bebauten Grundstücke von der fremden in die eigene Verfügungsmacht dienen (BFH-Urteil in BFHE 242, 51, BStBl II 2014, 878).

32

Zwar erwirbt der Miterbe das bei der Erbauseinandersetzung erlangte Vermögen nicht unmittelbar vom Erblasser, sondern aus dem Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft (Bayer in Erman, BGB, 16. Aufl. 2020, § 2042 BGB Rz. 23); denn Erbfall und Erbauseinandersetzung bilden im Einkommensteuerrecht keine rechtliche Einheit (BFH-Beschluss in BFHE 161, 332, BStBl II 1990, 837). Aber durch die notarielle Vereinbarung vom [...] Juli 2015 hat keiner der Feststellungsbeteiligten nach dem unentgeltlichen Erwerb durch den Erbfall ein Wirtschaftsgut oder einen Anteil daran hinzuerworben. Die Miterbengemeinschaft hat nämlich nur ihren hälftigen Miteigentumsanteil an den Grundstücken im entsprechenden Anteil auf die einzelnen Miterben VD, AD, MD und ED übertragen (Tz. 2.2. d.V.). Sowohl nach dem Erbfall als auch nach dem notariellen Vertrag vom [...] Juli 2015 waren VD zu 11/20, sowie AD, MD und ED zu jeweils 3/20 beteiligt. Durch den Vertrag wurde nur das zivilrechtliche Ergebnis erreicht, dass der Miteigentumsanteil zu (ideellen) 1/20 von VD und jeweils zu 3/20 von AD, MD und ED nicht mehr durch die Erbengemeinschaft zur gesamten Hand sondern danach mit entsprechenden Anteilen nun in einer Bruchteilsgemeinschaft gehalten werden; zivilrechtlich ist dieser Übertragungsakt erforderlich (Palandt/Weidlich, BGB, 79. Aufl. 2020, § 2032 Rz. 2; Bayer in Erman, BGB, 16. Aufl. 2020, § 2032 BGB Rz. 4). Darin liegt aber kein Anschaffungsvorgang (BFH-Urteil vom 10. Oktober 2018 IX R 1/17, BFHE 263, 1, BStBl II 2019, 170, juris Rn. 15; Marfels, ErbStB 2019, 94). Gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 Abgabenordnung (AO) werden aber Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist (Bruchteilsbetrachtung BFH-Urteil vom 13. Juli 1999 VIII R 72/98, BFHE 190, 87, BStBl II 1999, 820). D.h. steuerrechtlich wird im Anwendungsbereich des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die Gesamthandsgemeinschaft wie eine Bruchteilsgemeinschaft gesehen. Bringen die Miteigentümer mehrerer Grundstücke ihre Miteigentumsanteile in eine Personengesellschaft mit Vermietungseinkünften ein, sind keine Anschaffungsvorgänge gegeben, soweit die den Gesellschaftern nach der Übertragung ihrer Miteigentumsanteile nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnenden Anteile an den Grundstücken ihre bisherigen Miteigentumsanteile nicht übersteigen. Anschaffungsvorgänge liegen nur insoweit vor, als sich die Anteile der Gesellschafter an den jeweiligen Grundstücken gegenüber den bisherigen Beteiligungsquoten erhöht haben (BFH-Urteil vom 2. April 2008 IX R 18/06, BFHE 221, 1, BStBl II 2008, 679).

33

c) Demgemäß können die übrigen geltend gemachten Aufwendungen von 16.463,20 EUR (die nicht auf das Objekt in L-Stadt entfallen) im Zusammenhang mit dem notariellen Vertrag vom [...] Juli 2015 entweder nur als Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG oder als nichtabzugsfähige Aufwendungen i.S. des § 12 Nr. 1 EStG behandelt werden. Nach Auffassung des Senats liegen im Streitfall Werbungskosten vor, denn es besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang dieser Aufwendungen i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Klägerin.

34

aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist der Erbfall stets dem privaten, d.h. dem außerbetrieblichen Bereich des Erben zuzuordnen (vergleiche BFH-Rechtsprechung; BFH-Urteil vom 17. Juni 1999 III R 37/98, BFHE 189, 123, BStBl II 1999, 600). Eine betriebliche Veranlassung von Aufwendungen im Zusammenhang mit erbrechtlichen Rechtsstreitigkeiten kann grundsätzlich nur dann angenommen werden, wenn es dabei um eine Erbauseinandersetzung geht (BFH-Urteil in BFHE 189, 123, BStBl II 1999, 600: Orientierungssatz 4; BFH-Beschluss vom 5. Juli 1990 GrS 2/89, BFHE 161, 332, BStBl II 1990, 837). Im Streitfall stehen Aufwendungen im Raum, die nicht dem Erbfall, sondern der Erbauseinandersetzung zuzuordnen sind. Darauf weist die Klägerin zutreffend hin.

35

bb) Zwar verwirklichen nach dem Tod der Erblasserin BD allein die Erben den Tatbestand der Einkünfteerzielung (BFH-Beschluss in BFH/NV 2016, 1453 m.w.N.). Eine Erbengemeinschaft kann ohne zeitliche Begrenzung der Träger eines Unternehmens sein (BFH-Urteil vom 9. Juli 1987 IV R 95/85, BFHE 150, 539, BStBl II 1988, 245); ebenso kann eine Erbengemeinschaft zeitlich unbegrenzt als Vermieter tätig sein. Die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft diene damit nicht der Erwerbung der Einnahmen; die Einnahmen wurden schon vor der Auseinandersetzung erzielt. Darauf hat das Finanzamt zutreffend hingewiesen und weiter ausgeführt, dass die Aufwendungen insoweit nicht erforderlich waren.

36

Entscheidend ist jedoch nicht die Erforderlichkeit von Aufwendungen; vielmehr kann der Steuerpflichtige frei entscheiden, welche Aufwendungen er zur Erzielung von Einnahmen macht (Schmidt/Krüger, EStG, 40. Aufl. 2021, § 9 Rz 46). Der verbliebene Teil der von der Klägerin aufgewendeten Nebenkosten dient nunmehr allein den von der Klägerin mit den erhaltenen Grundstücken in C-Stadt und D-Stadt verwirklichten Einkünftebeständen (BFH-Urteil in BFHE 242, 51, BStBl II 2014, 878, juris Rn. 17).

37

cc) Im Streitfall hat die Klägerin die Aufwendungen getätigt, um auch in Zukunft (weiter) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen; im Vordergrund stand nach Auffassung des Senats die Absicht der Klägerin Einnahmen zu sichern und zu erhalten.

38

Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 EStG alle Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind Werbungskosten grundsätzlich alle durch diese Einkunftsart veranlassten Aufwendungen. Nach der Rechtsprechung des BFH liegt eine derartige Veranlassung vor, wenn (objektiv) ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der auf Vermietung und Verpachtung gerichteten Tätigkeit besteht und (subjektiv) die Aufwendungen zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden (z.B. BFH-Urteile vom 20. Dezember 1994 IX R 122/92, BFHE 177, 50, BStBl II 1995, 534; vom 18. Dezember 2001 IX R 24/98, BFH/NV 2002, 904; vom 17. Juli 2007 IX R 2/05, BFHE 218, 353, BStBl II 2007, 941). Sind demgegenüber die Aufwendungen nicht (fast) ausschließlich durch die Einnahmeerzielung (§ 21 Abs. 1 EStG), sondern daneben auch, und zwar nicht unerheblich, durch die private Lebensführung veranlasst (§ 12 Nr. 1 EStG), können sie insgesamt nicht als Werbungskosten abgezogen werden (vgl. BFH-Urteile vom 7. November 1995 IX R 81/93, BFH/NV 1996, 533; vom 29. Juli 1997 IX R 70/95, BFH/NV 1997, 850; vom 14. Dezember 2004 IX R 34/03, BFHE 208, 232, BStBl II 2005, 343).

39

dd) Nach Auffassung des Senats sind die Aufwendungen in Höhe von 16.463,20 EUR (die nicht auf das Objekt in L-Stadt entfallen) vollständig aufgewendet worden, um Einnahmen zu sichern und zu erhalten. Der Wechsel der Miterben von der Miterbengemeinschaft in die Bruchteilsgemeinschaft hat ihnen Erleichterungen bei der Verwaltung der vermieteten Immobilien gebracht. Dass dafür die Erbengemeinschaft auseinandergesetzt werden musste, war ein notwendiger Zwischenschritt vor der Gründung der Bruchteilsgemeinschaft.

40

(1) Die Miterben haben durch die Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft den Wechsel in ein gesellschaftsrechtliches Statut erreicht.

41

Die Auseinandersetzung der Miterbengemeinschaft kann - wie im Streitfall - durch letztwillige Verfügung des Erblassers für den ganzen Nachlass oder einzelne Nachlassgegenstände ausgeschlossen werden (§ 2044 Abs. 1 Bürgerliches Gesetzbuch <BGB>). Der Ausschluss dieses Rechts hat aber nur obligatorische (§ 137 Satz 2 BGB) und keine dingliche Wirkung. Die Erben können sich einvernehmlich über die Anordnung hinwegsetzen und über Nachlassgegenstände verfügen (Bayer in Erman, BGB, 16. Aufl. 2020, § 2044 BGB Rz. 1) oder einstimmig über die negative Auseinandersetzungsanordnung hinwegsetzen. Der Testamentsvollstrecker darf das jedoch nur (vgl. §§ 2203, 2216 Abs. 1 BGB), wenn alle Erben zustimmen (Bayer in Erman, BGB, 16. Aufl. 2020, § 2044 BGB Rz. 2). Von dieser Möglichkeit hat die Erbengemeinschaft im Streitfall Gebrauch gemacht.

42

Die Erbengemeinschaft hat aber nach der einstimmig vereinbarten Auseinandersetzung beschlossen, dass sie das Recht, die Aufhebung der neu gegründeten Gemeinschaft zu verlangen für immer ausschließen, ausgenommen das Recht der Aufhebung aus wichtigem Grund gemäß § 749 BGB und diese Bestimmung gemäß § 1010 Abs. 1 BGB im Grundbuch eintragen (Tz. 10.1 d.V.). Dadurch haben die Feststellungsbeteiligten keine erhebliche Erleichterung für die Auflösung der Bruchteilsgemeinschaft gegenüber der zuvor bestandenen Erbengemeinschaft erreicht, denn auch diese kann gemäß § 2044 i.V.m. § 749 Abs. 2 BGB aus wichtigem Grund aufgelöst werden, selbst wenn der Ausschluss der Auseinandersetzung durch den Erblasser angeordnet wurde.

43

(2) Entscheidender Grund für den Wechsel aus der Erbengemeinschaft in die Bruchteilsgemeinschaft war nach den Ausführungen der Klägerin die Erleichterung bei der Verwaltung der Immobilien. Dieser Umstand ist nach Auffassung des Senats entscheidend. In der Erbengemeinschaft ist gemäß § 2038 Abs. 1 Satz 1 BGB zu den gewöhnlichen Verwaltungsmaßnahmen die Zustimmung oder Mitwirkung aller Miterben erforderlich ist. In einer Bruchteilsgemeinschaft können dagegen die gewöhnlichen Verwaltungsmaßnahmen mit Stimmenmehrheit getroffen werden (§ 745 Abs. 1 BGB), wobei aber auch hier der Grundsatz der gemeinschaftlichen Verwaltung durch alle Teilhaber zusammen gilt (Aderhold in Erman, BGB, 16. Aufl. 2020, § 744 BGB Rz. 1). Zwar erübrigt sich die Einstimmigkeit der Miterben, wenn - wie im Streitfall - die Verwaltung des Nachlasses in die Hand eines Testamentsvollstreckers (§ 2205 BGB) gelegt ist (Bayer in Erman, BGB, 16. Aufl. 2020, § 2038 BGB Rz. 4), oder wenn die Miterben einstimmig einen Bevollmächtigten der Erbengemeinschaft ernannt haben, der auch Miterbe sein kann (BGH-Urteil vom 24. Juni 1968 III ZR 109/65, BB 1968, 1219). Im Streitfall haben die Feststellungsbeteiligten die Verwaltung der gemeinschaftlichen Immobilien auf VD und ED übertragen (Tz. 10.3. d.V.) und ihnen die entsprechenden Vollmachten erteilt. Dadurch wurde eine kleine Erleichterung auf gesellschaftsrechtlicher Ebene gegenüber den erbrechtlichen Regeln erreicht. Die Klägerin muss sich nicht darauf verweisen lassen, dass sie den selben Effekt erreicht hätte, wenn die Erbengemeinschaft nur eine - erheblich kostengünstigere - Bevollmächtigung für ED ausgesprochen hätte.

44

Außerdem wurde durch die Begründung der Bruchteilsgemeinschaft am [...] Juli 2015 eine weitere erhebliche Erleichterung erreicht. Zuvor hat eine Miterbengemeinschaft bestanden, in deren Gesamthandsvermögen nur die hälftigen Miteigentumsanteile an den Immobilien lagen. Diese Miterbengemeinschaft bildete mit VD, dem die anderen hälftigen Miteigentumsanteile an den Immobilien zustand, eine Bruchteilsgemeinschaft. Diese Mischung von zwei Gemeinschaften nebeneinander wurde durch die notarielle Vereinbarung vom [...] Juli 2015 vereinfacht, weil nun daraus eine einzige Bruchteilsgemeinschaft gebildet wurde.

45

(3) Außerdem haben die Feststellungsbeteiligten durch die notarielle Vereinbarung auch Regeln getroffen, die ihre neue Position gegenüber der in der Miterbengemeinschaft nicht verschlechtert. Die Miterben haben ein Vorkaufsrecht (§ 2034 Abs. 1 BGB), wenn ein Miterbe seinen Anteil (zulässig gemäß § 2033 Abs. 1 BGB) an einen Dritten verkaufen will. Nun wurde bei der Bruchteilsgemeinschaft der Anteilsverkauf durch § 747 Abs. 1 BGB ermöglicht. Vereinbart wurde im notariellen Vertrag ein schuldrechtliches Ankaufsrecht (Tz. 10.2.1. d.V.) das weiter reicht, als das erbrechtliche Vorkaufsrecht.

46

d) Die Klägerin macht diese Aufwendungen in Höhe von 16.463,20 EUR auch zutreffend als Sonderwerbungskosten des Beigeladenen VD geltend.

47

Bei Personenmehrheiten - wie z.B. im Streitfall den Grundstücksgemeinschaften - sind die Werbungskosten grundsätzlich entsprechend dem Beteiligungsverhältnis den einzelnen Beteiligten zuzuordnen. Diese können allerdings - auch mit steuerlicher Wirkung - etwas anderes vereinbaren. Voraussetzung ist, dass in der Vereinbarung keine Verwendung des Einkommens liegt, sondern sie ihren Grund im Gemeinschaftsverhältnis hat (BFH-Urteile vom 27. Juni 1978 VIII R 168/73, BFHE 125, 532, BStBl II 1978, 674; vom 25. August 1992 IX R 320/87, BFHE 169, 95, BStBl II 1993, 105; BFH-Beschluss vom 23. Juli 2004 IX B 61/04, BFH/NV 2005, 41). Einem einzelnen Beteiligten können insbesondere dann überproportional Werbungskosten zuzurechnen sein, wenn ein anderer Beteiligter nicht willens oder in der Lage ist, seinen Anteil zu tragen oder wenn ein Beteiligter das Wirtschaftsgut in höherem Maße nutzt als die anderen (BFH-Urteile vom 23. November 2004 IX R 59/01, BFHE 208, 203, BStBl II 2005, 454; vom 20. Januar 2009 IX R 18/07, BFH/NV 2009, 1247; Oertel in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 9 EStG Rz. 12 m.w.N. Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 21 EStG Rz. 22 [Okt. 2018]). Die Prinzipien zur überquotalen Übernahme von Aufwendungen eines Gesellschafters und der entsprechenden Zurechnung von Werbungskosten sind grundsätzlich auch bei ausfallenden Ersatzansprüchen gegen nahe Familienangehörige anwendbar (BFH-Urteil in BFHE 208, 203, BStBl II 2005, 454; Schimmele, EStB 2005, 88).

48

Nach diesem Maßstab sind die geltend gemachten Aufwendungen allein dem Beigeladenen VD zuzuordnen. Denn VD hat mit den drei anderen Miterben AD, MD und ED jeweils vereinbart, dass er sich verpflichtet, alle Kosten im Zusammenhang mit der Erbauseinandersetzung zu tragen (Erklärung von VD vom [...]. Oktober 2015 sowie Zustimmungen von MD vom selben Tag, sowie von AD und ED vom [...]. November 2015; FG-A BI 62-64). Als den Grund der Vereinbarung haben diese in den Erklärungen angegeben, dass die anderen drei Miterben diese Kosten nicht selbst tragen konnten. Das Finanzamt hat diesen Grund für die Übernahme der Kosten durch VD auch nicht bestritten.

49

Bei den Sonderwerbungskosten des Beigeladenen VD bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung handelt es sich um eine selbständige Besteuerungsgrundlage (BFH-Urteil vom 10. November 2015 IX R 10/15, BFH/NV 2016, 529, Rn. 12).

50

3. Aufgrund des Urteils mindern sich die Einkünfte aus Vermietung des VD um die Sonderwerbungskosten (Sonder-WK) in Höhe von 16.463,20 EUR von 10.978,29 EUR auf -5.5484,91 EUR. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Klägerin mindern sich auf 3.497,33 EUR (19.960,53 - 16.463,20 = 3.497,33) und verteilen sich wie folgt:

	Einkünfte (Quote)	Sonder-WK	Summe
	EUR	EUR	EUR
VD	10.978,29	-16.463,20	-5.484,91
AD	2.994,08	0,00	2.994,08
MD	2.994,08	0,00	2.994,08
ED	2.994,08	0,00	2.994,08
Summe	19.960,53	-16.463,20	3.497,33

51

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Dem Beigeladenen waren keine Kosten aufzuerlegen und keine außergerichtlichen Kosten zu erstatten, da er keine Anträge gestellt hat (§ 135 Abs. 3, § 139 Abs. 4 FGO). Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. § 708 Nr. 10, § 711 Zivilprozessordnung. Die Revision war nicht zuzulassen (§ 115 Abs. 2 FGO).