

Z Erb

2 | Februar 2014
16. Jahrgang

ZEITSCHRIFT FÜR DIE STEUER- UND ERBRECHTSPRAXIS

37 Erbrechtspraxis

- 37 Der deutsch-japanische Erbfall – erbrechtliche und steuerliche Konsequenzen und Gestaltungsmöglichkeiten
Von Rechtsanwältin und Fachanwältin für Erbrecht Miles B. Bäßler und Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht Sven Moritz-Knobloch, LL.M.oec.int., Linderhaus Stabreit Langen Rechtsanwältinnen, Düsseldorf
- 43 Steuerliche Gestaltung und Asset Protection durch Eheverträge
Von Dr. Ansgar Beckervordersandfort, RA und Notar, Fachanwältin für Erbrecht, und Cathrin Beckervordersandfort, Rechtsanwältin, beide Münster

48 Rechtsprechung

- 48 Vorläufiger Rechtsschutz gegen Erbschaftsteuerbescheid
BFH, Beschluss vom 21. November 2013 – II B 46/13
- 50 Verwendung des Begriffs „gleichzeitiges Versterben“
OLG München Beschluss vom 24. Oktober 2013 – 31 Wx 139/13
- 52 Österreichisches Erbstatut und deutsches Güterrecht
Schleswig-Holsteinisches Oberlandesgericht, Beschluss vom 19. August 2013 – 3 Wx 60/13
- 54 Vollstreckung bei Pflichtteilergänzung nach § 2329 BGB
BGH, Beschluss vom 4. Juli 2013 – V ZB 151/12
- 57 Verfügung von Todes wegen im Sinne von § 27 BeurkG
Urteil des Oberlandesgerichts Düsseldorf vom 19. Juli 2013 – I-7 U 170/12
- und weitere Rechtsprechung

Herausgeber

Deutsche Vereinigung für Erbrecht und Vermögensnachfolge e.V.

Mitherausgeber

Dr. Marc Jülicher, RA und FASr · Dr. Michael Bonefeld, RA, FAERBR und FAFamR · Dr. Manuel Tanck, RA und FAERBR · Dr. Rembert Süß, RA · Dr. Thomas Wachter, Notar · Dr. Christopher Riedel, LL.M., RA, FASr und StB · Raymond Halaczinsky, RA, Ministerialrat a. D. · Prof. Dr. Knut Werner Lange

Beirat

Dr. Heinrich Nieder, Notariatsdirektor a.D. · Walter Krug, Vors. RiLG a.D. · Prof. Dr. Ludwig Kroiß, Vizepräsident des LG · Dr. Hubertus Rohlfing, Notar, RA und FAERBR · Prof. Dr. Peter Fischer, Vors. RiBFH · Prof. Dr. Elmar Wadle · Dr. Dietmar Moench, Ministerialrat a.D. · Michael Rudolf, RA und FAERBR · Dr. Herbert Bartsch, RA und FAERBR · Norbert Weinmann, Oberamtsrat · Prof. Dr. Rainer Lorz, RA · Michael Ott-Eullberg, RA und FAERBR · Prof. Dr. Rainer Frank · Prof. Dr. Ralph Landsittel, RA, FASr und FAERBR · Dr. Sebastian Spiegelberger, Notar a.D. · Dieter Gebel, Vizepräsident FG a.D. · Hartwig Sprau, Vors. RiBayObLG a.D. · Prof. Dr. Christoph Ann LL.M., RiLG · Prof. Dr. Wolfgang Burandt LL.M., M.A., MBA, RA, FAERBR und FAFamR · Dr. Stephan Scherer, RA und FAERBR · Prof. Dr. Ulrich Magnus · Dr. Heinz-Willi Kamps, RA und FASr · Karl-Ludwig Kerscher, RA · Dr. K. Jan Schiffer, RA · Dr. Georg Jochum, Universitätsassistent · Dr. Andreas Richter M.A. LL.M., RA und FASr · Dr. Heinrich Hübner, RA und StB · Stephan Reißmann, RA und FAERBR · Dr. Daniel Lehmann, RA · Mark Pawlytta, RA · Dr. Martin Feick, RA · Thomas Littig, RA und FAERBR · Prof. Dr. Stephan Lorenz · Ulrich Gerken, RA, FAERBR und FASr · Gerhard Ruby, RA und FAERBR · Dr. Andreas Schindler LL.M., RA · Dr. Alexander Wirich, RA und FAERBR · Prof. Dr. Walter Zimmermann · Roland Wendt, RiBGH · Prof. Dr. Dr. Thomas Gergen

48143 Münster

Volgasse 3

Dr. LL.M. Ansgar Beckervordersandfort
Weiduschat & Beckervordersandfort

739 / 824 / 47 / 11

zerb verlag GmbH, Wachsbleihe 7, 53111 Bonn
PVST, Deutsche Post AG, Entgelt bezahlt, E 52350

z erb
verlag

Fachverlag für die
Erbrechtspraxis

DVEV

Deutsche Vereinigung für Erbrecht
und Vermögensnachfolge e.V.

seine Erbfolgeregelung zu gestalten. Dies ändert sich, wenn die ROM-IV-Verordnung greift, siehe vorstehend.

II. Steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten

Auch in steuerlicher Hinsicht gibt es mehrere Gestaltungsmöglichkeiten, die die steuerliche Belastung reduzieren, verschieben oder gar gänzlich entfallen lassen.

Aufgrund der alle zehn Jahre in Deutschland in Anspruch stehenden Freibeträge kann durch bereits zu Lebzeiten erfolgte Schenkungen (alle zehn Jahre) die Erbschaftsteuer ganz vermieden oder zumindest vermindert werden.

Aber auch eine steuergünstige Strukturierung des Vermögens sollte sowohl in Japan als auch Deutschland in Betracht gezogen werden. Die japanische Erwerbsteuerung kann durch Umstrukturierung des Vermögens in eine nicht in Japan ansässige Familienstiftung, allerdings keinen transparenten Trust, abgefangen werden, sodass nicht unmittelbar ein Vermögenserwerb beim in Japan ansässigen und dort unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerber eintritt.¹¹⁶ Aber auch die deutschen Vorschriften der §§ 13 a und 13 b ErbStG ermöglichen es, durch bloße Wahl bestimmter Gestaltungen die Steuerfreiheit des Erwerbs von Vermögen zu erreichen. Der Bundesfinanzhof hält § 19 Abs. 1 iVm §§ 13 a und 13 b ErbStG daher auch wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) für verfassungswidrig und hat deshalb das Gesetz dem Bundesverfassungsgericht zur

Prüfung vorgelegt.¹¹⁷ Das Bundesverfassungsgericht will in Kürze darüber entscheiden.¹¹⁸

Auch der richtige eheliche Güterstand kann in Deutschland steuerlich von Bedeutung sein. So können Ehegatten einen Wechsel des Güterstands gezielt nutzen, um Vermögen des einen Ehegatten steuerfrei auf den anderen Ehegatten zu übertragen; der Zugewinnausgleich ist nämlich erbschaftsteuerfrei. Im Einzelfall kann es auch steuerlich vorteilhaft sein, einen Erbfall zunächst steuerlich in Japan und sodann erst in Deutschland abzuwickeln. Dies ist in den Fällen, in denen Deutschland die japanische Steuer anrechnen muss, Japan jedoch nicht die deutsche Steuer von Vorteil, da es ansonsten zu einer Doppelbelastung käme.¹¹⁹

III. Fazit:

Bei der Gestaltung der Vermögensnachfolge ist auf den Einzelfall abzustellen. Hierbei ist sowohl auf die Staatsangehörigkeit und den gewöhnlichen Aufenthalt der Beteiligten abzustellen, wie auch die Belegenheit des Nachlasses und seine Zusammensetzung zu berücksichtigen sind.

116) Jülicher, *ErbStB* 2003, 326, 330.

117) BFH, *Vorlagebeschluss vom 27. September 2012 – II R 9/11 –*, BFHE 238, 241, *BStBl II* 2012, 899.

118) *Aktenzeichen beim BVerfG: 1 BvL 21/12; vgl. Übersicht über die Verfahren, in denen das Bundesverfassungsgericht anstrebt, im Jahre 2013 unter anderem zu entscheiden, abrufbar unter http://www.bundesverfassungsgericht.de/organisation/erledigungen_2013.html*

119) Jülicher, *ErbStB* 2003, 326, 331.

Auf einen Blick

Eine zivilrechtliche Gestaltung löst nicht automatisch eine Besteuerung nur in Deutschland oder Japan aus. Vielmehr kann das Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Japan auf dem Gebiet des Erbrechts zu einer doppelten steuerlichen Belastung des Erben führen. Dies ist auch dem Umstand geschuldet, dass jeder Staat ein

Interesse an der Besteuerung des Erbfalls in seinem Hoheitsgebiet hat. Es werden zudem in Deutschland die weitere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Steuerrecht wie auch die in Japan geplante umfassende Steuerreform zu berücksichtigen sein.

Steuerliche Gestaltung und Asset Protection durch Eheverträge

Von Dr. Ansgar Beckervordersandfort, RA und Notar, Fachanwalt für Erbrecht, und Cathrin Beckervordersandfort, Rechtsanwältin, beide Münster

Ein Wechsel des Güterstandes eröffnet vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten im Hinblick auf die Erbschaftsteuer sowie das Pflichtteils- und Haftungsrecht, da die Erfüllung des bei entsprechender Gestaltung entstehenden Zugewinnausgleichsanspruchs eine entgeltliche Verfügung darstellt. Leben die Ehegatten im Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft, so kann bereits die Vereinbarung der Gütertrennung einen vorzeitigen Zugewinnausgleich bewirken. Leben die Ehepartner im Güterstand der Gütertrennung, muss zunächst rückwirkend der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft mit Wirkung ab dem Zeitpunkt der Eheschließung vereinbart und dann in einem weiteren Schritt wieder in den Güterstand der Gütertrennung gewechselt werden.

A. Fallkonstellationen

Die wichtigsten Problemstellungen und Gestaltungsmöglichkeiten sollen anhand folgender Beispielfälle verdeutlicht werden:

Ausgangsfall: Der Ehemann (M) verfügt bei der Eheschließung über ein Anfangsvermögen von 0 €. Auch die Ehefrau (F) verfügt bei der Eheschließung über ein Anfangsvermögen von 0 €. Bei Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft beträgt das Endvermögen des Ehemannes 3 Mio. € und das

Endvermögen der Ehefrau 500.000 €. Das Endvermögen der Ehefrau ist durch Schenkungen des Ehemannes während der Ehe in Teilbeträgen jeweils unterhalb der Schenkungsteuerfreibetragsgrenze entstanden. Das Ehepaar hat drei Kinder.

Abwandlung: Der Ehemann (M) und die Ehefrau (F) verfügen bei der Eheschließung beide über ein Anfangsvermögen von 0 €. Das Endvermögen des Ehemannes beträgt 6 Mio. €. Das Endvermögen der Ehefrau beträgt 2 Mio. €. Das Endvermögen der Ehefrau ist komplett durch Barzuwendungen des Ehemannes innerhalb der letzten zehn Jahre entstanden. Diese wurden noch nicht gegenüber dem Finanzamt erklärt. Das Ehepaar hat drei Kinder.

B. Rechtliche Bewertung

I. Allgemeine Anknüpfungspunkte

Vereinbaren die Ehegatten nichts anderes, so gilt der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft kraft Gesetzes (1363 I BGB). Das bedeutet zunächst, dass kein gemeinsames Vermögen und keine gemeinsamen Schulden der Ehegatten entstehen (§ 1363 II 1 BGB). Die Zugewinnngemeinschaft wird unter anderem dann beendet, wenn der Güterstand der Gütertrennung in einem Ehevertrag nachträglich vereinbart wird. Der Zugewinnausgleichanspruch berechnet sich in solchen Fällen grundsätzlich nach den §§ 1373 bis 1390 BGB. Zum Zugewinnausgleich ist gemäß § 1378 I BGB derjenige Ehegatte verpflichtet, der während der Dauer der Ehe einen höheren Vermögenszugewinn erzielt hat als der andere Ehegatte. Zugewinn ist gemäß § 1373 BGB der Betrag, um den das Endvermögen eines Ehegatten das Anfangsvermögen übersteigt. Als Anfangsvermögen gilt gemäß § 1374 I BGB das Vermögen, das einem Ehegatten nach Abzug aller Verbindlichkeiten beim Eintritt in den Güterstand gehört. Endvermögen ist das Vermögen (§ 1375 I 1 BGB), das einem Ehegatten nach Abzug der Verbindlichkeiten bei der Beendigung des Güterstandes gehört. Übersteigt der Zugewinn eines Ehegatten den Zugewinn des anderen, so steht die Hälfte des Überschusses dem anderen Ehegatten als Ausgleichsforderung zu (§ 1378 I BGB).

II. Rechtsnatur von Zuwendungen unter Ehegatten

Problematisch ist bei dieser Berechnung allerdings die Zuordnung von Vermögenspositionen, die während der Ehezeit durch Zuwendungen unter Ehegatten auf den anderen Ehegatten übertragen wurden.

1. Berücksichtigung von Zuwendung im Anfangs- und Endvermögen

Soll eine Zuwendung unter Ehegatten der Ausgestaltung der ehelichen Lebensgemeinschaft dienen, stellt diese Zuwendung unter Ehegatten nach ständiger Rechtsprechung keine Schenkung im Sinne des § 516 BGB dar.¹ Wird mit der Zuwendung ein ehebezogener Zweck verfolgt, so schließt dies in den meisten Fällen eine für die Schenkung notwendige Einigung der Ehepartner über die Unentgeltlichkeit aus.² Diese Zuwendungen werden daher regelmäßig als sog. unbenannte oder ehebezogene Zuwendungen qualifiziert, deren Rechtsgrundlage

ein besonderer familienrechtlicher Vertrag ist.³ Für die Zuordnung solcher ehebezogenen unbenannten Zuwendungen im Zugewinnausgleich wäre zunächst denkbar, den Wert gemäß dem Wortlaut des § 1374 II BGB dem Anfangsvermögen des Zuwendungsempfängers (hier jeweils die Ehefrau) zuzurechnen und das Anfangsvermögen dementsprechend zu erhöhen. Zweck dieser Ausgleichsregelung ist es, solche Vermögenswerte der Ausgleichspflicht zu entziehen, die in keinem Zusammenhang mit der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft stehen und an denen der andere Ehegatte keinen Anteil hat.⁴ Grundsätzlich sind solche Vermögenszuwächse in der Ehe dadurch gekennzeichnet, dass der Ehegatte des Erwerbers eines Vermögensgegenstandes zu dessen privilegiertem Erwerb nichts beigetragen hat und er deshalb an diesem Erwerb auch nicht partizipieren soll. Dies trifft jedoch nicht auf Zuwendungen zu, die ein Ehegatte dem anderen während der Ehe gemacht hat. Es wird gerade deswegen davon ausgegangen, dass Zuwendungen unter Ehegatten nicht dem Anfangsvermögen des Empfängers zuzurechnen sind. Dies gilt gleichgültig, ob es sich um Schenkungen oder „ehebedingte“ Zuwendungen handelt.⁵ § 1374 II BGB wird insoweit teleologisch reduziert, als dass er auf das Verhältnis zwischen Ehegatten keine Anwendung findet.⁶

Weiter könnte daran gedacht werden, gemäß dem Wortlaut des § 1375 II BGB die Zuwendungen dem Endvermögen des Ehegatten hinzuzurechnen, der nach dem Eintritt in den Güterstand unentgeltliche Zuwendungen an den Ehepartner gemacht hat. Verhindert werden soll mit dieser Regelung, dass die Erzielung eines Zugewinns des Schenkenden und damit ein Ausgleichsanspruch des anderen Ehegatten vereitelt wird.⁷ Im Umkehrschluss aus der Nichtanwendung des § 1374 II BGB im Verhältnis von Ehegatten untereinander kann das in Bezug auf § 1375 II BGB nur bedeuten, dass der Wert der Zuwendung dann auch nicht in dem Endvermögen des Zuwendenden Beachtung findet.⁸ Dem Endvermögen des Zuwendenden wird somit der Wert der Zuwendung nicht hinzugerechnet.

Sowohl im Ausgangsfall als auch in der Abwandlung findet folglich weder eine Anrechnung im Anfangsvermögen des Zuwendungsempfängers gemäß § 1374 II BGB noch eine Anrechnung im Endvermögen des Zuwendenden gemäß § 1375 II BGB statt.

2. Anrechnung der Zuwendungen auf die Ausgleichsforderung

Zu klären ist allerdings, ob in den vorliegenden Fällen die bisher geleisteten Zuwendungen an den Ehepartner auf den Betrag der Ausgleichsforderung gemäß § 1380 BGB angerechnet werden

1) BGH Urteil vom 27.11.1991 – IV ZR 164/90; *Damrau/Riedel*, § 2325 BGB Rn 56.

2) *MüKo/Lange*, § 2325 BGB Rn 23.

3) *Palandt/Grüneberg*, § 313 BGB Rn 50; BGH Urteil vom 8.7.1982 – IX ZR 99/80.

4) *Palandt/Brudermüller*, § 1374 BGB Rn 6.

5) BGH NJW 1982, 1093, 1094; BGH NJW 2011, 72, 73; FPR 2007, 194, 195.

6) *Palandt/Brudermüller*, § 1374 BGB Rn 15; *Grünenwald*, *Die Anrechnung von Zuwendungen unter Ehegatten im Zugewinnausgleich – ein Streit ohne Ende?*, NJW 1995, 505; *Johannsen/Henrich/Jaeger*, *Familienrecht BGB*, § 1374 BGB Rn 31; vgl. auch *MüKo/Koch*, § 1374 BGB Rn 23.

7) *Palandt/Brudermüller*, § 1375 BGB Rn 22.

8) So auch *Palandt/Brudermüller*, § 1375 BGB Rn 25.

können. Sinn und Zweck des § 1380 BGB ist die Verhinderung einer übermäßigen Beteiligung eines Ehegatten an dem Vermögen des Anderen. Diese könnte dann entstehen, wenn ein Ehegatte zunächst hohe unentgeltliche Zuwendungen von seinem Ehepartner erhält und dann bei Beendigung des Güterstands noch einmal den vollen Zugewinnausgleich verlangen könnte.⁹ Gemäß § 1380 II BGB wird der Wert der Zuwendung bei der Berechnung der Ausgleichsforderung dem Zugewinn des Ehegatten hinzugerechnet, der die Zuwendung gemacht hat. Der Wert bestimmt sich nach dem Zeitpunkt der Zuwendung.

Die Berechnung der Ausgleichsforderung vollzieht sich in drei Schritten.¹⁰ Der Wert der Zuwendung wird erst dem Zugewinn des Ehegatten hinzugerechnet, der geleistet hat. Im Anschluss daran wird er mit dem auf den Zuwendungszeitpunkt bezogenen Wert aus dem Zugewinn des Empfängers herausgerechnet, da sich die Zuwendung nicht sowohl im Zugewinn des Zuwendenden als auch in dem des Empfängers befinden kann. Danach wird der Wert der Zuwendung von der errechneten Ausgleichsforderung abgezogen. Eine einfache Kürzung der Ausgleichsforderung würde den Ausgleichsberechtigten in zweifacher Hinsicht belasten. Zum einen würde seine Ausgleichsforderung wegen des geringeren Endvermögens des Ausgleichsschuldners und zum anderen noch einmal durch den Abzug des Vorempfangs von seiner Ausgleichsforderung gemindert.¹¹ Wechselseitige Zuwendungen sind miteinander zu verrechnen.¹² Gemäß § 1380 I 2 BGB ist auch ohne ausdrückliche Erklärung der Anrechnung im Zweifel anzunehmen, dass die Zuwendung angerechnet werden soll, wenn ihr Wert den Wert von Gelegenheitsgeschenken übersteigt, die nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich sind.

Beispielrechnungen unter Berücksichtigung des § 1380 BGB

Vorempfang 500.000 € (in Stückelung jeweils unterhalb des Freibetrags)

	Ehemann	Ehefrau
Anfangsvermögen	0	0
Endvermögen	3.000.000	500.000
Zugewinn	3.000.000	500.000
Zugewinnausgleichsanspruch § 1378 I BGB		1.250.000
Rechnerischer Zugewinn gem. §1380 II BGB	3.500.000	0
Ausgleichsforderung unter Beachtung des § 1380 BGB		1.750.000
Abzüglich Vorempfang in Höhe von 500.000 €		1.250.000
Endgültige noch offene Ausgleichsforderung		1.250.000

Vorempfang 2 Mio. € (innerhalb der letzten zehn Jahre)

	Ehemann	Ehefrau
Anfangsvermögen	0	0
Endvermögen	6.000.000	2.000.000

Zugewinn	6.000.000	0
Zugewinnausgleichsanspruch § 1378 BGB		2.000.000
Rechnerischer Zugewinn gem. § 1380 BGB	8.000.000	0
Ausgleichsforderung unter Beachtung des § 1380 BGB		4.000.000
Abzüglich Vorempfang in Höhe von 2.000.000 €		2.000.000
Endgültige noch offene Ausgleichsforderung		2.000.000

3. Entgeltlichkeit des Zugewinnausgleichsanspruchs

Die Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs stellt eine entgeltliche Leistung dar.¹³ Auch die nachträgliche Anrechnung ehebezogener Zuwendungen auf die Zugewinnausgleichsforderung führt dazu, dass die Zuwendungen nachträglich nicht mehr wie eine Schenkung zu behandeln sind. Sie erfüllen durch die Anrechnung eine tatsächliche zivilrechtliche Forderung (an Erfüllung statt) und werden somit entgeltlich. Alles was bisher in der Vergangenheit zugewendet wurde, ist ab dem Zeitpunkt des Entstehens der Zugewinnausgleichsforderung nicht mehr nur ehebezogene Zuwendung. Diese Zuwendungen während der Ehe gelten als eine Art Vorleistung auf die Ausgleichsforderung.¹⁴ Kommt es nun zum Zugewinnausgleich, wird das ursprüngliche Rechtsgeschäft der ehebezogenen Zuwendung umgestaltet. Die Änderung des Rechtsgrundes führt nämlich dazu, dass Leistungen, die ein Ehepartner dem anderen während der Ehezeit unentgeltlich erbracht hat, nun eine Erfüllung der Zugewinnausgleichsforderung darstellen.¹⁵ Die Zuwendung hatte nur bis zur Entstehung des Zugewinnausgleichsanspruchs einen unentgeltlichen Charakter.

Auch wenn § 1380 BGB für die tatsächliche Höhe der Ausgleichsforderung nur dann Relevanz hat, wenn die Zuwendung höher ist als der Zugewinn des Zuwendungsempfängers, zeigt sich an den andersgelagerten vorliegenden Beispielfällen, dass § 1380 BGB auch hier von großer Bedeutung ist. Durch die Anwendung der Vorschrift werden nämlich unbenannte Zuwendungen nachträglich Teil des Zugewinnausgleichs.

a) Erbschaft- und schenkungsteuerliche Auswirkungen

§ 5 ErbStG regelt die steuerliche Behandlung des Zugewinnausgleichsanspruchs. Gemäß § 5 II Alt. 1 ErbStG gehört die Zugewinnausgleichsforderung im Sinne des § 1378 BGB

9) HK-BGB/Kemper § 1380 BGB Rn 1.
 10) Bruch, Zuwendungen unter Ehegatten – ein Überblick über Abgrenzungsfragen und Gestaltungsmöglichkeiten, MittBayNot 2008, 173, 177.
 11) MüKo/Koch, § 1380 BGB Rn 17.
 12) Palandt/Brudermüller, § 1380 BGB Rn 14.
 13) Palandt/Weidlich, § 2325 BGB Rn 12; Meincke, § 5 ErbStG Rn 38; Daragan/Halaczinsky/Riedel/Griesel, § 5 ErbStG Rn 41; BFH, Urteil vom 12.7.2005, II R 29/02, ZEV 2005, 490; FG Düsseldorf, Urteil vom 14.6.2006, 4 K 7107/02 Erb, ZErb 2007, 24; FG Köln, Urteil vom 30.4.2003, 7 K 6553/01, DStRE 2004, 216.
 14) Hollender/Schlütter, Schenkungen eines Grundstücks an den Ehegatten unter Anrechnung auf die künftige Zugewinnausgleichsforderung, DStR 2002, 1932.
 15) MüKo/Koch, § 1380 BGB Rn 8 f; Hollender/Schlütter, Schenkungen eines Grundstücks an den Ehegatten unter Anrechnung auf die künftige Zugewinnausgleichsforderung, DStR 2002, 1932.

nicht zum Erwerb im Sinne der §§ 3 und 7 ErbStG, sofern der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft in anderer Weise als durch Tod eines Ehegatten beendet wird. Dies gilt auch für Ausgleichsforderungen, die den Freibetrag von 500.000 € übersteigen.

Vereinbaren also Ehepartner, die im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft leben, den Güterstand der Gütertrennung, so bleibt die konkret berechnete Zugewinnausgleichsforderung schenkungsteuerfrei.¹⁶ Der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft kann dabei nach der Rechtsprechung des BFH auch bei Fortbestand der Ehe beendet und gegebenenfalls auch zunächst rückwirkend vereinbart werden. Erforderlich ist aber stets, dass der Güterstand zumindest vorübergehend auch tatsächlich gewechselt wird. Der sog. fliegende Güterstandswechsel ist unter keinen Umständen ausreichend.¹⁷

Auch die Finanzverwaltung akzeptiert grundsätzlich die Vertragsfreiheit der Ehepartner, solange mit den Vereinbarungen in erster Linie güterrechtliche und nicht erbrechtliche Wirkungen herbeigeführt werden sollen. Leider kann den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 nicht entnommen werden, wann die Finanzverwaltung von diesem Grundsatz abweichen möchte und ausnahmsweise von einer missbräuchlichen Gestaltung ausgeht.¹⁸

Die ehebezogenen Zuwendungen, die der ausgleichsberechtigte Ehegatte während der Ehezeit erhalten hat, werden dann gemäß § 29 I Nr. 3 ErbStG rückwirkend schenkungsteuerfrei, sofern sie tatsächlich im Rahmen des Zugewinnausgleichs gemäß § 1380 BGB angerechnet worden sind.¹⁹ Dies gilt auch dann, wenn sie vorher den Freibetrag überschritten hätten und eigentlich zu versteuern gewesen wären.

Für den Ausgangsfall bedeutet das, dass ein weiteres Vermögen in Höhe von 1,25 Mio. € schenkungsteuerfrei auf den ausgleichsberechtigten Ehepartner (hier die Ehefrau) übertragen werden kann. Im Anschluss an den Ausgleich des Zugewinns verfügen im Ausgangsfall beide Ehepartner dann über gleich hohe Vermögen. Jeder Ehepartner könnte dann jedem Kind nach dem Zugewinnausgleich ein Vermögen im Wert von jeweils 400.000 € übertragen. Bei drei Kinder entspricht das für jeden Ehepartner einem Betrag von 1,2 Mio. €. Das Familienvermögen könnte also zu einem erheblichen Teil steuerfrei auf die nachfolgende Generation übertragen werden.

Für die Abwandlung bedeutet das, dass weitere 2 Mio. € steuerfrei vom Ehemann auf die Ehefrau übertragen werden können. Auch die bereits geleisteten Zuwendungen über 2 Mio. € des Ehemannes, die zumindest iHv 1,5 Mio. € schenkungsteuerpflichtig wären, werden gemäß § 29 I Nr. 3 ErbStG rückwirkend schenkungsteuerfrei.

b) Pflichtteilsrechtliche Auswirkungen

Unbenannte Zuwendungen sind in der Regel objektiv unentgeltlich und im Erbrecht (§§ 2287, 2288, 2325 BGB) grundsätzlich wie eine Schenkung zu behandeln.²⁰ Zuwendungen unter Ehegatten dürften daher wohl grundsätzlich nicht pflichtteilsfest sein.

Pflichtteilsfestigkeit liegt hingegen dann vor, wenn der gesetzliche Güterstand der Zugewinnngemeinschaft durch Vereinbarung beendet und der dann entstehende Zugewinnausgleichsanspruch

durch Übertragung entsprechender Vermögensgegenstände ausgeglichen wird.²¹ Soweit es durch diese Übertragung der Vermögensgegenstände nicht zu einer erheblich über dem sich rechnerisch ergebenden Ausgleichsanspruch liegenden Vermögensverschiebung kommt, liegt in diesen Fällen eine entgeltliche Zuwendung vor.²² Vertreten wird allerdings teilweise, dass bereits die Änderung des Güterstandes eine unentgeltliche Zuwendung sein könnte.²³ Dem wird jedoch zu Recht entgegengehalten, dass die Ehegatten ihre güterrechtliche Situation grundsätzlich frei und ohne Auslösen von steuerlichen, pflichtteilsrechtlichen oder haftungsrechtlichen Auswirkungen gestalten können, solange es sich nicht um eine missbräuchliche Gestaltung handelt. Bei einem (einmaligen) Wechsel des Güterstandes wird in der Regel kein Missbrauchsverdacht vorliegen.²⁴ Die ehögüterrechtliche Causa könne unter Umständen aber dann durch eine Schenkung verdrängt werden, wenn ausnahmsweise festgestellt werden könnte, dass die Geschäftsabsichten der Eheleute nicht zwecks Verwirklichung der Ehe auf eine Ordnung der beiderseitigen Vermögen gerichtet war. Anzeichen dafür könnten sein, dass Gütergemeinschaft noch kurz vor dem Tode vereinbart wurde, dass nach einem einheitlichen Plan zunächst Gütergemeinschaft und später ein anderer Güterstand vereinbart wurde oder dass wertvoller Grundbesitz aus dem Vorbehaltsgut des einen Ehegatten in das des anderen oder ins Gesamtgut verschoben wurde.²⁵ Um den möglichen Vorwurf einer missbräuchlichen Gestaltung zu vermeiden, muss also auf jeden Fall möglichst in der notariellen Urkunde dargelegt werden, dass es ehebedingte Gründe für die Gestaltung gibt und pflichtteilsrechtliche Beweggründe für die Gestaltung nicht vorliegen.

Über die Regelung des § 1380 BGB werden auch Zuwendungen zwischen den Ehegatten vor Aufhebung des Güterstandes, die nach der Rechtsprechung des BGH grundsätzlich pflichtteilsergänzungspflichtig wären, rückwirkend entgeltlich und damit nicht mehr pflichtteilsergänzungspflichtig.

Für unsere Beispielfälle bedeutet die Entgeltlichkeit des Zugewinnausgleichsanspruchs, dass nicht nur der Ausgleichsanspruch selbst den pflichtteilsrechtlich relevanten Nachlass reduziert, sondern auch die bereits erfolgten Zuwendungen von möglichen Pflichtteilsberechtigten nicht mehr bei der Berechnung von Pflichtteilsergänzungsansprüchen berücksichtigt werden können.

16) Meincke, § 5 ErbStG Rn 38; Daragan/Halaczinsky/Riedel/Griesel, § 5 ErbStG Rn 41; BFH, Urteil vom 12.7.2005, II R 29/02, ZEV 2005, 490; FG Düsseldorf, Urteil vom 14.6.2006, 4 K 7107/02 Erb, ZErb 2007, 24; FG Köln, Urteil vom 30.4.2003, 7 K 6553/01, DStRE 2004, 216.

17) BFH, Urteil vom 12.7.2005, II R 29/02, ZEV 2005, 490; so auch die hM der Literatur siehe z. B. Daragan/Halaczinsky/Riedel/Griesel, § 5 Rn 40 f; aA Meincke, § 5 Rn 39.

18) Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 mit Hinweisen 2011, R E 5.2.

19) Vgl. Kieser, Der Güterstandswechsel als Gestaltungsmittel, ZErb 2013, 49, 52; Reich, Die rückwirkende Begründung der Zugewinnngemeinschaft und ihre Auswirkung auf § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG und § 1380 BGB, ZEV 2011, 59, 63; Meincke, § 29 ErbStG Rn 10; Daragan/Halaczinsky/Riedel/Griesel, § 5 ErbStG Rn 40.

20) BGH, Urteil vom 27.11.1991, Az. IV ZR 164/90; Damrau/Riedel, § 2325 BGB Rn 56; MüKoll/Lange, § 2325 BGB Rn 23; Palandt/Weidlich, § 2325 BGB Rn 10.

21) Palandt/Weidlich, § 2325 BGB Rn 12; Pawlytta in: Mayer/Süß/Tanck/Bittler, Handbuch des Pflichtteilsrechts, § 7 Rn 63 f mwN.

22) Pawlytta in Mayer/Süß/Tanck/Bittler, Handbuch des Pflichtteilsrechts, § 7 Rn 63.

23) Gute ausführliche Darstellung des Meinungsstandes von Pawlytta in Mayer/Süß/Tanck/Bittler, Handbuch des Pflichtteilsrechts, § 7 Rn 62 ff.

24) Damrau/Riedel, § 2325 BGB Rn 70.

25) Palandt/Weidlich, § 2325 BGB Rn 12.

c) Haftungs- und anfechtungsrechtliche Auswirkungen

Werden Vermögenswerte zur Erfüllung eines Zugewinnausgleichsanspruchs übertragen, so erfolgt diese Übertragung entgeltlich, was zu einer Reduzierung der Anfechtungsfrist nach dem AnfG von vier auf zwei Jahre führt. Der Ausgleichsanspruch gemäß § 1378 I BGB entsteht nämlich kraft Gesetzes und stellt folglich keine unentgeltliche Leistung im Sinne des § 4 AnfG dar.²⁶ Es bleibt aber bei der zweijährigen Anfechtungsfrist des § 3 II 1 AnfG, wonach ein entgeltlicher Vertrag vom Schuldner mit einer nahestehenden Person im Sinne des § 138 InsO innerhalb von zwei Jahren nach Abschluss des Vertrags angefochten werden kann, wenn seine Gläubiger dadurch unmittelbar benachteiligt werden.²⁷ Zu den nahestehenden Personen im Sinne des § 138 InsO zählt insbesondere der Ehegatte des Schuldners.

Wichtig ist, dass die Zugewinnausgleichsforderung richtig berechnet wird. Es müssen also auch bestehende Eventualverbindlichkeiten (z. B. Bürgschaften) der Ehegatten in der Zugewinnausgleichsbilanz berücksichtigt werden. Dabei darf z. B. das Bürgschaftsrisiko nicht ohne weitere Prüfung mit dem Nennwert in die Zugewinnausgleichsbilanz eingestellt werden. Bei der Bewertung ist vielmehr zu beachten, mit welcher Wahrscheinlichkeit der Bürgschaftsfall eintreten wird. Dies geschieht, indem man am Stichtag im Wege einer nachträglichen objektivierten Vorausschau die Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Bürgschaftsfalles bewertet, ohne dass der tatsächliche Verlauf, der zwischenzeitlich eingetreten sein könnte, dabei Berücksichtigung findet.²⁸ Es könnte also durchaus der Fall eintreten, dass bei der Bewertung des Bürgschaftsrisikos festgestellt wird, dass der Ehemann gar keinen Zugewinn erzielt hat, sondern nur die Ehefrau. Dann ist die Ehefrau im Zeitpunkt der Entstehung der Zugewinnausgleichsforderung gegenüber dem Ehemann ausgleichspflichtig. Es stellt sich dann die Frage, ob eventuelle Gläubiger des Ehemannes den Zugewinnausgleichsanspruch pfänden könnten. Dies kommt jedoch nur infrage, soweit der Zugewinnausgleichsanspruch auch tatsächlich pfändbar ist. Gemäß § 852 I ZPO ist ein Pflichtteilsanspruch nur der Pfändung unterworfen, wenn er durch Vertrag anerkannt oder rechtshängig geworden ist. § 852 II ZPO stellt klar, dass Entsprechendes auch für den Anspruch eines Ehegatten auf Ausgleich des Zugewinns gilt. Demnach ist also auch der Zugewinnausgleichsanspruch eines Ehegatten nur dann pfändbar, wenn er durch Vertrag anerkannt oder rechtshängig geworden ist. Der Grund dieser Einschränkung der Pfändbarkeit besteht darin, dass diese Ansprüche auf tiefen familiären oder persönlichen Beziehungen der Beteiligten beruhen und es dem Anspruchsinhaber freistehen soll, ob er seinen Anspruch geltend macht oder nicht.²⁹ Die Pfändung

des Anspruchs an sich ist allerdings nicht beschränkt, sondern lediglich das Entstehen der Verwertungsbefugnis. In der bloßen Vereinbarung der Ehegatten, die Zugewinnsgemeinschaft zu beenden und in den Güterstand der Gütertrennung überzugehen, liegt noch kein vertragliches Anerkenntnis des Zugewinnausgleichsanspruchs.

C. Zusammenfassung

Grundsätzlich bietet sich ein Güterstandswechsel als Gestaltungsmittel an, um Vermögensübertragungen während der Ehezeit sowohl unter erbschaftsteuerlichen, pflichtteilsrechtlichen sowie haftungs- und anfechtungsrechtlichen Gesichtspunkten zu optimieren.

Steuerliche Vorteile im Rahmen des Güterstandswechsels ergeben sich daraus, dass sowohl die ehebezogenen Zuwendungen, die vor dem Wechsel des Güterstandes möglicherweise wegen Überschreitens der Freibeträge steuerpflichtig gewesen sind, als auch die gesamte Summe der Ausgleichsforderung steuerfrei übertragen werden können. Hingegen nicht wirksam (und steuerlich auch nicht befreit) sind Vereinbarungen des sogenannten fliegenden Güterstandswechsels, bei denen der Güterstand nicht formell beendet wird.

Pflichtteilsrechtliche Vorteile ergeben sich dadurch, dass Zuwendungen zwischen den Ehegatten während der Ehezeit nachträglich entgeltlich werden und dadurch keine Pflichtteilergänzungsansprüche auslösen. Allerdings ist zu beachten, dass der neue Güterstand der Gütertrennung grundsätzlich unter Pflichtteilsgesichtspunkten nachteilig ist. Es ist daher immer eine Vergleichsrechnung durchzuführen bzw. nach einer ausreichenden Schamfrist aus „ehebedingten“ Gründen wieder in den Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft zurückzuwechseln.

Durch den Entgeltcharakter der richtig berechneten Zugewinnausgleichsforderung wird die Frist zur Anfechtung von Vermögensübertragungen zur Erfüllung der Zugewinnausgleichsforderung immerhin von vier auf zwei Jahre verkürzt.

26) Von Oertzen/Ponath, *Asset Protection im deutschen Recht*, § 4 Rn 2 ff; Scherer, *Der vorzeitige Zugewinnausgleich – wirksames Instrument zum Vermögensschutz vor Gläubigerforderungen?*, *ZErb* 2006, 106, 108; im Ergebnis auch Ponath, *Vermögensschutz durch Güterstandswechsel*, *ZEV* 2006, 49, 53 f.

27) BGH, Urteil vom 1.7.2010, IX ZR 58/09, BeckRS 2010, 18745.

28) Braeuer, *FPR* 2012, 100, 102.

29) Kindl/Meller-Hannich, § 852 ZPO Rn 1.

Auf einen Blick

Durch den Wechsel des ehelichen Güterstandes können in vielen Fällen Pflichtteils- und Pflichtteilergänzungsansprüche sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer und gleichfalls Haftungsrisiken reduziert oder sogar ganz ausgeschlossen

werden. Bei umfassender Betrachtung der rechtlichen Möglichkeiten wird deutlich, dass der Güterstand sowie dessen eventueller Wechsel regelmäßig bei der Bearbeitung entsprechender Mandate große Beachtung finden sollte.