

§ 28

Besteuerung bei fortgesetzter Gütergemeinschaft

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

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

Autor: Dr. Hansjörg **Pflüger**, Regierungsdirektor, Kirchheim
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,
 Vorsitzender Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 28

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

Erläuterungen zu § 28: Besteuerung der fortgesetzten Gütergemeinschaft

	Anm.		Anm.
A. Tatbestandsvoraussetzungen einer Besteuerung nach § 28		I. Ermittlung der in das Gesamtgut fallenden Einkünfte	
I. Ehevertragliche Vereinbarung einer fortgesetzten Gütergemeinschaft	14	1. Allgemeines	22
II. Beginn der fortgesetzten Gütergemeinschaft	17	2. Besonderheiten der Zurechnung und Ermittlung nach § 28 bei den einzelnen Einkunftsarten	
III. Beendigung der fortgesetzten Gütergemeinschaft	18	a) Gewerbliche Einkünfte (§ 15)	23
IV. Tatsächliche Durchführung der fortgesetzten Gütergemeinschaft	19	b) Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte (§§ 13–14a)	24
V. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des überlebenden Ehegatten	20	c) Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit (§ 18)	25
B. Rechtsfolgen der Besteuerung als fortgesetzte Gütergemeinschaft: Die Einkünfte des Gesamtguts gelten als Einkünfte des überlebenden Ehegatten		d) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit (§ 19)	26
		e) Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20) ..	27

	Anm.		Anm.
f) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21)	28	1. Zwingende Zurechnungsfiktion	36
g) Sonstige Einkünfte (§ 22)	29	2. Materielle Rechtsfolgen der Zurechnungsfiktion	37
II. Zurechnung als Einkünfte des überlebenden Ehegatten		3. Formelle Rechtsfolgen der Zurechnungsfiktion	38

Allgemeine Erläuterungen zu § 28

Schrifttum: GANSSMÜLLER, StRK-Anmerkung EStG (bis 1974) § 28 R. 1; ZEHENDNER, Die Besteuerung der fortgesetzten Gütergemeinschaft, BB 1972, 217; LANG, Die Besteuerung der Haushalte, StuW 1978, 316; HAHNEBURGER/OTTO, Familienunternehmen, 2. Aufl., Bielefeld 1979, 77 ff.; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983, 124 ff.; KANZLER, Neuere Rspfr. zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, FR 1993, 761, 769; KANZLER, Anm. zu BFH v. 12.12.1992, BStBl. II 1993, 430, StEL 1992, 90; KANZLER, Die Besteuerung von Ehe und Familie, DStJG 24 (2001), 417.

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 EStPfl. des überlebenden Ehegatten.

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 Bestimmungsvorschrift 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 neueren Überlegungen zur Reform der Familienbesteuerung spielt die Besteuerung der fortgesetzten Gütergemeinschaft keine Rolle mehr.

KANZLER, DSrJG 24 (2001), 417; Steuerreformkommission, Untersuchungen zum ESt-Recht, 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 Steuertarifs und der Nichtausnutzung des Grundfreibetrags der Kinder zu einer höheren Steuerbelastung führen.

Verfassungsmäßigkeit des § 28: Eine verfassungswidrige Benachteiligung der in fortgesetzter Gütergemeinschaft lebenden Restfamilie gegenüber einer Mitunternehmerschaft durch die Zurechnungsfiktion ist nicht erkennbar (kein Verstoß gegen Art 3), da Beteiligte aus der fortgesetzten Gütergemeinschaft jederzeit austreten können (s. Anm. 18).

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

Einstweilen frei.

5–13

Erläuterungen zu § 28: Besteuerung der fortgesetzten Gütergemeinschaft

A. Tatbestandsvoraussetzungen einer Besteuerung nach § 28

I. Ehevertragliche Vereinbarung einer fortgesetzten Gütergemeinschaft

14

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). Zivilrechtl. 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.

15–16 Einstweilen frei.

17 II. Beginn der fortgesetzten Gütergemeinschaft

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

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

Ablehnung durch den Überlebenden (§ 1484 BGB): Der überlebende Ehegatte 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 Ehegatten zustünden. Der Verzicht kann von einer Gegenleistung abhängig gemacht werden und dadurch einen vorzeitigen Erbausgleich bewirken.

18 III. Beendigung der fortgesetzten Gütergemeinschaft

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 Ehegatten (§ 1494 BGB):* Beendigung kraft Gesetzes;
- *Verschollenheit des überlebenden Ehegatten (§ 49 AO):* Beendigung ab Rechtskraft der Verschollenheitserklärung;
- *Wiederheirat des überlebenden Ehegatten (§ 1493 BGB):* Beendigung kraft Gesetzes;
- *Aufhebungsklage eines Abkömmlings (§§ 1495f. 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 Ehegatten (§ 1492 BGB).*

Der Tod eines Abkömmlings (§ 1490) führt *nicht* zur Beendigung der fortgesetzten Gütergemeinschaft.

IV. 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 ist formlos möglich, muss allerdings 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, nicht aber andere Teile (zB Mietwohngrundstücke) umfassen (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).

V. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des überlebenden Ehegatten

20

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des überlebenden Ehegatten ist Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte nach § 28 (dazu bereits krit. VANGEROW, EStG 1934, § 28 Anm. 2).

Beschränkte Einkommensteuerpflicht des überlebenden Ehegatten 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 Ehegatten (§ 1 Abs. 3) reicht für die Anwendung des § 28 aus. Erforderlich ist in diesem Fall, dass die Einkünfte des im EU-Ausland wohnenden Ehegatten einschl. der Einkünfte des Gesamtguts zu mehr als 90 vH der deutschen Besteuerung unterliegen haben.

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht eines Abkömmlings ist nicht Voraussetzung für die Anwendung des § 28.

Einstweilen frei.

21

B. Rechtsfolgen der Besteuerung als fortgesetzte Gütergemeinschaft: Die Einkünfte des Gesamtguts gelten als Einkünfte des überlebenden Ehegatten

I. Ermittlung der in das Gesamtgut fallenden Einkünfte

22 1. Allgemeines

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. Insbes. 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).

Auflösung 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).

2. Besonderheiten der Zurechnung und Ermittlung nach § 28 bei den einzelnen Einkunftsarten

23 a) Gewerbliche Einkünfte (§ 15)

Einzelunternehmen im Gesamtgut: Der Gewinn eines zum Gesamtgut der fortgesetzten Gütergemeinschaft gehörenden Gewerbebetriebs wird dem überlebenden Ehegatten 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 der beteiligten Abkömmlinge: Die Abkömmlinge tragen indirekt über ihren Auseinandersetzungsanspruch an der fortgesetzten Gütergemeinschaft (§ 1497 BGB) Mitunternehmerisiko und können auch Mitunternehmerinitiative entfalten. Zwar ist die Mitunternehmerinitiative durch die starke Stellung des allein verwaltungsberechtigten überlebenden Ehegatten 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 entspricht daher der Lage des Kommanditisten einer Publikums-KG.

Die Stellung der Abkömmlinge als Mitunternehmer hat Auswirkungen bei

- ▷ *der Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Abkömmlinge:* keine Entnahme (BFH v. 31.1.1964 – VI 337/62, BStBl. III 1964, 240, und v. 13.5.1966 – VI 238/64, BStBl. III 1966, 505);
- ▷ *schuldrechtlichen 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, 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; SCHMIDT XXV. § 28 Rn. 2; KANZLER, FR 1993, 769, und StEL 1992, 90; *aA* wohl BFH v. 8.1.1975 – I R 142/72, BStBl. II 1975, 437 betr. Pensionsrückstellung für Abkömmling; GANSSMÜLLER, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 28 R. 1; LADEMANN/HILLER, § 28 Rn. 120.

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.o.). 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 (PALANDT/DIEDERICHSEN, BGB, 65. Aufl. 2005, § 1417 Rn. 2). War der erstversterbende Ehegatte Gesellschafter einer OHG, so rücken seine Erben mit dem Todesfall automatisch in die Gesellschafterstellung nach.

b) Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte (§§ 13–14a)

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 Gütergemeinschaft 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).

c) Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 18)

25

Überlebender Ehegatte als Freiberufler: Einkünfte des überlebenden Ehegatten 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 Ehegatten 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.

AA LADEMANN/HILLER, § 28 Rn. 126, der unter Hinweis auf BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263 [266], bei Zuwendung erheblichen Vermögens aus dem Gesamtgut zur Ausübung der selbständigen Tätigkeit von Einkünften des Gesamtguts ausgeht.

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. Land- und Forstwirtschaft).

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 Ehe-

gatten zuzurechnen. Zur Veräußerung gegen Gewährung einer Leibrente s. Anm. 29.

26 d) Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (§ 19)

Grundsatz: Einkünfte aus nichtselbst. 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 zuzurechnen ist (s. Anm. 23).

Nachträglicher Arbeitslohn des verstorbenen Ehegatten fällt in das Gesamtgut.

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

27 e) Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 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 Ehegatten.

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 gewährten Sparer-Freibetrags (§ 20 Abs. 4) s. Anm. 38.

28 f) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21)

Einkünfte aus den zum Gesamtgut gehörenden Grundstücken und Gebäuden gelten als Einkünfte des überlebenden Ehegatten. Dies gilt auch dann, 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.

29 g) Sonstige Einkünfte (§ 22)

Grundsatz: Sonstige Einkünfte, die auf Ansprüchen beruhen, die zum Gesamtgut gehören, werden dem überlebenden Ehegatten zugerechnet.

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. Da der Anspruch auf die Veräußerungsrente (Rentenstamm) in das Gesamtgut fällt, werden auch die Rentenzahlungen gem. § 28 dem Gesamtgut und damit dem überlebenden Ehegatten zugerechnet.

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 Ehegatten* sind selbst dann dem Gesamtgut zuzurechnen, wenn sie aus eigenen Anwartschaften des überlebenden Ehegatten 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.

Einstweilen frei.

30–35

II. Zurechnung als Einkünfte des überlebenden Ehegatten

1. Zwingende Zurechnungsfiktion

36

Keine Wahlmöglichkeiten: Die Zurechnung der in das Gesamtgut fallenden Einkünfte als solche des überlebenden Ehegatten 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).

2. Materielle Rechtsfolgen der Zurechnungsfiktion

37

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

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

- ▷ *Anwendung des Grundtarifs* (Ausnahme Gnadensplitting im Jahr nach dem Tod des Ehegatten).
- ▷ *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.
 - *Freibetrag bei Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe* (§ 16 Abs. 3) kann der überlebende Ehegatte – 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 Ehegatten zugerechnet. In diesem Fall kann der Freibetrag nach § 16 Abs. 3 auch bei den Abkömmlingen berücksichtigt werden (s. Anm. 22).

- *Sparerfreibetrag* (§ 20 Abs. 4) wird nur in einfacher Höhe gewährt.
- *Grundfreibetrag* (§ 32a Abs. 1) wird nur einfach für die Person des überlebenden Ehegatten gewährt.
- *Kinder- und Ausbildungsfreibeträge* (§ 32 Abs. 6 und 7, § 33a Abs. 2) werden durch die fortgesetzte Gütergemeinschaft nicht beeinflusst.

38 3. Formelle Rechtsfolgen der Zurechnungsfiktion

Behandlung als Einzelperson: Auch im Besteuerungsverfahren wird der überlebende Ehegatte als Einzelperson behandelt. Dies hat Auswirkungen auf:

- ▷ *Veranlagungsverfahren:* Der überlebende Ehegatte ist alleiniges Steuersubjekt. Die Abkömmlinge sind am Besteuerungsverfahren nicht beteiligt.
- ▷ *Kein gesondertes Feststellungsverfahren* (§ 180 AO): Die Einkünfte werden unmittelbar dem überlebenden Ehegatten zugerechnet und als Grundlage zur ESt-Festsetzung herangezogen.
- ▷ *Haftung für Steuerschulden:* Die Zurechnung der Einkünfte beim überlebenden Ehegatten 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.