

§ 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: Lukas *Münch*, LL.M., Richter, Düsseldorf
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas *Musil*, Universität Potsdam

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 28

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

I. Tatbestandsvoraussetzungen einer Besteuerung nach § 28		b) Besonderheiten der Zurechnung und Ermittlung nach § 28 bei den einzelnen Einkunftsarten	
1. Ehevertragliche Vereinbarung einer fortgesetzten Gütergemeinschaft	14	aa) Gewerbliche Einkünfte nach § 15	23
2. Anwendung des § 28 bei eingetragenen Lebenspartnerschaften . .	15	bb) Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte nach §§ 13 bis 14a	24
3. Beginn der fortgesetzten Gütergemeinschaft	17	cc) Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach § 18 . .	25
4. Beendigung der fortgesetzten Gütergemeinschaft	18	dd) Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 19 . .	26
5. Tatsächliche Durchführung der fortgesetzten Gütergemeinschaft .	19	ee) Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20	27
6. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners . .	20	ff) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21	28
II. Rechtsfolgen der Besteuerung als fortgesetzte Gütergemeinschaft: Einkünfte des Gesamtguts gelten als Einkünfte des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners		gg) Sonstige Einkünfte nach § 22	29
1. Ermittlung der in das Gesamtgut fallenden Einkünfte		2. Zurechnung als Einkünfte des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners	
a) Grundlagen der Zurechnung nach § 28	22	a) Zwingende Zurechnungsfiktion	36
		b) Materielle Rechtsfolgen der Zurechnungsfiktion	37
		c) Formelle Rechtsfolgen der Zurechnungsfiktion	38

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 28

Schrifttum: *Zehender*, Die Besteuerung der fortgesetzten Gütergemeinschaft, BB 1972, 217; *Stadie*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988; *Kanzler*, Neuere Rechtsprechung zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, FR 1993, 761; *Kanzler*, Die Besteuerung von Ehe und Familie, DStJG 24 (2001), 417; *Hey*, Reform der Familienbesteuerung, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Köln, 24. Aufl. 2020, Rz. 8.100 ff.; *Hey*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Köln, 24. Aufl. 2020, Rz. 8.150 ff.; *Kanzler*, Einkommensteuerliche Behandlung der fortgesetzten Gütergemeinschaft, in *Rahm/Künkel* (Hrsg.), Handbuch Familien- und Familienverfahrensrecht, Loseblatt.

1 I. Grundinformation zu § 28

Abweichend von dem allgemeinen Grundsatz, dass Einkünfte dem Stpfl. zuzurechnen sind, der sie tatsächlich erzielt hat (vgl. § 2 Anm. 100 ff.), enthält § 28 die Fiktion, dass Einkünfte bei einer fortgesetzten Gütergemeinschaft allein dem überlebenden Ehegatten und nicht auch den Abkömmlingen 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 Bestimmungsvorschrift für die fortgesetzte Gütergemeinschaft gefordert (Schriftenreihe des BMF, Heft 7, 1964, 232 f.). In den diversen Überlegungen zur Reform der Familienbesteuerung spielt die Besteuerung der fortgesetzten Gütergemeinschaft – wohl auch wegen der geringen Verbreitung – keine Rolle mehr; vgl. etwa *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 650 ff.; *Kanzler* in DStJG 24 (2001), 417; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rz. 8.100 ff., mwN.

3 Einstweilen frei.

4 III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 28

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/Lebenspartners. 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. 100 ff.); sie ist daher innerhalb der Veranlagungsvorschriften systematisch deplatziert (*Seiler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 28 Rz. 2; *Rüsch in Frotscher/Geurts*, § 28 Rz. 15 [8/2018]).

Wirtschaftliche Bedeutung für den Steuerpflichtigen hat die Besteuerung als fortgesetzte Gütergemeinschaft – bezogen auf die Gemeinschaft – insbes. durch die fehlende Ausnutzung stl. Vergünstigungen der beteiligten Kinder. Die Zurechnung aller in das Gesamtgut fallenden Einkünfte beim überlebenden Ehegatten/Lebenspartner kann wegen der Progressionswirkung des StTarifs und der Nichtausnutzung des Grundfreibetrags der Kinder zu einer höheren StBelastung führen (vgl. bereits BFH v. 4.6.1973 – IV 177/69, BStBl. II 1973, 638, Rz. 13).

Verfassungsmäßigkeit: Der BFH und überwiegende Teile der Literatur halten die Regelung für verfassungskonform (BFH v. 4.6.1973 – IV R 177/69, BStBl. II 1973, 638, Rz. 11 ff. unter Verweis auf BVerfG v. 16.12.1970 – 1 BvR 210/68, BStBl. II 1971, 381; *Seiler in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 28 Rz. 2; *Rüsch in Frotscher/Geurts*, § 28 Rz. 15 [8/2018]; *Schmieszek in B/B*, § 28 Rz. 10 [5/2017]; Pflüger hier bis Lfg. 268 – Stand 3/2015 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; offen *Schneider in KSM*, § 28 Rz. A 14, A 75 [9/2010]). Zu beachten ist, dass der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG die zutreffende Erfassung der Leistungsfähigkeit des einzelnen Individuums verlangt; wo einfachgesetzliche Ausgestaltungsspielräume bestehen, ist die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umzusetzen (stRspr.; vgl. etwa BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210, Rz. 57, mwN). Eine solche Grundentscheidung ist darin zu sehen, dass Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 demjenigen persönlich zugerechnet werden, der sie „erzielt“ (*Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rz. 8.150 ff.). Hieraus wird für die Gütergemeinschaft uE zu Recht gefolgert, dass Einkünfte, die Resultat der Tätigkeit einer natürlichen Person sind, dieser Person zuzurechnen sind – dies gilt etwa für gewerbliche Einkünfte und Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Einkünfte, die Resultat der bloßen Verwaltung des Gemeinschaftsguts sind – etwa Kapital- und Vermietungseinkünfte – sind den Beteiligten der Gütergemeinschaft zu gleichen Teilen zuzurechnen (vgl. im Einzelnen § 2 Anm. 189 ff.). Von dieser leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung am Maßstab des Kriteriums der Einkünfteerzielung weicht § 28 ab (vgl. *Tormöhlen in Korn*, § 28 Rz. 2.2 [5/2020]: erscheint willkürlich). Befürworter der Verfassungsmäßigkeit stützen sich auf die starke zivilrechtl. Position, die dem überlebenden Ehegatten/Lebenspartner zukommt und die die von § 28 vorgenommene Zurechnung rechtfertigen soll. In der Tat steht dem überlebenden Ehegatten/Lebenspartner nach § 1487 Abs. 1 Halbs. 2 BGB die alleinige Verwaltungsbefugnis zu und ist seine Verfügungsbefugnis lediglich nach Maßgabe der §§ 1422 ff. BGB beschränkt; insolvenzrechtl. wird das Gesamtgut ausschließlich ihm zugerechnet (§ 37 Abs. 1 und Abs. 3 InsO). Indes kann eine solche Befugnisverteilung auch im Normalfall der (nicht fortgesetzten) Gütergemeinschaft vereinbart werden – § 1487 Abs. 1 Halbs. 2 BGB verweist lediglich auf die Regeln der §§ 1421 Satz 1, 1422 ff. BGB und § 37 Abs. 1 InsO gilt ebenso –, ohne dass insoweit eine dem § 28 entsprechende Zurechnung diskutiert oder gar gesetzlich angeordnet würde. Weiter wird zwar zu Recht angeführt, dass der überlebende Ehegatte/Lebenspartner für die Verbindlichkeiten des Gesamtguts persönlich haftet (§ 1489 BGB). Gleichwohl bleibt es zivilrechtl. dabei, dass das Gesamtgut allen Beteiligten der fortge-

setzten Gütergemeinschaft zusteht. Deshalb scheint es zweifelhaft, mit den genannten Regelungen die von § 28 vorgenommene Zurechnung auch der laufenden Einkünfte zu rechtfertigen; dies auch deshalb, weil die Wirkung des § 28 nach hM auf die Einkünfte während des Bestehens der fortgesetzten Gütergemeinschaft beschränkt ist und etwa den Auflösungsgewinn nicht betrifft (s. Anm. 22). Andererseits wird zu Recht auf die Möglichkeit hingewiesen, der von § 28 angeordneten Steuerfolge durch (zivil-)rechtl. Gestaltung zu entgehen (vgl. *Schmieszek* in *B/B*, § 28 Rz. 10 [5/2017]).

In rechtspolitischer Hinsicht ist aus den vorgenannten Gründen jedenfalls der Auffassung im Schrifttum zuzustimmen, die eine ersatzlose Streichung des § 28 fordert (*Schneider* in *KSM*, § 28 Rz. A 130 [9/2010]; *Schmieszek* in *B/B*, § 28 Rz. 2a [5/2017]). Zu den genannten verfassungsrechtl. Erwägungen tritt die – auch im LuF-Bereich – mittlerweile nur noch äußerst geringe praktische Relevanz hinzu (vgl. ausführl. *Thiele* in *Staudinger*, Vorbemerkung zu §§ 1483 ff. BGB Rz. 1 f. [2018]; *Rüsch* in *Frotscher/Geurts*, § 28 Rz. 1 [8/2018]: nahezu keine Anwendungsfälle).

5–13 Einstweilen frei.

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 Begr. der fortgesetzten Gütergemeinschaft (s. Anm. 17) erlangt der überlebende Ehegatte die Stellung des alleinberechtigten Verwalters am Gesamtgut (§§ 1485 Abs. 1, 1487 Abs. 1 Halbs. 2 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). Die praktische Bedeutung der Lebenspartnerschaft sinkt, nachdem 2017 im Zuge der Öffnung der Ehe für gleichgeschlechtliche Partnerschaften (§ 1353 Abs. 1 Satz 1 BGB) mit § 20a LPartG die Möglichkeit geschaffen wurde, die Lebenspartnerschaft rückwirkend in eine Ehe umzuwandeln und nachdem gleichzeitig die Neubegründung einer eingetragenen Lebenspartnerschaft ausgeschlossen wurde (Art. 3 Abs. 3 des Gesetzes v. 20.7.2017, BGBl. I 2017, 2787). Für bestehende Lebenspartnerschaften gilt Folgen-

des: Nach § 7 LPartG können eingetragene Lebenspartner Verträge entsprechend den güterrechtl. Bestimmungen des BGB abschließen (Lebenspartnerschaftsvertrag). Auf die Regelungen der §§ 1483–1568 BGB zur fortgesetzten Gütergemeinschaft wird dabei ausdrücklich verwiesen. Gemeinschaftliche Abkömmlinge iSd. § 1483 Satz 1 BGB sind infolge der zivilrechtl. Ausgestaltung der Lebenspartnerschaft nur die Kinder eines Lebenspartners, die vom anderen angenommen worden sind, sowie ggf. deren Abkömmlinge (*Voppel in Staudinger/Voppel*, § 7 LPartG Rz. 37 [2010]).

Einstweilen frei.

16

3. Beginn der fortgesetzten Gütergemeinschaft

17

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 Frist hierfür beträgt idR sechs Wochen ab Kenntniserlangung (§ 1484 Abs. 2 Satz 1 iVm. § 1944 Abs. 1 und 2 BGB). Der Verstorbene wird sodann nach den allgemeinen Vorschriften beerbt (§ 1484 Abs. 3 iVm. § 1482 Satz 2 BGB), § 28 ist nicht anwendbar.

Verzicht durch Abkömmling (§ 1491 BGB): Ein an der fortgesetzten Gütergemeinschaft beteiligter Abkömmling kann auf seine Rechte an der fortgesetzten Gütergemeinschaft verzichten. Sein Anteil am Gesamtgut fällt den übrigen anteilsberechtigten Abkömmlingen zu (§ 1491 Abs. 4 iVm. § 1490 Satz 3 BGB); für sie gilt weiterhin § 28, für den Verzichtenden hingegen nicht. Scheidet mit dem Verzichtenden der letzte Abkömmling aus, so fällt das Gesamtgut vollständig an den überlebenden Ehegatten/Lebenspartner, wodurch die fortgesetzte Gütergemeinschaft beendet und § 28 nicht mehr anwendbar ist. Der Verzicht kann von einer Gegenleistung abhängig gemacht werden und dadurch einen vorzeitigen Erbausgleich 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* (§§ 1495f. BGB): Beendigung mit Rechtskraft der Entsch.

- ▶ *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).*
- ▶ *Verzicht des einzigen bzw. letzten anteilsberechtigten Abkömmlings* (s. Anm. 17).
- ▶ *Tod des einzigen bzw. letzten anteilsberechtigten Abkömmlings, wenn dieser seinerseits keine Abkömmlinge hat* (§ 1490 BGB; anderenfalls Fortsetzung mit den übrigen anteilsberechtigten Abkömmlingen bzw. den Abkömmlingen des Verstorbenen).

19 5. Tatsächliche Durchführung der fortgesetzten Gütergemeinschaft

Aufhebung der fortgesetzten Gütergemeinschaft im Innenverhältnis: Durch einvernehmliche interne Absprache zwischen den Beteiligten kann die fortgesetzte Gütergemeinschaft aufgehoben oder durch anderweitige Absprache – auch nur für einen Teil der Einkünfte – überlagert werden (RFH v. 19.11.1936 – VI A 822/36, RStBl. 1937, 96; BFH v. 13.5.1966 – VI 238/64, BStBl. III 1966, 505, Rz. 23; BFH v. 4.6.1973 – IV R 177/69, BStBl. II 1973, 638, Rz. 15). Ungeachtet der Frage der zivilrechtl. Wirksamkeit ist § 28 in diesen Fällen nicht anzuwenden, wenn die abweichende Absprache über die Verteilung der Einkünfte den Anforderungen an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen genügt (s. § 2 Anm. 170 ff.); vgl. *Schmieszek in B/B*, § 28 Rz. 12 (5/2017), mwN. Für eine derartige enge Auslegung sprechen auch die angeführten verfassungsrechtl. Bedenken gegenüber § 28 (s. Anm. 4). Zu beachten ist, dass die anderweitige Verteilung der Einkünfte nicht notwendigerweise mit einer dauerhaften Aufhebung der fortgesetzten Gütergemeinschaft verbunden ist. Vielmehr können die Beteiligten nach einer bestimmten Zeit (zB wegen Meinungsverschiedenheiten) die fortgesetzte Gütergemeinschaft wieder aufleben lassen.

20 6. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Überlebenden ist Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte nach § 28. Die beschränkte EStPflicht 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 nach § 1 Abs. 3 reicht für die Anwendung des § 28 aus. Erforderlich ist in diesem Fall, dass die Einkünfte des überlebenden Ehegatten/Lebenspartners einschließlich der Einkünfte des Gesamtguts zu mehr als 90 % der deutschen Besteuerung unterlegen haben (vgl. im Einzelnen § 1 Anm. 254 ff.).

Unbeschränkte EStPflicht 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

a) Grundlagen der Zurechnung nach § 28

22

Grundsatz: Die Zurechnung nach § 28 umfasst alle Einkünfte, „die in das Gesamtgut fallen“. Ungeachtet der unpräzisen Terminologie (vgl. *Schmieszek* in *B/B*, § 28 Rz. 13 [5/2017]) fallen hierunter Früchte oder Surrogate eines in das Gesamtgut der fortgesetzten Gütergemeinschaft fallenden WG. Auch Nutzungen aus dem Sondergut des überlebenden Ehegatten/Lebenspartners fallen in das Gesamtgut (§§ 1486 Abs. 2, 1417 Abs. 3 Satz 2 BGB; vgl. *Kanzler* in *Rahm/Künkel*, Handbuch Familien- und Familienverfahrensrecht, Kap. 19 Rz. 139 [9/2020]).

Vereinbarungen zwischen den am Gesamtgut Beteiligten sind anzuerkennen; es gelten ggf. die besonderen Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, vgl. § 2 Anm. 170ff.; zu möglichem SonderBV s. Anm. 23. Für Arbeits-, Darlehens-, Miet- und ähnliche schuldrechtl. Verträge innerhalb einer Mitunternehmerschaft ist § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 zu beachten (s. Anm. 23).

Auflösungsgewinn der fortgesetzten Gütergemeinschaft: § 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, Rz. 19). Wenngleich dieser Schluss aus dem Wortlaut uE nicht zwingend ist, sprechen jedenfalls die verfassungsrechtl. Bedenken (s. Anm. 4) und der Ausnahmecharakter der Regelung für eine derart einschränkende Auslegung (vgl. *Kanzler* in *Rahm/Künkel*, Handbuch Familien- und Familienverfahrensrecht, Kap. 19 Rz. 142 [9/2020]).

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

aa) Gewerbliche Einkünfte nach § 15

23

Einzelunternehmen im Gesamtgut/Abkömmlinge als Mitunternehmer: Gehört ein Gewerbebetrieb zum Gesamtgut der fortgesetzten Gütergemeinschaft, so rechnet § 28 den gewerblichen Gewinn zwar dem überlebenden Ehegatten/Lebenspartner alleine zu; zivilrechtl. bleibt es aber bei der Zuordnung des Gewerbebetriebs zum Gesamtgut und der entsprechenden Eigentumszuordnung auf die Beteiligten der fortgesetzten Gütergemeinschaft. Daher sind die Abkömmlinge infolge der Beteiligung am Gesamtgut zugleich Mitunternehmer des Betriebs. Sie tragen über § 1497 BGB mittelbar Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative. Auch wenn die zivilrechtl. Stellung des überlebenden Ehegatten/Lebenspartners dominant ist (s. Anm. 4), kommen den Abkömmlingen zumindest die Rechte aus § 1487 iVm. §§ 1423 f. BGB zu.

GLA wohl BFH v. 13.5.1966 – VI 238/64, BStBl. III 1966, 505, Rz. 24; Abkömmling keine betriebsfremde Person; *Schneider* in *KSM*, § 28 Rz. B 41 (9/2010); *Schmieszek* in *B/B*, § 28 Rz. 15 (5/2017); *Kanzler*, FR 1993, 761 (769); *Kanzler* in *Rahm/Künkel*, Handbuch Familien- und Familienverfahrensrecht, Kap. 19 Rz. 143 (9/2020); aA wohl BFH v. 8.1.1975 – I R 142/72, BStBl. II 1975, 437, Rz. 11, betr. Pensionsrückstellung für Abkömmling; *Seiler* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 28 Rz. 3; *Rüsch* in *Frotscher/Geurts*, § 28 Rz. 12 (8/2018).

Die Stellung der Abkömmlinge als Mitunternehmer hat Auswirkungen etwa bei

- ▶ *der Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Abkömmlinge*: keine Entnahme (BFH v. 13.5.1966 – VI 238/64, BStBl. III 1966, 505, Rz. 24);
- ▶ *schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Abkömmling und überlebendem Ehegatten/Lebenspartner*, 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 [769 f.]). Die daraus bezogenen Vergütungen führen zu SonderBE, die über § 28 dem überlebenden Ehegatten/Lebenspartner zuzurechnen sind. Dem Betrieb zur Nutzung überlassene WG eines Abkömmlings gehören dementsprechend zu dessen SonderBV (*Kanzler in Rahm/Künkel*, Handbuch Familien- und Familienverfahrensrecht, Kap. 19 Rz. 144 [9/2020]).

Mitunternehmeranteil im Gesamtgut: Fällt ein Mitunternehmeranteil in das Gesamtgut, so werden die Abkömmlinge durch ihre Stellung als Beteiligte am Gesamtgut zum Mitunternehmer der PersGes. mit den o.g. Folgen etwa beim Abschluss schuldrechtl. Verträge und bei der Übertragung von WG. Ihre Stellung ist der eines Unterbeteiligten vergleichbar. Ob Mitunternehmeranteile in das Gesamtgut oder in das Sondergut eines Ehegatten/Lebenspartners fallen, ist nach zivilrechtl. Grundsätzen zu beurteilen und im Einzelnen nicht unumstritten; insoweit wird zT nach der Gesellschaftsform, ggf. der Stellung als Komplementär oder Kommanditist sowie danach differenziert, ob der Mitunternehmeranteil nach Gesellschaftsvertrag übertragbar ist oder nicht (vgl. etwa *Thiele in Staudinger*, § 1416 BGB Rz. 14 [2018], mwN).

Veräußerung des Gewerbebetriebs: Der Veräußerungsgewinn fällt dann nicht unter § 28, wenn das Gesamtgut nahezu ausschließlich aus dem Gewerbebetrieb bestand und die fortgesetzte Gütergemeinschaft durch die Veräußerung faktisch aufgelöst wird, denn es handelt sich dann um einen von § 28 nicht erfassten Auflösungsgewinn (s. Anm. 22; BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430, Rz. 19, betr. LuF). Zur Veräußerung gegen Gewährung einer Leibrente s. Anm. 29.

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

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

25 **cc) Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach § 18**

Überlebender Ehegatte/Lebenspartner als Freiberufler: Einkünfte des überlebenden Ehegatten/Lebenspartners aus selbständiger Arbeit, die dieser nach Beginn der fortgesetzten Gütergemeinschaft in Fortführung der Tätigkeit 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 (vgl. § 1485 Abs. 2 BGB; *Schneider in KSM*, § 28 Rz. B 30 [9/2010]).

Veräußerung der Praxis des verstorbenen Ehegatten/Lebenspartners: Der Veräußerungsgewinn fällt dann nicht unter § 28, wenn das Gesamtgut nahezu ausschließlich aus der Praxis bestand und die fortgesetzte Gütergemeinschaft durch die Veräußerung faktisch aufgelöst wird, denn es handelt sich dann um einen von § 28 nicht erfassten Auflösungsgewinn (s. Anm. 22; BFH v. 12.11.1992 – IV R 41/91, BStBl. II 1993, 430, Rz. 19, betr. LuF). Zur Veräußerung gegen Gewährung einer Leibrente s. Anm. 29.

dd) Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 19

26

Grundsatz: Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit werden durch persönliche Arbeitsleistung erzielt. Sie fallen daher nicht in das Gesamtgut und sind unabhängig vom Bestehen einer fortgesetzten Gütergemeinschaft demjenigen zuzurechnen, der die Einkünfte durch seinen Arbeitseinsatz erzielt (*Zehendner*, BB 1972, 217; *Rüsch* in *Frotscher/Geurts*, § 28 Rz. 11 [8/2018]).

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 in das Gesamtgut.

ee) Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20

27

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 Sparerpauschbetrags (§ 20 Abs. 9) 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, die aus der Veräußerung eines WG des Gesamtguts resultieren, fallen ihrerseits wiederum in das Gesamtgut; dies gilt auch für Rentenzah-

lungen für Veräußerungen und Überlassungen innerhalb der fortgesetzten Gütergemeinschaft. Bei Veräußerung des ganzen Gesamtguts gegen Rentenzahlungen fällt der Rentenanspruch in das Gesamtgut, so dass die fortgesetzte Gütergemeinschaft nicht aufgelöst wird und § 28 auf die Rentenzahlungen Anwendung findet (*Kanzler in Rahm/Künkel*, Handbuch Familien- und Familienverfahrensrecht, Kap. 19 Rz. 147 [9/2020]).

Weitere Einzelfälle zu den sonstigen Einkünften:

- ▶ *Versorgungsrenten* eines Abkömmlings aus Anwartschaften des verstorbenen Ehegatten/Lebenspartners stehen dem Abkömmling kraft eigenen Rechts zu und fallen nicht in das Gesamtgut (§ 1485 Abs. 2 BGB). Versorgungsrenten des Überlebenden sind hingegen stets dem Gesamtgut zuzurechnen, auch wenn sie aus eigenen Anwartschaften des Überlebenden resultieren (§ 1485 Abs. 1 BGB).
- ▶ *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.

30–35 Einstweilen frei.

2. Zurechnung als Einkünfte des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners

36 a) **Zwingende Zurechnungsfiktion**

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 – und damit ggf. die steuererhöhende Progressionswirkung und den Wegfall von Freibeträgen (s. Anm. 4) – vermeiden wollen, können sie dies durch Beendigung der fortgesetzten Gütergemeinschaft (s. Anm. 18) oder durch abweichende Regelung im Innenverhältnis (s. Anm. 19) erreichen.

37 b) **Materielle Rechtsfolgen der Zurechnungsfiktion**

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

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

- ▶ *die Anwendung des Grundtarifs* nach allgemeinen Regeln (Ausnahme: Verwitweten-Splitting im Jahr nach dem Tod des Erstversterbenden, vgl. § 32 Anm. 31 ff.).
- ▶ *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.
 - ▷ *Den Freibetrag bei Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe* (§ 16 Abs. 4) kann der Überlebende – wenn er die persönlichen und sachlichen Voraus-

setzungen 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. 4 auch bei den Abkömmlingen berücksichtigt werden (s. Anm. 22).

- ▷ *Der Sparerpauschbetrag* (§ 20 Abs. 9) wird nur in einfacher Höhe gewährt.
- ▷ *Der Grundfreibetrag* (§ 32a Abs. 1) wird nur einfach gewährt.
- ▷ *Die Kinder- und Ausbildungsfreibeträge* (§ 32 Abs. 6, § 33a Abs. 2) werden durch die fortgesetzte Gütergemeinschaft nicht beeinflusst.

c) Formelle Rechtsfolgen der Zurechnungsfiktion

38

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

- ▶ *Veranlagungsverfahren:* Der Überlebende ist alleiniges StSubjekt. Die Abkömmlinge sind am Besteuerungsverfahren nicht beteiligt.
- ▶ *Kein gesondertes Feststellungsverfahren* (§ 180 AO): Die Einkünfte werden unmittelbar dem überlebenden Ehegatten/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.

