

BewG zu entnehmen. Seitdem richtet er sich nach einer auf der aktuellen Sterbetafel jährlich zu erstellenden Tabelle, die vom Bundesministerium der Finanzen jährlich im Bundessteuerblatt veröffentlicht wird (*Kreutzinger/Schaffner/Stephany*, Bewertungsgesetz, 2. Aufl. 2009, § 14 Rn 3; *Daragan/Halaczinsky/Riedel*, Erbschaftsteuergesetz und Bewertungsgesetz, 2. Aufl., 2012, § 14 BewG Rn 17; *Damrau/Tanck/Riedel, Blum/Melwitz und Lange/Wulff/Lüdtke-Handjery/Haarstrich*, HöfeO, 11. Aufl., jew. aaO; § 14 Rn 45). Zwar kommen für die Ermittlung des Nießbrauchwertes auch andere Methoden in Betracht (vgl. etwa *MüKo/Lange*, § 2325 Rn 54; *BeckOK BGB/J. Mayer*, Stand 1.8.2015, § 2325 Rn 26). Welche Methode anzuwenden ist, unterliegt allerdings dem Schätzungsermessen nach § 287 Abs. 2 ZPO.

Den jährlichen Nutzungswert hat der Gutachterausschuss mit 4.004,34 € veranschlagt. Wie der Kläger in dem nicht nachgelassenen Schriftsatz vom 20.3.20217 erläutert hat, ergeben sich die unterschiedlichen Kapitalisierungswerte von 54.677 € einerseits und 41.075 € andererseits daraus, dass auf den Nutzungswert einerseits der Vervielfältiger 12,413 (Bewertung nach dem BauGB) und andererseits der Vervielfältiger 9,325 angewendet wird. Letzteres ist der Vervielfältiger, der nach Anl. 9 zu § 14 BewG für die zum Stichtag am 22.6.2008 neunundsechzigjährige Mutter des Beklagten galt. Zu diesem Stichtag war die Anl. 9 zu § 14 BewG noch in Kraft und es stand auch nicht fest, dass der Zinssatz langfristig auf ein Niveau sinken würde, das unter dem des dieser Anlage zugrundeliegenden Zinssatzes von 5,5 % liegt. Der Senat bewertet den Nießbrauch daher in Einklang mit der herrschenden Meinung in Rechtsprechung und Literatur und in Anwendung des ihm zustehenden Schätzungsermessens auf der Grundlage der Anl. 9 zu § 14 BewG mit 41.075 €.

4. Der Beklagte kann sich nicht auf einen Wegfall der Bereicherung berufen. Dem Landgericht ist darin zu folgen, dass der Beklagte nach § 819 Abs. 1 BGB bösgläubig war, da er schon im Zeitpunkt der Schenkung wusste, dass die Mutter auf finanzielle Hilfe wegen der zu erwartenden Heimunterbringung angewiesen war. Die Heimunterbringung erfolgte am 1.12.2008, also nur wenige Monate nach der Schenkung. Im Hinblick hierauf und auf den mit der Heimunterbringung bekanntermaßen verbundenen erheblichen Kostenaufwand ist der Einwand des Beklagten, er habe mit einer finanziellen Inanspruchnahme nicht rechnen müssen, offenkundig verfehlt.

5. Der in der Berufungsbegründung erhobene Einwand der eigenen Bedürftigkeit nach § 529 Abs. 2 BGB ist weder schlüssig dargetan noch unter Beweis gestellt. Der Beklagte wiederholt seinen Vortrag in der mündlichen Verhandlung beim Landgericht, dass er zu Zahlungen finanziell nicht in der Lage sei. Seit April 2015 sei er arbeitsunfähig erkrankt und es sei offen, ob er in den Beruf integriert werden könne. Dieses pauschale, zudem nicht unter Beweis gestellte Vorbringen genügt nicht zur Substantiierung der Voraussetzungen des § 529 Abs. 2 BGB, was zulasten des darlegungs- und beweispflichtigen Beklagten geht (dazu *MüKo/Koch*, § 529 Rn 4). Auch im weiteren Verlauf des Berufungsverfahrens hat der Beklagte die eigene Bedürftigkeit im Sinne des § 529 Abs. 2 BGB nicht hinreichend dargetan. Seine Angaben in der mündlichen Verhandlung belegen im Gegenteil seine Leistungsfähigkeit. Soweit der Beklagte mit nicht nachgelassenem Schriftsatz vom 18.1.2017 unter Vorlage einer unvollständigen Ablichtung eines Kreditvertrages angibt, der Kredit bei der U.-Bank belaufe sich auf 46.998,90 €, steht dies nicht in Einklang mit seiner Angabe in der mündlichen Verhandlung, es bestehe eine Restforderung der U.-Bank von 26.000 €. (...)

Differenz zwischen rechnerisch ermitteltem und vergleichsweise errechnetem Zugewinnausgleich als freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 15.12.2016 – 1 K 199/15

Leitsatz

Vereinbaren Eheleute in einem Ehevertrag, mit dem sie den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft beenden, dass sich der rechnerisch ermittelte Anspruch auf Zugewinnausgleich aus bestimmten Gründen mindert, liegt in Höhe der Differenz zwischen dem rechnerisch ermittelten und dem geminderten Anspruch eine freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor.

Tatbestand

(...) Mit notariellem Ehevertrag vom ... 2009 beendeten der Kläger und seine Ehefrau den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft und vereinbarten Gütertrennung.

Im Hinblick auf den Zugewinnausgleich vereinbarten die Eheleute, das Anfangsvermögen beider Ehegatten mit 0,00 € anzusetzen.

Das Endvermögen der Ehefrau sollte aus mehreren Grundstücken mit einem Verkehrswert von insgesamt ... € bestehen.

Das Endvermögen des Klägers sollte aus diversen Konten und Geldanlagen im Gesamtwert von ... € sowie dessen Gesellschaftsanteilen an der X AG bestehen... Die Substanzbewertung des Vermögens der X AG ergäbe einen Wert von ca. ... €. Obwohl der Ertragswert wesentlich höher sei, sollte für die Berechnung des Zugewinnausgleichs zunächst von dem Sub-

stanzwert ausgegangen werden ... Insgesamt belaufe sich das Endvermögen des Ehemannes somit auf ... €.

Daraus ergebe sich rechnerisch eine Zugewinnausgleichsforderung in Höhe von ca. 6 Mio. €.

Vor dem Hintergrund, dass der Ertragswert des Betriebsvermögens höher, allerdings der Wert des Betriebsvermögens steuerlich verhaftet sei und im Fall des Verkaufs von Geschäftsanteilen erhebliche Unternehmensrisiken zu berücksichtigen seien, vereinbarten die Parteien, dass der Kläger an seine Ehefrau zum Ausgleich des Zugewinns einen Betrag in Höhe von ca. 3,8 Mio. € zahle ... (...)

Das FA setzte ... Schenkungsteuer in Höhe von ... € fest. Dabei lege es als Steuerwert der freigebigen Zuwendung ... € zugrunde. In den Erläuterungen zum Bescheid führte es aus, die Zugewinnausgleichsforderung sei durch die Beendigung des Güterstandes tatsächlich entstanden. Die Ausgleichsforderung sei im Notarvertrag rechnerisch ermittelt worden, dabei sei von Wertansätzen am unteren Ende der Bewertungsskala ausgegangen worden. Soweit die Ehegatten dessen ungeachtet eine erheblich niedrigere Zahlung zur Abgeltung der Ausgleichsforderung vereinbart hätten, sei hierin eine freigebige Zuwendung im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes zu sehen.

Den dagegen eingelegten Einspruch begründete der Kläger unter anderem damit, dass zivilrechtlich die Zugewinnausgleichsforderung nur in Höhe der im Vertrag vereinbarten 3,8 Mio. € entstanden sei. Durch Ehevertrag könnten Ehegatten eine von der gesetzlichen Regelung des § 1378 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) abweichende Höhe der Zugewinnausgleichsforderung festlegen. Das BGB enthalte dafür keine Bewertungsrichtlinien. Insbesondere seien steuerrechtlich basierte Wertansätze wie das Ertragswertverfahren nicht maßgeblich. Vielmehr könnten Bewertungsmaßstab und Bewertungsumfang ehevertraglich bestimmt werden. Auch dürften die Ehegatten zivilrechtlich wirksam Modifikationen vornehmen, die die Schwächen eines Bewertungsverfahrens abmilderten. So sei von der Rechtsprechung anerkannt, in der Berechnung latente Steuern als wertmindernde Belastung zu berücksichtigen (BGH, Urt. v. 9.9.2011 – XII ZR 40/09, BGHZ 188, 282). Ebenso sei es zulässig, Betriebsvermögen unberücksichtigt zu lassen oder herauszurechnen (BGH, Urt. v. 26.3.1997 – XII ZR 250, 95, NJW 1997, 2239; *Geck in Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 5 Rn 60).

Davon hätten der Kläger und seine Ehefrau faktisch Gebrauch gemacht. Die rechnerische Absenkung des zuvor ermittelten Zugewinns trage dem Umstand Rechnung, dass ein Großteil des Zugewinns des Klägers in dessen Gesellschaftsanteilen gebunden und somit illiquide sei. Einen Verkauf, und somit eine vollständige Erfassung in der Berechnung des Zugewinnausgleichs, hätten die Eheleute gerade verhindern wollen. Eine solche zivilrechtliche Modifikation des Zugewinnausgleichsanspruchs sei gemäß § 5 Abs. 2 ErbStG auch für das Steuerrecht gültig. Im Gegensatz zu § 5 Abs. 1 S. 2 ErbStG enthalte § 5 Abs. 2 ErbStG nämlich keine Regelung, dass güterrechtliche Vereinbarungen unberücksichtigt blieben. Dies entspreche auch der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH, Urt. v.

28.6.1989 – II R 82/86, BStBl II 1989, 897; v. 12.7.2005 – II R 29/02, BStBl II 2005, 843 und v. 12.5.1993 – II R 37/89, BStBl II 1993) und werde durch die Finanzverwaltung in ErbStR E 5.2 Abs. 2 S.1 (2011) anerkannt.

Im Übrigen sei ein Verzicht bereits rechtstechnisch nicht möglich, da er nur erklärt werden könne, nachdem die Forderung entstanden sei. Vorliegend seien jedoch alle infrage kommenden Erklärungen gleichzeitig erfolgt und wirksam geworden. Die Vereinbarung über die Höhe des Zugewinnausgleichs könne auch in demselben Ehevertragsdokument erfolgen, in dem auch die Beendigung des Güterstandes vereinbart worden sei (FG Köln, Urt. v. 4.6.2002 – 9 K 5053/98, EFG 2002, 1258).

Selbst wenn man davon ausginge, dass die Ehefrau einen Verzicht erklärt hätte, habe sich dieser auf eine noch nicht entstandene, sondern in derselben logischen Sekunde erst entstehende Forderung bezogen. Daher bewirke er keinesfalls das nachträgliche Wegfallen des Ausgleichsanspruchs, sondern verhindere vielmehr dessen vollständiges Entstehen.

Ungeachtet dessen unterläge ein Verzicht bereits deshalb nicht der Schenkungsteuer, weil nur freigebige Zuwendungen steuerpflichtig seien (§ 7 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ErbStG). Ein Verzicht auf den Zugewinnausgleich gegen Abfindung stelle indes keine steuerpflichtige freigebige Zuwendung dar. Allenfalls könne vorliegend von einem Teilverzicht in Höhe von ... € ausgegangen werden.

Im Rahmen des Einspruchsverfahrens forderte das FA den Kläger auf, zur Prüfung der Verkehrswerte der jeweiligen Endvermögen der Eheleute im Rahmen des kraft Gesetzes entstandenen Zugewinnausgleichsanspruchs bei Wechsel des Güterstandes die jeweiligen Berechnungsgrundlagen durch Vorlage geeigneter Unterlagen, insbesondere auch hinsichtlich des Substanzwertes des Betriebsvermögens, vorzulegen.

Nachdem der Kläger dieser Aufforderung unter Hinweis auf seine Auffassung, dass der Zugewinnausgleich einvernehmlich in Höhe von ... € entstanden sei, im Verwaltungsverfahren nicht nachgekommen war, bat das FA das für die Besteuerung der X AG zuständige FA ... im Wege der Amtshilfe um Feststellung des Werts des Betriebsvermögens der im Endvermögen des Klägers befindlichen Gesellschaftsanteile auf den ... 2009.

Das FA ... teilte dem Beklagten ... mit, es werde vorgeschlagen, den Wert der X AG mit 55 Mio. € anzusetzen.

Diesen Werten folgend erließ das FA ... einen geänderten Bescheid und setzte Schenkungsteuer in Höhe von ... € fest (Steuererhöhung)...

Mit Einspruchsentscheidung vom 30.1.2015 wies das FA den Einspruch, welchen der Kläger nach Erlass des geänderten Bescheides ausdrücklich aufrechterhielt, als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, die im notariellen Vertrag zwischen den Eheleuten vereinbarte Zahlung eines Betrags von 3,8 Mio. € zum Ausgleich des Zugewinns stelle einen Teilverzicht auf die nach den zivilrechtlichen Vorschriften entstan-

dene und zu berechnende Zugewinnausgleichsforderung der Ehefrau dar. § 1378 BGB sei für die Berechnung der Zugewinnausgleichsforderung im Streitfall nicht von Bedeutung, da die Eheleute weder bei Begründung des gesetzlichen Güterstandes zum Zeitpunkt der Eheschließung noch bis zur Beendigung des Güterstandes ... eine von den gesetzlichen Normen abweichende ehevertragliche Regelung getroffen hätten, die bei der Berechnung der Ausgleichsforderung bei Beendigung des Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft Auswirkungen gehabt hätte. Insoweit unterscheide sich der vorliegende Sachverhalt von dem vom BGH am 26.3.1997 entschiedenen Streitfall. Vielmehr sei auch nach Auffassung des BGH neben dem sonstigen vorhandenen Vermögen stets auch das Unternehmensvermögen mit dem vollen Wert in den Zugewinnausgleich einzubeziehen (BGH, Urt. v. 9.2.2011 – XII ZR 40/09, BGHZ 188, 282).

Im Übrigen sei vorliegend durch die tatsächliche Beendigung des Güterstandes rechtlich eine Forderung entstanden. Soweit zwischen den Eheleuten eine erheblich niedrigere Zahlung vereinbart worden sei, sei diese Vereinbarung als teilweiser Verzicht auf die Forderung zu werten.

Dadurch, dass der gezahlte Betrag zum Ausgleich des Zugewinns bei ca. 62 %, unter Berücksichtigung des Ertragswerts des Betriebsvermögens nur noch bei ca. 13 % des Werts der Zugewinnausgleichsforderung liege, sei eine Bereicherung des zur Ausgleichszahlung Verpflichteten eingetreten. Der subjektive Tatbestand einer Schenkung sei verwirklicht, da der zuwendenden Ehefrau von vornherein bewusst gewesen sei, dass die Minderzahlung zu einer wirtschaftlichen Entlastung des zur Zahlung des Zugewinnausgleichsanspruchs verpflichteten Ehemannes geführt habe und sie rechtlich nicht dazu verpflichtet gewesen sei. (...)

Mit der erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter ...

Bereits der objektive Tatbestand einer steuerbaren Schenkung läge nicht vor, da die Ehefrau dem Kläger keinen Vermögensvorteil unentgeltlich zugewendet habe. Ein Verzicht auf einen bereits zuvor entstandenen Zugewinnausgleichsanspruch läge nicht vor. Die Beurteilung, wann und in welcher Höhe der Zugewinnausgleichsanspruch entstehe, richte sich nach dem Zivilrecht (§ 1378 Abs. 1 BGB). Der Anspruch entstehe mit Beendigung des Güterstandes, dies sei im Fall der Beendigung durch Ehevertrag der Vertragsschluss. Vorliegend sei die Vereinbarung über die Berechnung des Zugewinnausgleichsanspruchs mit Beendigung des Güterstandes getroffen worden, nicht vor und nicht nach der Beendigung.

Bei gleichzeitigem Wirksamwerden der Vertragsbestandteile in der Urkunde vom ... 2009 sei der vom FA angenommene Teilverzicht zivilrechtlich ausgeschlossen. So setze ein Verzicht im Zeitpunkt seiner Erklärung gemäß § 397 Abs. 1 BGB das Bestehen der zu erlassenden Forderung voraus. Dafür müsste der Zugewinnausgleichsanspruch bereits entstanden sein. Dies sei vorliegend nur in der durch den Ehevertrag modifizierten

Höhe der Fall gewesen. Dabei sei zu beachten, dass die gesetzliche Regelung des § 1378 BGB über den Zugewinnausgleich vollumfänglich zur Disposition der Ehegatten stehe. Diese Ansicht werde auch von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung bestätigt (BFH, Urt. v. 12.9.2011 – VIII B 70/09, BFH/NV 2012, 229 und v. 30.3.2011 – IX B 114/10, BFH/NV 2011, 1323; FG Köln, Urt. v. 4.6.2002 9 K 5053/98, EFG 2002, 1258).

Auch der subjektive Tatbestand sei nicht erfüllt, denn eine unentgeltliche Zuwendung durch die Ehefrau sei nicht gewollt gewesen.

Ungeachtet dessen sei jedenfalls der vom FA angesetzte Wert rechtswidrig ...

Aufgrund weiterer Unsicherheiten betrage der gemeine Wert zum Bewertungsstichtag nicht mehr als ... €. Schließlich müssten für die Ermittlung des Zugewinns die Steuern abgesetzt werden, die im Fall einer aus Sicht des Bewertungsstichtags zukünftigen Anteilsveräußerung zu zahlen wären. Bei einem Ansatz von ca. 29 % bzw. ... € ergebe sich rechnerisch ein Zugewinn in Höhe von ... € und ein Zugewinnausgleichsanspruch der Ehefrau in Höhe von ... €. Der „Verzicht“ beliefe sich dann auf maximal ... €. (...)

Das FA vertritt die Auffassung, die Eheleute ... hätten vorliegend eine Ausgleichsforderung in abweichender Höhe vereinbart. Sei diese höher als die gesetzlich entstandene Zugewinnausgleichsforderung, sei zu prüfen, ob eine freigebige Zuwendung vorläge. Gleiches gelte, wenn der Ausgleichsberechtigte den Ausgleichsverpflichteten von der Zahlung entbinde und ihn dadurch bereichere.

Vorliegend sei bis zur Beendigung des Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft durch den Ehevertrag am ... 2009 eine Modifizierung des gesetzlichen Güterstandes nicht erfolgt. Den Vertragsbeteiligten sei bewusst gewesen, dass der Zugewinnausgleichsanspruch der Ehefrau nach den zivilrechtlichen Vorschriften in weitaus höherem Umfang entstanden sei, als letztlich in dem Ehevertrag als Ausgleich vereinbart worden sei.

Eine vertraglich vereinbarte Modifizierung des Zugewinnausgleichsanspruchs könne allenfalls vom Zeitpunkt der Vereinbarung der Modifizierung bis zur Beendigung des Güterstandes Beachtung finden. Soweit hierdurch bereits zum Zeitpunkt der Modifizierung auf eine bis dahin erworbene Vermögensposition verzichtet werde (z. B. weil abweichende Vereinbarungen zur Zurechnung des zu diesem Zeitpunkt bereits vorhandenen Vermögens der Eheleute getroffen würden) wären auch diese Vereinbarungen unter schenkungsteuerlichen Gesichtspunkten gesondert zu würdigen.

Die Ehefrau habe im Ehevertrag vom ... 2009 zur Beendigung des gesetzlichen Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft keineswegs nur auf die bloße Möglichkeit eines Vermögenserwerbs verzichtet, sondern vielmehr auf einen Teil des kraft Gesetzes entstandenen Zugewinnausgleichsanspruchs. (...)

Gründe

(...) 1. Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Der Gegenstand der Schenkung richtet sich nach Bürgerlichem Recht (vgl. § 516 BGB). Auszugehen ist danach zunächst vom Parteiwillen, im Falle der freigebigen Zuwendung vom Willen des Zuwendenden, d. h. davon, was dem Bedachten nach dem Willen des Schenkers geschenkt sein soll (vgl. mwN BFH, Urt.v. 10.11.2004 – II R 44/02, BFHE 207, 360, BStBl II 2005, 188). (...)

Für den vorliegend interessierenden Fall der Beendigung des Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft zu Lebzeiten der Eheleute bestimmt § 5 Abs. 2 ErbStG, dass eine sich in diesem Zusammenhang ergebende Ausgleichsforderung eines Ehegatten gegen den anderen (§ 1378 BGB) nicht zum Erwerb im Sinne der §§ 3 bis 7 ErbStG gehört. Denn dem ausgleichsberechtigten Ehegatten wird die Ausgleichsforderung nicht rechtsgeschäftlich zugewendet; sie entsteht vielmehr von Gesetzes wegen mit der Beendigung des gesetzlichen Güterstandes (§ 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB). Die Begründung der Ausgleichsforderung ist somit nicht schenkungsteuerbar (BFH, Urt. v. 10.3.1993 – II R 87/91, BFHE 171, 321, BStBl II 1993, 510 und v. 12.7.2005 – II R 29/02, BFHE 210, 470, BStBl II 2005, 843).

Nach der zivilgerichtlichen Rechtsprechung ist es den Ehegatten aufgrund der ihnen durch die in § 1408 Abs. 1 BGB zugeordneten Befugnis, ihre güterrechtlichen Verhältnisse durch Ehevertrag umfassend zu regeln, gestattet, den Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft nicht nur rückwirkend zu vereinbaren, sondern auch bei fortbestehender Ehe zu beenden und anschließend neu zu begründen (BGH, Urt. v. 1.4.1998 – XII ZR 278/96, NJW 1998, 1857; siehe dazu auch *Brudermüller in Palandt*, BGB, 66. Aufl. 2007, § 1408 Rn 14).

Nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung, der sich der Senat anschließt, ist diese bürgerlich-rechtliche Gestaltungsmöglichkeit auch im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht zu beachten, wenn es tatsächlich zu einer güterrechtlichen Abwicklung kommt und dies zu einer Ausgleichsforderung eines Ehegatten gegen den anderen führt. Soweit die Ehegatten durch Beendigung des Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft im Rahmen der zivilrechtlichen Regelungen den Umfang der Nichtsteuerbarkeit beeinflussen können, ist dies unmittelbarer Ausfluss des dispositiven Zivilrechts (BFH, Urt. v. 12.7.2005 – II R 29/02, BFHE 210, 470, BStBl II 2005; vorhergehend FG Köln, Urt. v. 4.6.2002 – 9 K 5053/98, EFG 2002, 1258, sowie BFH, Urt. v. 28.6.1989 – II R 82/86, BFHE 157, 229, BStBl II 1989, 897 und v. 12.5.1993 – II R 37/89, BFHE 171, 330, BStBl II 1993, 739).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist die vom Kläger und seiner Ehefrau vorliegend getroffene Vereinbarung zur Beendigung des gesetzlichen Güterstandes und die von ihnen vorgenommene Festlegung des entstandenen Zugewinns auch steuerrechtlich nicht zu beanstanden.

Wie aus dem vorgelegten Ehevertrag vom ... 2009 hervorgeht, haben die Ehegatten den gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft beendet. Sie haben zulässigerweise im Rahmen der ihnen obliegenden Vertragsfreiheit den Zugewinn der Ehefrau des Klägers auf ... € festgelegt.

c) Allerdings stellt nach der Auffassung des Senats die Differenz in Höhe von 2,2 Mio. € zwischen der rechnerischen Zugewinnausgleichsforderung der Ehefrau des Klägers in Höhe von 6 Mio. € und dem tatsächlich gezahlten Betrag in Höhe von 3,8 Mio. € gemäß Ziffer 4 des vorliegenden Ehevertrags eine steuerpflichtige freigebige Zuwendung dar.

Zwar obliegt es den Ehegatten, die Höhe des Zugewinns festzulegen und sie verfügen diesbezüglich über ein weitgehendes Gestaltungsrecht. In diesem Zusammenhang ist auch ein Verzicht des ausgleichsberechtigten Ehegatten auf seine Ausgleichsforderung gegen Zahlung einer Abfindung nicht schenkungsteuerpflichtig.

Indes sind der Gestaltungsfreiheit güterrechtlicher Vereinbarungen dort Grenzen gezogen, wo sie einem Ehepartner eine überhöhte Ausgleichsforderung dergestalt verschafft, dass der Rahmen einer güterrechtlichen Vereinbarung überschritten wird, bzw. die tatsächliche Ausgleichsforderung den vorgesehenen Betrag übersteigt (BFH, Urt. v. 28.6.1989 – II R 82/86, BFHE 157, 229, BStBl II 1989, 897). Dies stellt eine freigebige Zuwendung zugunsten des Ausgleichsberechtigten dar (vgl. *Kapp/Ebeling*, ErbStG, Rn 83.2, *Weinmann in Moench*, ErbStG, § 5 Rn 61; *Götz in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter*, ErbStG Kommentar, 2. Aufl. 2010, § 5 Rn 18).

Nichts anderes kann nach Auffassung des Senats gelten, wenn ein Ehegatte auf die Auszahlung des Differenzbetrags zwischen dem sich aus der güterrechtlichen Vereinbarung ergebenden Ausgleichsbetrag und dem tatsächlich gezahlten niedrigeren Betrag verzichtet. Dies stellt eine freigebige Zuwendung zugunsten des Ausgleichsverpflichteten dar (vgl. *Tiedtke/Szczesney in Tiedtke*, ErbStG-Kommentar 2009, § 5 Rn 3 zu Abfindungsvereinbarungen, die unterhalb der Ausgleichsforderung liegen).

Im vorliegend zu entscheidenden Fall ist ausweislich des vorliegenden Vertrags sowie des vom Gericht nicht bezweifelten klägerischen Vortrags bereits die Höhe der Zugewinnausgleichsforderung der Ehefrau auf 6 Mio. € festgelegt worden. Gleichzeitig vereinbarten die Eheleute, dass der Kläger an seine Ehefrau davon lediglich 3,8 Mio. € zahlen sollte. Die dadurch entstandene Differenz ist damit nicht Teil des modifizierten Zugewinnausgleichs, sondern der Verzicht darauf stellt eine freigebige Zuwendung dar.

d) Die freigebige Zuwendung ist allerdings nicht in Höhe des vom FA dem Änderungsbescheid vom 17.10.2014 zugrunde gelegten Werts von ... € erfolgt. Das FA hat beim Ansatz dieses Wertes verkannt, dass den Eheleuten im Rahmen des zivilrechtlichen Modifikationsspielraums erlaubt ist, die Höhe des Zugewinns ehevertraglich festzulegen. Die Berechnung der Ausgleichsforderung ist nämlich dispositiv, kann also –

wie oben bereits ausgeführt - durch ehevertragliche Regelung modifiziert werden, § 1378 BGB, § 5 Abs. 2 ErbStG. Dies gilt nicht nur für die Bewertung selbst, sondern auch für den Bewertungsstichtag und den Umfang des Anfangsvermögens (*Götz in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter*, ErbStG Kommentar, 2. Aufl. 2010, § 5 Rn 18 mit Verweis auf *Gernhuber* in MüKo

BGB, § 1374 Rn 28). Entscheidend ist daher der im Ehevertrag festgelegte Wert.

(...) Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 1 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen.

Anmerkung

Eine lehrreiche Entscheidung. Nicht, weil sie überzeugt, sondern weil sie zeigt, wie man es besser nicht macht.

1. Nach § 1378 Abs. 1 S. 1 BGB entsteht die Ausgleichsforderung mit Beendigung des gesetzlichen Güterstandes. Beendet werden kann er durch einen Ehevertrag (§ 1408 Abs. 1 BGB). Dann entsteht die Ausgleichsforderung, wenn der Ehevertrag wirksam wird. Vorher hat ein Ehegatte keinen Anspruch, auf den er verzichten könnte. Deshalb hat das FG den Versuch des Finanzamts, einen Anspruch nach den Vermögensverhältnissen der Eheleute vor Abschluss des Ehevertrags mit dem vereinbarten Anspruch zu vergleichen, zu Recht als untauglichen Besteuerungsversuch verworfen.

2. Nach Meinung des FG liegt eine Schenkung vor, wenn ein Ehegatte auf den vereinbarten Ausgleichsbetrag teilweise verzichtet. Das ist so offensichtlich richtig, dass man sich nur kopfschüttelnd fragen kann, warum es hier einer Rechtsfortbildung bedarf, deretwillen das FG die Revision zugelassen hat. Ob ein Verzicht vorliegt, ist durch Auslegung des individuellen Ehevertrags festzustellen. Auch für diesen Einzelfall ist keine Fortbildung des Rechts im Interesse der Allgemeinheit notwendig.

3. Hier haben die Eheleute den Zugewinnausgleichsanspruch der Ehefrau in einem ersten Schritt „rechnerisch“ auf 6 Mio. € ermittelt. Dabei haben sie Aktien des Ehemanns mit dem darauf entfallenden Substanzwert des Vermögens der AG angesetzt. Dann haben sie in einem zweiten Schritt vereinbart, dass der Ehemann an die Ehefrau nur 3,8 Mio. € zahlt. Das haben sie, wiederum bezogen auf die Aktien des Ehemanns, damit begründet, dass der Ertragswert des Vermögens der AG zwar höher sei als sein Substanzwert, der Wert des Betriebsvermögens aber steuerverhaftet sei, und bei einem Verkauf von Geschäftsanteilen, gemeint sind wohl die Aktien, erhebliche Unternehmensrisiken zu berücksichtigen seien. Diese Begründung soll die Differenz von 2,2 Mio. € rechtfertigen.

4. Damit sind wir bei der wirklich entscheidungserheblichen Frage. Sie lautet: Enthält die notarielle Urkunde nur einen Vertrag, nämlich den Ehevertrag, in dem der Ausgleichsan-

spruch der Ehefrau mit 3,8 Mio. € vereinbart ist? Oder enthält sie zwei Verträge, nämlich einen Ehevertrag, in dem der Anspruch der Ehefrau mit 6 Mio. € vereinbart ist, und einen Erlassvertrag (§ 397 BGB), mit dem die Ehefrau dem Ehemann 2,2 Mio. € ihres Anspruchs erlassen hat?

Im ersten Fall – unterstellt, der Ehevertrag ist trotz der Differenz von 2,2 Mio. € wirksam, was das FG nicht geprüft hat – haben die Eheleute ihre Vertragsfreiheit ausgeübt, den Güterstand mit dem Ergebnis von 3,8 Mio. € Ausgleich zu beenden. Das ist schenkungsteuerlich hinzunehmen, so dass es keine freigebige Zuwendung gibt. Im zweiten Fall hingegen hat die Ehefrau den Ehemann nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit 2,2 Mio. € beschenkt.

Prima facie spricht alles dafür, dass sich die vertragliche Einigung im Sinne von § 151 S. 1 BGB auf den Endbetrag von 3,8 Mio. € bezogen hat und nicht auch auf den Zwischenbetrag von 6 Mio. €. Denn der Ehemann wollte sich, wie die Begründung für die Abweichung zeigt, nur in Höhe von 3,8 Mio. € binden, sodass es nur einen Antrag nach § 146 BGB über diesen Betrag gibt, der nach § 151 S.1 BGB angenommen wurde. Bestätigt wird diese Auslegung durch die Regeln für den offenen Kalkulationsirrtum (dazu *Palandt/Ellenberger*, 76. Aufl., § 119 BGB, Rn 19 f). Auch sie sprechen dafür, dass ein rechnerischer Zwischenbetrag nicht vereinbart, sondern nur ein Motivationsposten für den Endbetrag ist.

5. Wir lernen daraus: Zivilrechtlich sind Eheleute in der Bewertung des jeweiligen Endvermögens grundsätzlich frei (*Palandt/Brudermüller*, 76. Aufl., § 1376 BGB, Rn 1). Ihre Vertragsfreiheit wird im Schenkungsteuerrecht anerkannt. Wenn es der Rechtfertigung oder Erläuterung für einen vom Verkehrswert nach unten abweichenden Endvermögenswert bedarf, gehört sie in die Wertfindung. Von der Minderung eines rechnerisch ermittelten Zwischenanspruchs kann nur dringend abgeraten werden. Denn dafür fehlt zumindest dem Hess FG jedwedes Verständnis.

Dr. Hanspeter Daragan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen