

§ 28

Besteuerung bei fortgesetzter Gütergemeinschaft

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

Bei fortgesetzter Gütergemeinschaft gelten Einkünfte, die in das Gesamtgut fallen, als Einkünfte des überlebenden Ehegatten, wenn dieser unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Autor: Dr. Hansjörg **Pflüger**, LRD, Kirchheim

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH aD,
Rechtsanwalt/Steuerberater, Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 28

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 28	1	III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 28	4
II. Rechtsentwicklung des § 28	2		

B. Erläuterungen zu § 28: Besteuerung der fortgesetzten Gütergemeinschaft

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsvoraussetzungen einer Besteuerung nach § 28		II. Rechtsfolgen der Besteuerung als fortgesetzte Gütergemeinschaft: Einkünfte des Gesamtguts gelten als Einkünfte des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners	
1. Ehevertragliche Vereinbarung einer fortgesetzten Gütergemeinschaft	14	1. Ermittlung der in das Gesamtgut fallenden Einkünfte	
2. Anwendung des § 28 bei eingetragenen Lebenspartnerschaften	15	a) Grundlagen der Zurechnung nach § 28	22
3. Beginn der fortgesetzten Gütergemeinschaft	17	b) Besonderheiten der Zurechnung und Ermittlung nach § 28 bei den einzelnen Einkunftsarten	
4. Beendigung der fortgesetzten Gütergemeinschaft	18	aa) Gewerbliche Einkünfte nach § 15	23
5. Tatsächliche Durchführung der fortgesetzten Gütergemeinschaft	19	bb) Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte nach §§ 13 bis 14a	24
6. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners	20		

	Anm.		Anm.	
cc) Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach § 18 . .	25	2. Zurechnung als Einkünfte des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners		
dd) Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 19	26		a) Zwingende Zurechnungsfiktion	36
ee) Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20	27		b) Materielle Rechtsfolgen der Zurechnungsfiktion .	37
ff) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21	28		c) Formelle Rechtsfolgen der Zurechnungsfiktion .	38
gg) Sonstige Einkünfte nach § 22	29			

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 28

Schrifttum: ZEHENDNER, Die Besteuerung der fortgesetzten Gütergemeinschaft, BB 1972, 217; LANG, Die Besteuerung der Haushalte, StuW 1978, 316; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; KANZLER, Neuere Rechtsprechung zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, FR 1993, 761; KANZLER, Anmerkung zu BFH v. 12.12.1992, BStBl. II 1993, 430, StEL 1992, 90; KANZLER, Die Besteuerung von Ehe und Familie, DStJG 24 (2001), 417; BRUSCHKE, Die fortgesetzte Gütergemeinschaft, ErbStB 2014, 22 (erbschaftsteuerliche und zivilrechtliche Sicht).

1 **I. Grundinformation zu § 28**

Abweichend von dem allgemeinen Grundsatz, dass Einkünfte dem Stpfl. zuzurechnen sind, der sie tatsächlich erzielt hat, enthält § 28 die Fiktion, dass Einkünfte bei einer fortgesetzten Gütergemeinschaft allein dem überlebenden Ehegatten und nicht auch den Erben des Verstorbenen zugerechnet werden. Voraussetzung ist die unbeschränkte EStPflicht des überlebenden Ehegatten. Zur Anwendung des § 28 bei eingetragenen Lebenspartnerschaften vgl. Anm. 15.

2 **II. Rechtsentwicklung des § 28**

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359): Bereits das erste reichseinheitliche EStG enthielt in § 18 die Regelung „bei fortgesetzter Gütergemeinschaft gilt das in das Gesamtgut fallende Einkommen als Einkommen des überlebenden Ehegatten“.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): § 18 EStG 1920 wurde inhaltlich unverändert in § 24 übernommen.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Die bisherige Vorschrift zur Besteuerung der fortgesetzten Gütergemeinschaft wurde in § 28 übernommen und dahingehend ergänzt, dass die Zurechnung der Einkünfte auf den überlebenden Ehegatten nur erfolgt, wenn dieser unbeschränkt estpfl. ist.

Reformüberlegungen (Aufhebung der Vorschrift): Bereits im Jahr 1964 wurde die ersatzlose Streichung der speziellen Besteuerungsvorschrift für die fortgesetzte Gütergemeinschaft gefordert. Die Regelung des § 28 passe nicht in das

System einer individuellen Zurechnung der Einkünfte und führe zu stl. Ungleichbehandlung. In den diversen Überlegungen zur Reform der Familienbesteuerung spielt die Besteuerung der fortgesetzten Gütergemeinschaft – wohl auch wegen der geringen Verbreitung – keine Rolle mehr.

KANZLER in DStJG 24 (2001), 417; STEUERREFORMKOMMISSION, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, Schriftenreihe des BMF Heft 7, 1964, 233; ZEHENDNER, BB 1972, 217.

Einstweilen frei.

3

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 28

4

Fiktive Zurechnung der Einkünfte: Die rechtssystematische Bedeutung des § 28 ist die einer fiktiven Zurechnungsregelung. Alle Einkünfte, die in das Gesamtgut der fortgesetzten Gütergemeinschaft fallen, „gelten“ als Einkünfte des überlebenden Ehegatten. Die Vorschrift enthält somit eine Ausnahme vom allgemeinen estl. Grundsatz, wonach Einkünfte demjenigen zugerechnet werden, der den Tatbestand der Einkunftserzielung in seiner Person erfüllt (s. § 2 Anm. 101 ff.).

Wirtschaftliche Bedeutung für den Steuerpflichtigen hat die Besteuerung als fortgesetzte Gütergemeinschaft durch die fehlende Ausnutzung stl. Vergünstigungen der beteiligten Kinder. Die Zurechnung aller in das Gesamtgut fallenden Einkünfte beim überlebenden Ehegatten kann wegen der Progressionswirkung des StTarifs und der Nichtausnutzung des Grundfreibetrags der Kinder zu einer höheren StBelastung führen.

Verfassungsmäßigkeit des § 28: Eine verfassungswidrige Benachteiligung der in fortgesetzter Gütergemeinschaft lebenden Restfamilie durch die Zurechnungsfiktion ist nicht erkennbar (vgl. BFH v. 4.6.1973 – IV R 177/69, BStBl. II 1973, 638, unter Hinweis auf BVerfG v. 16.12.1979 – 1 BvR 210/68, BVerfGE 30, 59, BStBl. II 1971, 381: kein Verstoß gegen Art. 3).

Auch ist ein Verstoß gegen Art. 6 GG nicht erkennbar. § 28 soll eine sachgerechte Besteuerung der Restfamilie dann gewährleisten, wenn die Ehegatten/Lebenspartner den entsprechenden Güterstand vertraglich vereinbart haben. Die ausschließliche Zurechnung der Einkünfte auf den überlebenden Ehegatten/Lebenspartner entspricht daher dem Wunsch der Beiden, das gemeinsame Vermögen auch nach dem Tod eines der Ehegatten/Lebenspartner für eine bestimmte Zeit als „Familienvermögen“ zusammenzuhalten.

Einstweilen frei.

5–13

**B. Erläuterungen zu § 28:
Besteuerung der fortgesetzten Gütergemeinschaft****I. Tatbestandsvoraussetzungen einer Besteuerung nach § 28****14 1. Ehevertragliche Vereinbarung einer fortgesetzten Gütergemeinschaft**

Anwendung des BGB: Das EStG enthält keine eigenen Bestimmungen über die fortgesetzte Gütergemeinschaft. Anwendung finden ausschließlich die Bestimmungen des BGB (§§ 1483 ff.). Danach können Ehegatten, die zu Lebzeiten im Güterstand der Gütergemeinschaft leben, durch notariellen (§§ 1408, 1410 BGB) Ehevertrag vereinbaren, dass nach dem Tod eines der Ehegatten die Gütergemeinschaft zwischen dem überlebenden Ehegatten und den gemeinsamen Abkömmlingen fortgesetzt wird (§ 1483 BGB). Zivilrechtlich liegt ein Erbfall dann nicht vor. Erbschaftsteuerrechtlich ist dieser Vorgang jedoch dem Erwerb von Todes wegen gleichgestellt (§ 4 Abs. 1 ErbStG).

Verwaltungsbefugnis über das Gesamtgut: Mit Begründung der fortgesetzten Gütergemeinschaft (s. Anm. 17) erlangt der überlebende Ehegatte die Stellung des alleinberechtigten Verwalters am Gesamtgut (§ 1485 Abs. 1 BGB). Die beteiligten Abkömmlinge haben die Stellung des nichtverwaltenden Ehegatten.

15 2. Anwendung des § 28 bei eingetragenen Lebenspartnerschaften

Anwendung auf Lebenspartner: Die Regelungen des EStG zu Ehegatten und Ehen sind auf Lebenspartnerschaften anzuwenden (§ 2 Abs. 8). Nach § 7 des Gesetzes über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (LPartG v. 16.2.2001, BGBl. I 2001, 266) können eingetragene Lebenspartner (Lebenspartner) Verträge entsprechend den güterrechtl. Bestimmungen des BGB abschließen (Lebenspartnerschaftsvertrag). Auf die Regelungen der §§ 1483–1568 BGB zur fortgesetzten Gütergemeinschaft wird dabei ausdrücklich verwiesen. Wenn in einem solchen Vertrag die fortgesetzte Gütergemeinschaft vereinbart wurde, ist § 28 dann anwendbar, wenn der überlebende Lebenspartner eigene Abkömmlinge (zB aus einer früheren Beziehung) hat.

Keine Anwendung auf Abkömmlinge des verstorbenen Lebenspartners: Die Regelung des § 28 ist allerdings nicht anwendbar zwischen dem überlebenden Lebenspartner und Abkömmlingen des verstorbenen Lebenspartners, da er nach § 9 LPartG für dessen Abkömmlinge nicht automatisch das volle Sorgerecht hat. Hat der überlebende die Abkömmlinge des verstorbenen Lebenspartners allerdings in einem gesonderten Rechtsakt an Kindes statt angenommen (adoptiert) ist eine Anwendung des § 28 möglich.

16 Einstweilen frei.

17 3. Beginn der fortgesetzten Gütergemeinschaft

Tod eines Ehegatten oder Lebenspartners: Die fortgesetzte Gütergemeinschaft entsteht, wenn der erste der Ehegatten oder Lebenspartner stirbt.

Verschollenheit eines Ehegatten oder Lebenspartners: Die fortgesetzte Gütergemeinschaft beginnt zu dem Zeitpunkt, an dem das zuständige Gericht rechtskräftig den Tod des erstversterbenden Ehegatten oder Lebenspartners festgestellt hat (§ 49 AO).

Ablehnung durch den Überlebenden (§ 1484 BGB): Der Überlebende kann die Fortsetzung der Gütergemeinschaft ablehnen. Die Ablehnung wirkt auf den Todeszeitpunkt zurück und führt zur Auseinandersetzung des Gesamtguts zwischen dem überlebenden Ehegatten und den Abkömmlingen.

Verzicht durch Abkömmling (§ 1491 BGB): Ein an der fortgesetzten Gütergemeinschaft beteiligter Abkömmling kann auf seine Rechte an der fortgesetzten Gütergemeinschaft verzichten. Er verliert dadurch seine erbrechtl. Ansprüche, die ihm nach dem Tod des Überlebenden zustünden. Der Verzicht kann von einer Gegenleistung abhängig gemacht werden und dadurch einen vorzeitigen Erbsausgleich bewirken.

4. Beendigung der fortgesetzten Gütergemeinschaft

18

Auseinandersetzung des Gesamtguts: Die Beendigung der fortgesetzten Gütergemeinschaft führt zur Auseinandersetzung des Gesamtguts nach den allgemeinen Regeln des Erbrechts.

Gründe für die Beendigung einer fortgesetzten Gütergemeinschaft können sein:

- ▶ *Tod des Überlebenden (§ 1494 BGB):* Beendigung kraft Gesetzes.
- ▶ *Verschollenheit des Überlebenden (§ 49 AO):* Beendigung ab Rechtskraft der Verschollenheitserklärung.
- ▶ *Wiederheirat des überlebenden Ehegatten (§ 1493 BGB):* Beendigung kraft Gesetzes.
- ▶ *Aufhebungsklage eines Abkömmlings (§§ 1495 f. BGB):* Beendigung mit Rechtskraft der Entscheidung.
- ▶ *Einvernehmliche Veräußerung des Gesamtguts im Ganzen (§ 1487 Abs. 1 iVm. § 1423 BGB):* automatische Auflösung (vgl. BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430).
- ▶ *Aufgabeerklärung des Überlebenden (§ 1492 BGB).*

Nicht zur Beendigung der fortgesetzten Gütergemeinschaft führt der Tod eines Abkömmlings (§ 1490).

5. Tatsächliche Durchführung der fortgesetzten Gütergemeinschaft

19

Aufhebung der fortgesetzten Gütergemeinschaft im Innenverhältnis: Durch einvernehmliche interne Absprache zwischen den Beteiligten kann die fortgesetzte Gütergemeinschaft aufgehoben oder überlagert werden (RFH v. 19.11.1936, RStBl. 1937, 96; BFH v. 13.5.1966 – VI 238/64, BStBl. III 1966, 505; v. 4.6.1973 – IV R 177/69, BStBl. II 1973, 638). Die abweichende Absprache über die Verteilung der Einkünfte muss hinsichtlich Klarheit und Durchführung den Anforderungen an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen genügen (s. § 2 Anm. 170 ff.).

Wiederaufleben der fortgesetzten Gütergemeinschaft: Die Vereinbarung über eine anderweitige Verteilung der Einkünfte ist nicht notwendigerweise mit einer Aufhebung der fortgesetzten Gütergemeinschaft verbunden. Vielmehr

können die Beteiligten nach einer bestimmten Zeit (zB wegen Meinungsverschiedenheiten) die fortgesetzte Gütergemeinschaft wieder aufleben lassen. Auch kann die Verteilungsabrede sich nur auf einen Teil des Gesamtguts (zB den Gewinn eines Gewerbebetriebs) beschränken (RFH v. 19.11.1936, RStBl. 1937, 96; v. 30.3.1939, RStBl. 1939, 776, zur gleichgelagerten Problematik bei der Vermögensteuer; bestätigt durch BFH v. 13.5.1966 – VI 238/64, BStBl. III 1966, 505; v. 4.6.1973 – IV R 177/69, BStBl. II 1973, 638, letzter Absatz).

20 6. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Überlebenden ist Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte nach § 28. Die beschränkte EStPflcht des Überlebenden führt zwar nicht zur Beendigung der fortgesetzten Gütergemeinschaft; die Besteuerung der in das Gesamtgut fallenden Einkünfte erfolgt in diesem Fall jedoch nach den allgemeinen Regeln des § 2 Abs. 1.

Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht des Überlebenden (§ 1 Abs. 3) reicht für die Anwendung des § 28 aus. Erforderlich ist in diesem Fall, dass die Einkünfte des im EU-Ausland wohnenden Ehegatten einschließlich der Einkünfte des Gesamtguts zu mehr als 90 % der deutschen Besteuerung unterlegen haben. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht eines Abkömmlings ist nicht Voraussetzung für die Anwendung des § 28.

21 Einstweilen frei.

II. Rechtsfolgen der Besteuerung als fortgesetzte Gütergemeinschaft: Einkünfte des Gesamtguts gelten als Einkünfte des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners

1. Ermittlung der in das Gesamtgut fallenden Einkünfte

22 a) Grundlagen der Zurechnung nach § 28

Grundsatz: Die Zurechnung nach § 28 umfasst alle Einkünfte, die als Früchte oder Surrogate eines in das Gesamtgut der fortgesetzten Gütergemeinschaft fallenden WG wiederum in das Gesamtgut fallen. Auch Nutzungen aus dem Sondergut des überlebenden Ehegatten fallen in das Gesamtgut.

Vereinbarungen zwischen den am Gesamtgut Beteiligten sind auch bei fortgesetzter Gütergemeinschaft anzuerkennen. Insbesondere sind Arbeits-, Darlehens- und Mietverträge möglich. Vollziehen sich diese schuldrechtl. Verträge allerdings im Rahmen einer Mitunternehmerschaft, so ist § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 zu beachten (s. Anm. 23).

Auflösungsgewinn der fortgesetzten Gütergemeinschaft: Die Ausnahmegvorschrift des § 28 findet keine Anwendung auf den bei der Auflösung einer fortgesetzten Gütergemeinschaft entstehenden Gewinn (BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430).

b) Besonderheiten der Zurechnung und Ermittlung nach § 28 bei den einzelnen Einkunftsarten

aa) Gewerbliche Einkünfte nach § 15

23

Einzelunternehmen im Gesamtgut: Der Gewinn eines zum Gesamtgut der fortgesetzten Gütergemeinschaft gehörenden Gewerbebetriebs wird dem Überlebenden gem. § 28 abweichend von den bürgerlich-rechtl. Eigentumsverhältnissen allein zugerechnet. Durch die Zurechnungsfiktion des § 28 werden die bürgerlich-rechtl. Eigentumsverhältnisse an dem zum Gesamtgut gehörenden Betrieb aber nicht verändert. Die an der fortgesetzten Gütergemeinschaft beteiligten Abkömmlinge sind daher über ihre Beteiligung am Gesamtgut Mitunternehmer des Betriebs.

Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative tragen die beteiligten Abkömmlinge indirekt über ihren Auseinandersetzungsanspruch an der fortgesetzten Gütergemeinschaft (§ 1497 BGB). Zwar ist die Mitunternehmerinitiative durch die starke Stellung des allein verwaltungsberechtigten überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners eingeschränkt. Die Abkömmlinge haben jedoch Mitbestimmungsrechte bei Verfügungen über das Gesamtgut als Ganzes (§ 1487 iVm. § 1423 BGB) und bei Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (§ 1487 iVm. § 1424 BGB).

Die Stellung der Abkömmlinge als Mitunternehmer hat Auswirkungen bei

► *der Übertragung von WG auf die Abkömmlinge:* keine Entnahme (BFH v. 31.1.1964 – VI 337/62, BStBl. III 1964, 240; v. 13.5.1966 – VI 238/64, BStBl. III 1966, 505);

► *schuldrechtl. Vereinbarungen zwischen dem Abkömmling und dem überlebenden Ehegatten,* wie Arbeits-, Darlehens-, Miet- oder Pachtvertrag, die im Rahmen der fortgesetzten Gütergemeinschaft zur Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 führen. Sachliche und persönliche Zurechnung der Einkünfte fallen somit auseinander (vgl. KANZLER, FR 1993, 761 [770]). Die daraus bezogenen Vergütungen führen nicht zum Abzug von BA, sondern sind dem überlebenden Ehegatten als gewerbliche Einkünfte zuzurechnen. Dem Betrieb zur Nutzung überlassene WG eines Abkömmlings gehören folgerichtig zu dessen SonderBV.

GlA BFH v. 13.5.1966 – VI 238/64, BStBl. III 1966, 505; SEEGER in SCHMIDT, 33. Aufl. 2014, § 28 Rn. 2; KANZLER, FR 1993, 761 (769); KANZLER, StEL 1992, 90; aA wohl BFH v. 8.1.1975 – I R 142/72, BStBl. II 1975, 437, betr. Pensionsrückstellung für Abkömmling; ETTLICH in BLÜMICH, § 28 Rn. 15 (4/2012).

Mitunternehmeranteil im Gesamtgut: Gehört ein Kommanditanteil an einer „fremden“ KG zum Gesamtgut, werden die Abkömmlinge durch ihre Stellung als Beteiligte am Gesamtgut zum Mitunternehmer der PersGes. mit den entsprechenden Folgen beim Abschluss schuldrechtl. Verträge und bei der Übertragung von WG (s. Anm. 23). Ihre Stellung ist der eines Unterbeteiligten vergleichbar.

► *Beteiligungen* an einer oHG, GbR oder als Komplementär einer KG fallen in das Sondergut und nicht in das Gesamtgut (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 73. Aufl. 2014, § 1417 BGB Rn. 2). War der erstversterbende Ehegatte Gesellschafter einer oHG, so rücken seine Erben mit dem Todesfall automatisch in die Gesellschafterstellung nach.

bb) Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte nach §§ 13 bis 14a

24

Mitunternehmerstellung der beteiligten Abkömmlinge: Aus der Mitunternehmerstellung der Abkömmlinge ergeben sich die gleichen Folgerungen wie bei gewerblichen Einkünften (s. Anm. 23). Bei bestehender fortgesetzter Güter-

gemeinschaft ist daher eine Entnahme zur Abfindung eines Abkömmlings als weichender Erbe nach § 14a Abs. 4 (s. § 14a Anm. 178) nicht möglich (BFH v. 13.5.1966 – VI 238/64, BStBl. III 1966, 505).

25 cc) Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach § 18

Überlebender Ehegatte als Freiberufler: Einkünfte des überlebenden Ehegatten/Lebenspartners aus selbständiger Arbeit, die dieser nach Beginn der fortgesetzten Gütergemeinschaft in Fortführung der Praxis des Verstorbenen erzielt, sind diesem zuzurechnen. Dies entspricht § 28.

Abkömmlinge als Freiberufler: Erzielen Abkömmlinge aus einer vom Verstorbenen übernommenen freiberuflichen Praxis Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, fallen diese nicht in das Gesamtgut, sondern werden dem Abkömmling selbst zugerechnet, da die Einkünfte auf die persönliche Qualifikation des Abkömmlings zurückzuführen sind.

Veräußerung der Praxis des verstorbenen Ehegatten: Der Veräußerungsgewinn fällt dann nicht in das Gesamtgut, wenn dieses nahezu ausschließlich aus der Praxis bestand und die fortgesetzte Gütergemeinschaft durch die Veräußerung faktisch aufgelöst wird (BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430, betr. LuF).

Die Veräußerung einer Praxis, die nur ein kleinerer Teil des Gesamtguts ist, führt nicht zur Auflösung der fortgesetzten Gütergemeinschaft. Entsprechend ist der Veräußerungsgewinn dem Gesamtgut und damit dem überlebenden Ehegatten zuzurechnen. Zur Veräußerung gegen Gewährung einer Leibrente s. Anm. 29.

26 dd) Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 19

Grundsatz: Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit werden durch persönliche Arbeitsleistung erzielt. Sie sind daher unabhängig vom Bestehen einer fortgesetzten Gütergemeinschaft demjenigen zuzurechnen, der die Einkünfte durch seinen Arbeitseinsatz erzielt (ZEHENDNER, BB 1972, 217).

Arbeitseinkommen der Abkömmlinge aus einem ins Gesamtgut fallenden gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führt nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, sondern zu Gewinn (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2), der nach § 28 dem überlebenden Ehegatten/Lebenspartner zuzurechnen ist (s. Anm. 23).

Nachträglicher Arbeitslohn des Verstorbenen fällt in das Gesamtgut.

Versorgungsbezüge aus Anwartschaften des Verstorbenen beruhen auf eigenen Ansprüchen der jeweils Begünstigten. Sie fallen nicht ins Gesamtgut.

27 ee) Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20

Nutzungen des Gesamtguts: Erträge aus der Nutzung des zum Gesamtgut gehörenden Kapitalvermögens fallen in das Gesamtgut und gelten nach § 28 als Einkünfte des Überlebenden.

Vermögen der Abkömmlinge: Einkünfte aus der Nutzung des Kapitals, das den an der fortgesetzten Gütergemeinschaft beteiligten Abkömmlingen gehört, fallen nicht in das Gesamtgut, sondern werden den Abkömmlingen zugerechnet und sind von diesen zu versteuern. Dies gilt allerdings nicht für die Zinsen eines Darlehens, das der Abkömmling dem Gesamtgut gewährt hat (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2, s. Anm. 23).

Zur Höhe des dem überlebenden Ehegatten/Lebenspartner gewährten Sparer-Freibetrags (§ 20 Abs. 4) s. Anm. 37.

ff) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21

28

Einkünfte aus den zum Gesamtgut gehörenden Grundstücken und Gebäuden gelten als Einkünfte des Überlebenden. Dies gilt auch, wenn Mieter einer der Abkömmlinge ist. Überlässt ein Abkömmling ein ihm gehörendes Grundstück einem zum Gesamtgut gehörenden Gewerbebetrieb, so ist nach der hier (Anm. 23) vertretenen Auffassung § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 zu beachten.

gg) Sonstige Einkünfte nach § 22

29

Veräußerungsrenten werden dem Gesamtgut zugerechnet, wenn sie aus der Veräußerung eines Gegenstands des Gesamtguts (Grundstück, Betrieb) stammen. Dies gilt auch für Veräußerungsrenten, die ein an der fortgesetzten Gütergemeinschaft beteiligter Abkömmling für die Überlassung von Teilen des Gesamtgutvermögens an den überlebenden Ehegatten und die anderen an der fortgesetzten Gütergemeinschaft beteiligten Abkömmlinge bezahlt. Wird das ganze Gesamtgut gegen Gewährung einer Veräußerungsrente verkauft, so führt dies nicht zur Auflösung der fortgesetzten Gütergemeinschaft.

Weitere Einzelfälle zu den sonstigen Einkünften:

- ▶ *Versorgungsrenten eines Abkömmlings* aus Anwartschaften des verstorbenen Ehegatten stehen diesem kraft eigenen Rechts zu und fallen nicht in das Gesamtgut.
- ▶ *Versorgungsrenten des Überlebenden* sind selbst dann dem Gesamtgut zuzurechnen, wenn sie aus eigenen Anwartschaften des Überlebenden herrühren (s. Anm. 16).
- ▶ *Unterhaltszahlungen, die ein Abkömmling von einem Dritten erhält* (zB aus einer geschiedenen Ehe), fallen nicht in das Gesamtgut, sondern stehen dem Abkömmling kraft eigenen Rechts zu.
- ▶ *Überschüsse aus privaten Veräußerungsgeschäften* (§§ 22 Nr. 2, 23), die bei der Veräußerung eines Vermögensgegenstands des Gesamtguts angefallen sind, fallen wiederum in das Gesamtgut und gelten als Einkünfte des überlebenden Ehegatten/Lebenspartners.

Einstweilen frei.

30–35

2. Zurechnung als Einkünfte des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners

a) Zwingende Zurechnungsfiktion

36

Keine Wahlmöglichkeiten: Die Zurechnung der in das Gesamtgut fallenden Einkünfte als solche des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners ist zwingend. Wenn die an der fortgesetzten Gütergemeinschaft Beteiligten die Zurechnung nach § 28 vermeiden wollen, können sie dies nur durch eine einvernehmliche interne Vereinbarung bewirken, die als neu gegründete PersGes. der Besteuerung nach § 28 vorgehen würde (RFH v. 30.3.1939, RStBl. 1939, 776; BFH v. 13.5.1966 – VI 238/64, BStBl. III 1966, 505).

37 **b) Materielle Rechtsfolgen der Zurechnungsfiktion**

Behandlung als ein Steuerpflichtiger: Einkünfte der fortgesetzten Gütergemeinschaft „gelten“ als Einkünfte des überlebenden Ehegatten oder/Lebenspartners.

Einzelsteuerpflichtiger: Der Überlebende wird estl. nicht als Vertreter einer Gemeinschaft, sondern als Einzelperson behandelt. Dies hat Auswirkungen auf:

- ▶ *die Anwendung des Grundtarifs* (Ausnahme Gnadensplitting im Jahr nach dem Tod des Erstversterbenden).
- ▶ *die personenbezogene Berücksichtigung von Frei- und Pauschbeträgen in einfacher Höhe:* Im Einzelnen gilt:
 - ▷ Der Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3) wird nur in einfacher Höhe gewährt.
 - ▷ *Der Freibetrag bei Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe* (§ 16 Abs. 3) kann der Überlebende – wenn er die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen erfüllt – in Anspruch nehmen. Ist mit der Veräußerung des Betriebs die Auflösung der fortgesetzten Gütergemeinschaft verbunden, wird der Veräußerungserlös nicht nach § 28 dem Überlebenden zugerechnet. In diesem Fall kann der Freibetrag nach § 16 Abs. 3 auch bei den Abkömmlingen berücksichtigt werden (s. Anm. 22).
 - ▷ *Der Sparerfreibetrag* (§ 20 Abs. 4) wird nur in einfacher Höhe gewährt.
 - ▷ *Der Grundfreibetrag* (§ 32a Abs. 1) wird nur einfach gewährt.
 - ▷ *Der Kinder- und Ausbildungsfreibeträge* (§ 32 Abs. 6 und 7, § 33a Abs. 2) werden durch die fortgesetzte Gütergemeinschaft nicht beeinflusst.

38 **c) Formelle Rechtsfolgen der Zurechnungsfiktion**

Behandlung als Einzelperson: Auch im Besteuerungsverfahren wird der überlebende Ehegatte oder /Lebenspartner als Einzelperson behandelt. Dies hat folgende Auswirkungen:

- ▶ *Veranlagungsverfahren:* Der Überlebende ist alleiniges Steuersubjekt. Die Abkömmlinge sind am Besteuerungsverfahren nicht beteiligt.
- ▶ *Kein gesondertes Feststellungsverfahren* (§ 180 AO): Die Einkünfte werden unmittelbar dem überlebenden Ehegatten oder /Lebenspartner zugerechnet und als Grundlage zur EStFestsetzung herangezogen.
- ▶ *Haftung für Steuerschulden:* Die Zurechnung der Einkünfte beim überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner bewirkt dessen alleinige Haftung für die stl. Verbindlichkeiten des Gesamtguts (§ 1489 Abs. 1 BGB). Die an der fortgesetzten Gütergemeinschaft beteiligten Abkömmlinge haften nicht (§ 1489 Abs. 3 BGB). Sie können auch nicht als stl. Haftungsschuldner (§§ 69 ff. AO) in Anspruch genommen werden.