
Datum: 04.06.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 2513/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0604.9K2513.98.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

T A T B E S T A N D:

1

Streitig ist in erster Linie, ob der Kläger und seine inzwischen verstorbene Ehefrau durch notariellen Ehevertrag den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft beendet haben mit der Folge, dass eine nach § 5 Abs. 2 ErbStG schenkungsteuerfreie Ausgleichsforderung (§ 1378 BGB) zugunsten der Ehefrau entstanden ist.

2

Der Kläger ist als Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in niedergelassen. Seine im April verstorbene Ehefrau war bis zu ihrem Tode alsprofessorin und Inhaberin des Lehrstuhls für an der Universität tätig. Der Kläger und seine Ehefrau lebten seit ihrer Eheschließung am 21. März 1975 im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Mit notariellem Ehevertrag vom 17. Oktober 1990 (Urk.-Nr. 3020/1990 des Notars) trafen die Ehegatten folgende Vereinbarung:

3

I.

4

Wir leben seit unserer Eheschließung im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Bei diesem Güterstand soll es auch weiterhin verbleiben. Jedoch sollen die während unserer Ehe bisher entstandenen Zugewinnausgleichsansprüche mit Ausnahme des Praxiswertes vollständig ausgeglichen werden.

5

II.

6

Zum Ausgleich des Zugewinns überträgt der Ehemann auf die Ehefrau im vorherein den künftigen Kaufpreisanspruch, der sich beim Verkauf des Anwesens 20, 1, ergibt. Die Ehefrau kann für die Zeit vom Abschluss dieses Vertrages bis zum Entstehen der Kaufpreisforderung keine Zinsen beanspruchen.

7

Zum Ausgleich des Zugewinns verzichtet der Ehemann hiermit gegenüber seiner Ehefrau weiter auf folgende Forderungen: 9

1. Forderung aus dem mit seiner Ehefrau abgeschlossenen Darlehnsvertrag vom 3.1.1988 mit dem am 15.10.1990 ausgewiesenen Saldo zuzüglich der aufgelaufenen Zinsen. 10

1. Forderung aus dem mit seiner Ehefrau abgeschlossenen Darlehnsvertrag vom 29.4.1990 mit dem am 15.10.1990 ausgewiesenen Saldo zuzüglich der aufgelaufenen Zinsen. 11

Ferner tritt der Ehemann an seine dies annehmende Ehefrau ab: 12

1. Forderungen aus den mit der Hausgemeinschaft Nachlass Dr. bestehenden Darlehnsverträgen mit demam 15.10.1990 ausgewiesenen Gesamtsaldo zuzüglich der aufgelaufenen Zinsen. 13

1. Forderungen aus denFestgeldkontenzuzüglich der aufgelaufenen Zinsen. 14

..... 15

V. 16

Für die zukünftige Berechnung des Zugewinns gilt folgendes: Zum Anfangsvermögen eines jeden Ehegatten gehören diejenigen Vermögensgegenstände, die sich am 31.12.1990 in dessen Eigentum befinden. Der Zugewinn soll also in Zukunft so berechnet werden, als wenn der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft zwischen den Beteiligten erst am 31.12.1990 begründet worden wäre..... 17

Nachdem das Finanzamt anlässlich einer bei der Ehefrau des Klägers durchgeführten Betriebsprüfung von dem Abschluss des vorgenannten Ehevertrags Kenntnis erlangt und dem seinerzeit für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständigen Finanzamt eine Kopie der Vertragsurkunde übersandt hatte, forderte dieses den Kläger unter Hinweis auf die Schenkungsteuerpflicht des vorgezogenen Zugewinnausgleichs bei Fortbestand des Güterstands zur Abgabe einer Schenkungsteuererklärung auf. 18

Dieser Aufforderung kam der Kläger mit der Begründung nicht nach, im Streitfall liege keine unentgeltliche Zuwendung, sondern ein gemäß § 5 Abs. 2 ErbStG nicht steuerbarer Vorgang vor. 19

Nach umfangreicher Erörterung setzte das Finanzamt mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) stehendem Bescheid vom 12. August 1997 Schenkungsteuer i.H. von,- DM gegen den Kläger als Gesamtrechtsnachfolger seiner verstorbenen Ehefrau fest. Dabei ging es von einem Erwerbswert i.H. von,- DM aus. Diesem Betrag lagen der hälftige Kaufpreisanspruch (.....,- DM) aus der Veräußerung des Objekts 20 sowie die Stände der Darlehenskonto einschließlich Zinsen i.H. von,- DM zugrunde, die der Kläger dem Finanzamt mit Schreiben vom 10. Januar 1996 mitgeteilt hatte. Auf den Inhalt dieses Schreibens wird Bezug genommen.

Gegen die Schenkungsteuerfestsetzung vom 12. August 1997 legte der Kläger Einspruch ein. 21
Seiner Rechtsbehelfsschrift fügte er die Schenkungsteuererklärung bei. Als Gegenstand der

Zuwendung gab er unter Hinweis auf nähere Erläuterungen in der Anlage inländisches Grundvermögen und Kapitalforderungen im Wert von,- DM an. Hierzu führte er im Wesentlichen aus:

Für den Fall, dass das Finanzamt sowohl das Vorliegen eines wirksamen
Zugewinnausgleichs verneine als auch der Auffassung widerspreche, dass jedenfalls keine Vermögensmehrung bei seiner Ehefrau eingetreten sei, weil im Augenblick der Erbringung der als Zugewinnausgleich gedachten Leistung von Gesetzes wegen zu seinen - des Klägers - Gunsten ein Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung entstanden sei, werde rein vorsorglich beantragt, die mit Wirkung zum 31. Mai 1994 eingefügte Regelung des § 13 Nr. 4 a ErbStG im Billigkeitswege zu berücksichtigen. 22

Sollte das Finanzamt auch dies ablehnen, müssten zumindest die Grundsätze der mittelbaren Grundstücksschenkung zur Anwendung gelangen, und zwar insoweit, als Mittel, die er seiner Ehefrau aufgrund des Zugewinnausgleichs übertragen habe, zur Tilgung von Verbindlichkeiten verwendet worden seien, die bei der 1989 erfolgten Anschaffung und Sanierung der Liegenschaft 57 in eingegangen worden seien. Der Abschluss des Zugewinnausgleichsvertrags sei entscheidend dadurch veranlasst worden, dass die Sanierungskosten für das Gebäude den ursprünglich veranschlagten Betrag um mehr als das Doppelte überstiegen hätten. Da seine Ehefrau als Eigentümerin diesen unvorhergesehenen Mehraufwand nicht aus eigenen Mitteln habe finanzieren können, habe sie bei der Lebensversicherungs AG (ehemals...) und bei ihm - dem Kläger - Kredite aufgenommen. Die von der Lebensversicherung bereitgestellten Darlehen i.H. von DM und..... DM seien i.H. von DM mit dem am 20. Juni 1991 zugeflossenen Erlös (.....,- DM) aus dem Verkauf des Anwesens 20 getilgt worden. Die Hälfte des Tilgungsbetrags, d.h.,20 DM, seien daher als mittelbare Grundstücksschenkung zu behandeln. 23

Des weiteren habe er - der Kläger - auf seine mit28 DM zu Buche stehende Darlehensforderung aus dem Vertrag vom 29. April 1990 sowie die dazugehörigen Zinsen (.....50 DM) verzichtet. Auch dieser Betrag von insgesamt78 DM stelle eine mittelbare Grundstücksschenkung an seine Ehefrau dar. 24

Zusammen seien seiner Ehefrau also98 DM im Wege der mittelbaren Grundstücksschenkung zugewandt worden; dies entspreche etwa einem Drittel der Anschaffungs- und Sanierungskosten, so dass - ausgehend von einem erhöhten Einheitswert des Grundstücks 57 von,- DM - die steuerliche Bemessungsgrundlage mit33 DM (=,- DM x 1/3) anzusetzen sei. 25

Wegen der Berechnung der mit insgesamt,- DM bezifferten Kapitalforderungen wird auf die Ausführungen des Klägers in der Anlage zur Schenkungsteuererklärung Bezug genommen. 26

Nachdem das Finanzamt mit Schreiben vom 25. September 1997 - ohne Rechtsbehelfsbelehrung - die Berücksichtigung des § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG im Billigkeitswege abgelehnt und dem Kläger mitgeteilt hatte, dass die Grundsätze der mittelbaren Grundstücksschenkung im Streitfall nicht einschlägig seien, reichte der Kläger am 3. November 1997 eine ergänzende Einspruchsbegründung zu den Akten, in der er sein Rechtsbehelfsbegehren einschließlich der beantragten Billigkeitsmaßnahme in vollem Umfang aufrecht erhielt. Auf die umfangreichen Ausführungen des Klägers in seinem Schriftsatz vom 2. November 1997 wird Bezug genommen. 27

Mit Rechtsbehelfsentscheidungen vom 19. März 1998 wies das inzwischen zuständige Finanzamt (Beklagter) sowohl den gegen den Schenkungsteuerbescheid vom 12. August 1997 gerichteten Einspruch des Klägers als auch seine als Einspruch gewerteten Einwände gegen die Ablehnung der Billigkeitsmaßnahme im Schreiben vom 2. November 1997 als unbegründet zurück. Gleichzeitig erhöhte der Beklagte die Schenkungsteuer ausgehend von einem Wert des Erwerbs i.H. von,- DM auf,- DM. Die Änderung beruhte auf den Angaben des Klägers in der Anlage zu seiner Schenkungsteuererklärung, wonach der hälftige Erlös aus dem Verkauf des Objekts 20 in Bonn,- DM und die Summe der Darlehen inklusive rückständiger Zinsen insgesamt88 DM betrug.

Mit der vorliegenden Klage verfolgt der Kläger sein Begehren, die durch notariellen Ehevertrag zugunsten seiner Ehefrau begründeten Forderungen als nach § 5 Abs. 2 ErbStG nicht steuerbaren Ausgleichsanspruch anzusehen oder zumindest die Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG im Billigkeitswege anzuwenden, weiter. Zur Begründung trägt er im Wesentlichen vor:

29

Er und seine inzwischen verstorbene Ehefrau hätten durch notariellen Vertrag vom 17. Oktober 1990 vereinbart, den während ihrer Ehe bis dahin angefallenen Zugewinn auszugleichen. Die Zugewinnsgemeinschaft habe fortgesetzt werden sollen. In Erfüllung der durch die Vereinbarung entstandenen Ausgleichsverpflichtung habe er - der Kläger - seiner Ehefrau Geldvermögen in Höhe eines Gesamtbetrags von88 DM übertragen. Die vereinbarten Vermögensübertragungen, d.h. die Abtretung des hälftigen künftigen Kaufpreisanspruchs bezüglich des Objekts 20 sowie der Verzicht auf verschiedene Forderungen, seien entgegen der Auffassung des Beklagten nicht unentgeltlich erfolgt, sondern sie hätten der Erfüllung einer ihm - dem Kläger - gegenüber bestehenden Ausgleichsforderung i.S. des § 5 Abs. 2 ErbStG gedient.

30

Durch den notariellen Ehevertrag vom 17. Oktober 1990 sei zivilrechtlich wirksam ein vorzeitiger Zugewinnausgleich vereinbart worden, der gemäß §§ 1408, 1378 BGB zur sofortigen Entstehung einer Ausgleichsforderung zugunsten seiner Ehefrau geführt habe. Aus dem Grundsatz der Vertragsfreiheit folge nach allgemeiner Auffassung im zivilrechtlichen Schrifttum auch die Möglichkeit, während des Bestehens des Güterstands einen zwischenzeitlichen Ausgleich des Zugewinns herbeizuführen. Die Zulässigkeit eines zwischenzeitlichen Zugewinnausgleichs habe der historische Gesetzgeber selbst mit aller Deutlichkeit während der Beratungen zum Gleichberechtigungsgesetz formuliert. So seien im Regierungsentwurf II noch beispielhaft zulässige Änderungsalternativen, darunter auch die hier streitige Möglichkeit, während des Bestehens des Güterstands einen zwischenzeitlichen Zugewinnausgleich durchzuführen, enthalten gewesen. Dass dieser Beispielskatalog nicht in den Gesetzestext aufgenommen worden sei, bedeute keine sachliche Änderung, sondern beruhe allein auf gesetzestechnischen Erwägungen.

31

Für die Zulässigkeit eines ehevertraglich vereinbarten zwischenzeitlichen Zugewinnausgleichs sprächen des weiteren auch Sinn und Zweck des gesetzlichen Güterstands der Zugewinnsgemeinschaft. Die Zugewinnsgemeinschaft beruhe auf der Überlegung, dass an dem, was während der Ehe erarbeitet worden sei, beide Eheleute auch gemeinsam teilhaben sollten. Dieser Zielrichtung widerspräche es geradezu, einen durch Ehevertrag vereinbarten zwischenzeitlichen Zugewinnausgleich für gesetzlich unzulässig zu halten. Denn ein solcher Ausgleich führe zu dem den Normzweck fördernden Ergebnis, dass der ausgleichsberechtigte Ehegatte nicht erst am Ende des Güterstands an dem wirtschaftlichen Ergebnis der ehelichen Gemeinschaft teilhabe, sondern schon vorher das erhalte, was ihm nach dem Grundgedanken der Zugewinnsgemeinschaft zustehe. Es müsse

32

den Ehegatten freistehen, das im Grundgesetz verankerte Prinzip der Gleichberechtigung von Mann und Frau auch über die gesetzlich ausdrücklich geregelten Ausgleichsmechanismen hinaus durch Güterrechtsvertrag auszugestalten.

Darüber hinaus sei im vorliegenden Fall zum einen zu berücksichtigen, dass ihm - dem Kläger - im Hinblick auf die erst kurz zuvor begründete Sozietät daran gelegen gewesen sei, den seiner Ehefrau gebührenden Vermögensanteil aus seiner Haftungssphäre in die seiner Frau zu verlagern. Zum anderen habe es nahegelegen, die seiner Ehefrau entstandenen Kosten für die Sanierung des Hauses 57 auf diese Weise, d.h. durch Vereinbarung eines zwischenzeitlichen Zugewinnausgleichs abzudecken. Er - der Kläger - hätte seiner Ehefrau alternativ dazu auch ein weiteres Darlehen gewähren können. Da er jedoch andererseits mit dem Zugewinnausgleich belastet gewesen sei, habe er es als sinnvoller angesehen, den Zugewinnausgleich für die zurückliegende Zeit vorzunehmen und seiner Ehefrau dadurch die benötigten Eigenmittel zu verschaffen. 33

Unabhängig von den Motiven im konkreten Fall bestehe auch in intakten Ehen vielfach ein wirtschaftliches Bedürfnis für einen zwischenzeitlichen Zugewinnausgleich, z.B. dann, wenn der Ausgleichsanspruch bei Beendigung der Gemeinschaft ein solches Ausmaß annähme, dass seine Erfüllung den ausgleichspflichtigen Ehegatten in ernsthafte wirtschaftliche Schwierigkeiten brächte. Darüber hinaus ermögliche der zwischenzeitliche Zugewinnausgleich dem ausgleichsberechtigten Ehegatten, über das ihm zugewandte Vermögen z.B. durch Erbeinsetzung zu verfügen und so seine Erben an dem Zugewinnausgleich partizipieren zu lassen. 34

Berücksichtige man ferner, dass es den Ehegatten nach einhelliger Auffassung in der Zivilrechtsliteratur freistehe, unmittelbar nach Beendigung der Zugewinnngemeinschaft wieder zu ihr zurückzukehren, sei nicht einsehbar, weshalb es in rechtlicher Hinsicht einen Unterschied machen solle, 35

1. wenn die Ehegatten in zwei notariellen Urkunden den gesetzlichen Güterstand erst aufheben und sodann wiederbegründeten oder 36

1. wenn sie in einer Urkunde die Zugewinnngemeinschaft beendeten und sodann auf einen späteren Zeitpunkt in derselben Urkunde nach Zwischenschaltung einer Phase der Gütertrennung wiederum den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft neu begründeten oder aber 37

1. wenn sie dasselbe Ergebnis in Form eines zwischenzeitlichen Zugewinnausgleiches ehevertraglich vereinbarten 38

Angesichts der Tatsache, dass § 1408 BGB Vertragsfreiheit für das Güterrecht bestimme, wäre es ein willkürliches und mit Art. 6 Abs. 1 GG nicht zu vereinbarendes Ergebnis, die Wirksamkeit einer zwischen Ehegatten notariell getroffenen Vereinbarung davon abhängig zu machen, ob sie in zwei Urkunden oder aber in nur einer Urkunde enthalten seien. 39

Im Übrigen sei zu beachten, dass der ehevertraglich vereinbarte zwischenzeitliche Zugewinnausgleich eine grundsätzliche Änderung der güterrechtlichen Verhältnisse zur Folge habe, weil er den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft für die Vergangenheit "beende". Wenn man dies erkenne, werde auch der Unterschied zum sogenannten "vorweggenommenen Zugewinnausgleich" in Form unbenannter Zuwendungen deutlich, die weder den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft änderten noch zur Entstehung einer 40

Ausgleichsforderung führten, sondern lediglich als "Vorausempfänge" im Wege der Anrechnung auf die Ausgleichsforderung nach § 1380 BGB zu berücksichtigen seien. Der für die schenkungsteuerrechtliche Behandlung entscheidende Unterschied zwischen einem formlosen "vorweggenommenen Zugewinnausgleich" mittels unbenannter Zuwendungen einerseits und dem notariell vereinbarten zwischenzeitlichen Zugewinnausgleich durch güterrechtliche Regelung andererseits bestehe somit darin, dass es sich bei den Vorausempfängen i.S. des § 1380 BGB um unentgeltliche Zuwendungen handele, während die Erfüllung der gütervertraglich begründeten Ausgleichsforderung eine entgeltliche Leistung darstelle.

Die von ihm - dem Kläger - erbrachten Leistungen seien entgegen der Auffassung des Beklagten auch nach § 5 Abs. 2 ErbStG schenkungsteuerfrei. 41

Dies ergebe sich bereits aus dem Wortlaut dieser Vorschrift, deren erste Alternative - Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft auf andere Weise als durch den Tod eines Ehegatten - hier einschlägig sei. Durch den Ausgleichsvertrag werde die Zugewinnsgemeinschaft nämlich insoweit "beendet", als der bisher entstandene Zugewinn zwischen den Ehegatten ausgeglichen werde. Dem Gesetzestext sei nicht zu entnehmen, dass - wie es die Finanzverwaltung sehe - nur der Fall einer "Totalbeendigung" der Zugewinnsgemeinschaft mit Wirkung auch für die Zukunft gemeint sein solle. 42

Für die Annahme, dass § 5 Abs. 2 ErbStG nicht nur die Fälle einer endgültigen Güterstandsbeendigung erfasse, spreche außerdem die Entstehungsgeschichte dieser Norm, der ausweislich der Gesetzesbegründung ohnehin nur klarstellende Bedeutung zukomme. Die Gesetzesbegründungen böten jedenfalls keinerlei Anhaltspunkte für eine Differenzierung zwischen den verschiedenen Fallgestaltungen, in denen eine Zugewinnausgleichsforderung entstehe. Maßgeblich sei vielmehr allein die in der amtlichen Begründung hervorgehobene Erkenntnis, dass die Ausgleichsforderung steuerfrei sei, weil die Teilhabe am Zugewinn nicht auf einer Schenkung beruhe, sondern die vermögensrechtliche Folge des zwischen den Ehegatten vereinbarten Güterstands sei. 43

Für die Anwendbarkeit des § 5 Abs. 2 ErbStG lasse sich weiterhin anführen, dass es andernfalls zu einer Gesetzeslücke käme. § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG sei auf den zwischenzeitlichen Zugewinnausgleich nicht anwendbar, weil er eine Anrechnung von unentgeltlichen Vorausempfängen nach § 1380 BGB voraussetze. Die Vorschrift könne beim zwischenzeitlichen Zugewinnausgleich allerdings in der Weise Berücksichtigung finden, dass bis zu diesem Zeitpunkt erfolgte unentgeltliche Zuwendungen steuerfrei gestellt würden. Soweit der BFH in seinem Urteil vom 2. März 1994 (BStBl. II 1994, 366) ausgeführt habe, die Korrekturvorschrift des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG verlöre ihren Sinn, wenn der Gesetzgeber den vorweggenommenen Zugewinnausgleich für nicht steuerbar gehalten hätte, sei zu beachten, dass dieses Argument nur die - die güterrechtliche Lage nicht berührenden - Fälle des sogenannten vorweggenommenen Zugewinnausgleichs durch Schenkungen bzw. unbenannte Zuwendungen betreffe, nicht jedoch den durch notariellen Ehevertrag vereinbarten zwischenzeitlichen Zugewinnausgleich. 44

Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber die Bereicherung, die ein Ehegatte bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft erfahre, in § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG ausdrücklich als Steuertatbestand normiert habe. Für die Vereinbarung des zwischenzeitlichen Zugewinnausgleichs fehle indes eine vergleichbare gesetzliche Regelung. 45

Schließlich sei die Anwendung des § 5 Abs. 2 ErbStG auf Fälle der vorliegenden Art auch im Hinblick auf die in Art. 3 Abs. 2 und Art. 6 Abs. 1 GG gewährleistete güterrechtliche 46

Vertragsfreiheit geboten. Insoweit sei § 5 Abs. 2 ErbStG zumindest verfassungskonform im Sinne der Klage auszulegen.

Unabhängig von den Bedenken, die gegen die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung bestünden, sei der ländereinheitliche Erlass vom 29. Juli 1997 im vorliegenden Fall aus tatsächlichen Gründen nicht einschlägig. Seine Anwendbarkeit setze nämlich voraus, dass die Zugewinnngemeinschaft unmittelbar im Anschluss an den Ausgleich fortgesetzt werde. Eine dahingehende Vereinbarung sei in dem notariellen Ehevertrag vom 17. Oktober 1990 indes nicht getroffen worden. Auch wenn es unter Ziffer I. der Vertragsurkunde heiße, es solle weiterhin bei der Zugewinnngemeinschaft verbleiben, so ergebe sich doch aus den nachfolgenden Bestimmungen, dass die Zugewinnngemeinschaft am 15. Oktober 1990 aufgehoben worden sei, sodann bis zum 17. Oktober 1990 Gütertrennung bestanden habe und mit Wirkung zum 31. Dezember 1990 erneut der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft begründet worden sei. 47

Für den Fall, dass das Gericht den am 17. Oktober 1990 abgeschlossenen Güterrechtsvertrag als unwirksam ansehe, sei weiterhin zu beachten, dass mit den Leistungen auf den dann vermeintlich entstandenen Zugewinnausgleichsanspruch zivilrechtlich Rückgewähransprüche aus ungerechtfertigter Bereicherung entstanden seien, weil die Vermögensübertragungen ohne Rechtsgrund erfolgt seien. 48

Rein vorsorglich werde außerdem darauf hingewiesen, dass die subjektiven Voraussetzungen einer freigebigen Zuwendung vorliegend nicht erfüllt seien, da er - der Kläger - seiner Ehefrau nichts habe unentgeltlich zuwenden wollen. Auch der Umstand, dass er und seine Ehefrau den Vertrag aus freien Stücken, also freiwillig abgeschlossen hätten, rechtfertige nicht die Annahme des Willens zur Unentgeltlichkeit. 49

Sollte das Gericht auch dieser Argumentation nicht folgen, kämen jedenfalls die Erlasse der Finanzverwaltung vom 10. November 1988 zur Anwendung, zufolge derer die Hingabe von Mitteln zum alsbaldigen Erwerb eines Familienwohnheims von der Schenkungsteuer befreit seien. Die Tatsache, dass es im Streitfall an einem "alsbaldigen Erwerb" fehle, schließe die Anwendung des § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG, dessen Voraussetzungen hier erfüllt seien, im Billigkeitswege grundsätzlich nicht aus. Eine "Freistellung" i.S. dieser Vorschrift sei insofern erfolgt, als die zur Erfüllung der Ausgleichsforderung hingegebenen Mittel zur Begleichung der aus dem Erwerb und Umbau des Objekts 57 herrührenden Forderungen verwandt worden seien. Auch handle es sich bei diesem Objekt um ein "Familienwohnheim". Dass ein Teil des Erdgeschosses (42 qm bei einer Gesamtwohnfläche von 353,78 qm) an die Sozietät Dr..... vermietet gewesen sei, stehe dieser Qualifikation nicht entgegen, da § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG keine "ausschließliche" Nutzung zu Wohnzwecken erfordere, sondern nur eine "Nutzung zu Wohnzwecken". Er - der Kläger - habe die Räumlichkeiten zur Ausübung seiner freiberuflichen Tätigkeit als häusliches Arbeitszimmer genutzt; sein Sozios und andere Mitarbeiter hätten diese Zimmer nicht betreten. Dieser Sachverhalt könne einer Fremdvermietung der Räume an Dritte nicht gleichgestellt werden. Berücksichtige man darüber hinaus, dass der Fremdanteil der vermieteten Fläche nur 4,74 v.H. der Gesamtwohnfläche ausmache, werde der Charakter eines "Familienwohnheims" durch den völlig untergeordneten Umfang der freiberuflichen Nutzung nicht in Frage gestellt. 50

Der Kläger beantragt, 51

den Schenkungsteuerbescheid vom 12. August 1997 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung ersatzlos aufzuheben, 52

hilfsweise,

53

den die Billigkeitsmaßnahme ablehnenden Bescheid vom 25. September 1997 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG im Wege der Billigkeit von einer Schenkungsteuerfestsetzung abzusehen,

hilfsweise,

55

die Revision zuzulassen.

56

Der Beklagte beantragt,

57

die Klage abzuweisen.

58

Er hält an seiner im Vorverfahren vertretenen Auffassung fest, dass im Streitfall der Tatbestand einer freigebigen Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) erfüllt sei, weil der Kläger seiner Ehefrau aufgrund des notariellen Vertrags vom 17. Oktober 1990 unentgeltlich Vermögensgegenstände übertragen habe. Zur Begründung führt er aus:

59

Der Ehefrau des Klägers habe kein Rechtsanspruch auf die ihr erbrachten Leistungen zugestanden. Eine rechtliche Verpflichtung des Klägers zur Vermögensübertragung habe sich auch nicht aus einem Anspruch der Ehefrau auf Zugewinnausgleich ergeben, da ein solcher Anspruch im Zeitpunkt der Zuwendung nicht existiert habe. Der Anspruch auf Zugewinnausgleich entstehe, abgesehen von dem hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmefall des vorzeitigen Zugewinnausgleichs gemäß § 1385 ff BGB, erst mit der Beendigung des gesetzlichen Güterstands (§ 1363 Abs. 2 Satz 2). Entgegen der Auffassung des Klägers könne im Streitfall nicht davon ausgegangen werden, dass der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft aufgrund des notariellen Vertrags vom 17. Oktober 1990 zum 15. Oktober 1990 beendet und sodann mit Wirkung zum 31. Dezember 1990 wieder neu begründet worden sei.

60

Die Regelung des § 1408 BGB erlaube den Ausgleich des Zugewinns auch bei fortbestehendem Güterstand, so dass ein solcher Vertrag zivilrechtlich wirksam bleibe. Aus diesem Grunde gingen auch die Überlegungen des Klägers, er habe bei einem unwirksamen Ehevertrag einen Anspruch aus ungerechtfertigter Bereicherung, ins Leere.

61

Obwohl die vorzeitige Vereinbarung eines Zugewinnausgleichs zivilrechtlich unbedenklich sei, sei der sich hieraus ergebende Anspruch erbschaftsteuerlich nicht nach § 5 Abs. 2 ErbStG begünstigt. Nach dieser Vorschrift gehöre die Ausgleichsforderung gemäß § 1378 BGB nur dann nicht zum Erwerb i.S. der §§ 3 und 7 ErbStG, wenn der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft in anderer Weise als durch den Tod eines Ehegatten beendet oder der Zugewinn nach § 1371 Abs. 2 BGB ausgeglichen werde. Diese Voraussetzungen lägen hier nicht vor. Unter Ziffer I des Ehevertrags vom 17. Oktober 1990 werde unmissverständlich - und damit auch nicht auslegungsfähig - klargestellt, dass die Eheleute seit ihrer Eheschließung im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft lebten und diesen Güterstand auch weiterhin beibehalten wollten. Es hätten lediglich die bis dahin entstandenen Zugewinnansprüche mit Ausnahme des Praxiswerts ausgeglichen werden sollen. Die vertragliche Regelung über den Umfang des neuen Anfangsvermögens rechtfertige keine andere Beurteilung. Hierin liege lediglich eine zivilrechtlich mögliche, steuerlich jedoch unbeachtliche Festlegung, was zum Anfangsvermögen eines jeden Ehegatten gehören solle. Eine Gütertrennung sei weder gewollt gewesen noch vertraglich begründet worden.

62

Soweit der Kläger meine, die vertraglichen Vereinbarungen seien gemäß § 157 BGB ergänzend auszulegen, erkenne er, dass für eine ergänzende Vertragsauslegung in Anbetracht des eindeutigen Wortlauts kein Raum bleibe. Es liege weder ein Dissens noch eine Regelungslücke vor. Ein etwaiger Irrtum über die schenkungsteuerlichen Konsequenzen rechtfertige keine ergänzende Vertragsauslegung unter Abkehr der von den Parteien übereinstimmend gewollten Regelung.	63
Auch der subjektive Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG sei im vorliegenden Fall verwirklicht. Der Wille des Zuwendenden zur Unentgeltlichkeit sei nach ständiger BFH-Rechtsprechung auf der Grundlage der ihm bekannten Umstände nach dem Maßstab des allgemein Verkehrsüblichen festzustellen. Im Streitfall sei davon auszugehen, dass der Kläger in dem Bewusstsein der objektiven Unentgeltlichkeit seiner Zuwendung gehandelt habe. Denn er und seine Ehefrau hätten gewusst, dass dieser zum damaligen Zeitpunkt - ohne Auflösung der Ehe - kein Anspruch auf Begründung einer zivilrechtlichen Zugewinnausgleichsforderung gegen den Kläger zugestanden habe. Der Kläger habe seiner Ehefrau eine solche Forderung freiwillig und ohne sonstigen Rechtsgrund eingeräumt. Keinesfalls habe er annehmen können, zum Abschluss des in Rede stehenden Vertrags verpflichtet gewesen zu sein.	64
Entgegen der Auffassung des Klägers sei die Zuwendung nicht als mittelbare Grundstücksschenkung anzusehen. Zwar könne eine mittelbare Grundstücksschenkung auch in der Hingabe von Geld zum Erwerb oder zur Renovierung eines Grundstücks liegen. Dies setze allerdings voraus, dass der Beschenkte im Verhältnis zum Schenker nicht über das ihm ggf. übergebene Geld, sondern erst über das Grundstück bzw. das renovierte Gebäude verfügen könne. Im Streitfall sei aber nicht das renovierte Gebäude Gegenstand der Schenkung gewesen, sondern ein künftiger Kaufpreisanspruch, Forderungen aus Darlehensverträgen und der Verzicht auf Rückforderungsansprüche. Dass der Kläger die Renovierung letztlich finanziert habe, bedeute nicht, dass er seiner Ehefrau das renovierte Gebäude geschenkt habe, da sich die Vermögensverschiebung im maßgebenden Zeitpunkt der Zuwendung im Vermögen der Ehefrau nicht durch die Renovierung des Gebäudes ausgewirkt habe, sondern durch Minderung ihrer Verbindlichkeiten bzw. Erhöhung ihrer Forderungen.	65
Schließlich könne der Erwerb der Ehefrau des Klägers auch nicht im Wege der Billigkeit von der Besteuerung ausgenommen werden. Der Gesetzgeber habe durch die rückwirkend zum 31. Mai 1994 eingefügte Bestimmung des § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG eindeutig festgelegt, ab wann Familienwohnheime gefördert werden sollten. Da die Vorschrift gemäß § 37 Abs. 12 ErbStG nur auf solche Erwerbsvorgänge anwendbar sei, für welche die Steuer nach dem 30. Mai 1994 entstanden sei oder entstehe, gelte im Streitfall noch der die Finanzverwaltung bindende Erlass vom 10. November 1988 (BStBl. I 1988, 513). Diese Regelung sei jedoch vorliegend nicht einschlägig, weil die der Ehefrau des Klägers gewährten Mittel nicht zum alsbaldigen Erwerb eines Familienwohnheims verwendet worden seien, sondern zur Ablösung von Fremdmitteln und zur Finanzierung der Renovierungskosten.	66
Eine abweichende Steuerfestsetzung im Wege der Billigkeit (§ 163 AO) komme nicht in Betracht. Sie würde zu einer Benachteiligung derjenigen Steuerpflichtigen führen, die bereits vor der Gesetzesnovellierung bestandskräftig veranlagt worden seien.	67
Abgesehen davon wäre der Befreiungstatbestand des § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG ohnehin nicht erfüllt, weil ein - wenn auch flächenmäßig unbedeutender - Teil des Objekts 57 an die Sozietät des Klägers fremdvermietet gewesen und infolgedessen das Erfordernis des "zu eigenen Wohnzwecken genutzten Familienwohnheims" nicht erfüllt sei.	68

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Prozessakte sowie der beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten ergänzend Bezug genommen.	69
<u>ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE:</u>	70 71
Die Klage wird abgewiesen.	72
1. Der angefochtene Schenkungsteuerbescheid und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat zu Recht angenommen, dass aufgrund des notariellen Ehevertrags vom 17. Oktober 1990 keine gemäß § 5 Abs. 2 ErbStG nicht steuerbare Ausgleichsforderung i.S. des § 1378 Abs. 3 BGB zugunsten der Ehefrau des Klägers entstanden ist. Er ist darüber hinaus zutreffend davon ausgegangen, dass die vertragliche Begründung der Ausgleichsforderung den Tatbestand einer freigebigen (Forderungs-) Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) erfüllt.	73
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. Nicht zum Erwerb im Sinne der §§ 3 und 7 ErbStG gehört nach § 5 Abs. 2 ErbStG die Ausgleichsforderung (§ 1378 BGB), die entsteht, wenn der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft in anderer Weise als durch den Tod eines Ehegatten beendet oder der Zugewinn nach § 1371 Abs. 2 BGB ausgeglichen wird.	74
Im Streitfall liegen die Voraussetzungen einer freigebigen Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor.	75
a) Der objektive Tatbestand dieser Vorschrift erfordert, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt; sie muss (objektiv) unentgeltlich sein (BFH-Urteil vom 2. März 1994 II R 59/92, BStBl. II 1994, 366).	76 77
Dies ist nach der grundsätzlich auch für das Schenkungsteuerrecht maßgebenden Zivilrechtsprechung und herrschenden Zivilrechtslehre beim Erwerb eines Gegenstands, auf den kein Rechtsanspruch besteht, der Fall, wenn er nicht rechtlich abhängig ist von einer den Erwerb ausgleichenden Gegenleistung des Erwerbers, wobei als rechtliche Abhängigkeit sowohl Verknüpfungen nach Art eines gegenseitigen Vertrags als auch die Setzung einer Bedingung oder eines entsprechenden Rechtszwecks in Betracht kommen (BFH in BStBl. II 1994, 366 unter Hinweis auf das BGH-Urteil vom 27. November 1991 IV ZR 164/90, Neue Juristische Wochenschrift - NJW - 1992, 564, m.w.N.). Nicht unentgeltlich ist demgegenüber die als Reflex aus der Beendigung des Güterstands der Zugewinnngemeinschaft kraft Gesetzes entstehende Ausgleichsforderung i.S. des § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB, die ihren Rechtsgrund in der Beendigung des Güterstands hat (vgl. Viskorf, Neue Wirtschaftsbriefe - NWB - Fach 10, S. 1243, 1256, 1257).	78
b) Ausgehend von diesen Grundsätzen erfolgte die Begründung der Ausgleichsforderung durch den notariellen Vertrag vom 17. Oktober 1990 objektiv unentgeltlich. Auf die von dem Kläger erbrachte Leistung - die vertragliche Einräumung einer als Zugewinnausgleichsanspruch bezeichneten Forderung - hatte die Ehefrau des Klägers weder einen Rechtsanspruch noch war die Forderungsbegründung synallagmatisch, konditional oder kausal mit einer Gegenleistung seiner Ehefrau verknüpft. Diese hatte am 17. Oktober	79

1990 (noch) keinen Ausgleichsanspruch gegen den Kläger. Ein solcher ist ihr erst durch Abschluss des notariellen Vertrags vom 17. Oktober 1990 freiwillig eingeräumt worden. Der zwischen dem Kläger und seiner Ehefrau vereinbarte Ausgleichsanspruch ist auch nicht gemäß § 5 Abs. 2 ErbStG von der Besteuerung ausgenommen. Denn dieser Anspruch ist nicht gemäß § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB als gesetzlicher Reflex aus der Beendigung der Zugewinnngemeinschaft entstanden, sondern - ohne Aufhebung des Güterstands - durch Rechtsgeschäft begründet worden.

aa) "Beendet" ist der Güterstand unter anderem, wenn er - wie es in § 1408 Abs. 1 BGB heißt - durch Ehevertrag "aufgehoben" wird. Ehevertrag ist ein der notariellen Form (§ 1410 BGB) bedürftiger Vertrag zwischen Ehegatten, der ihre künftigen oder bestehenden güterrechtlichen Verhältnisse, d.h. die nicht zu den allgemeinen Ehewirkungen i.S. der §§ 1353 - 1362 BGB gehörenden vermögensrechtlichen Angelegenheiten - auch abweichend von den im Gesetz zur Verfügung gestellten Typen - regelt (Heckelmann in Erman, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 10. Auflage, § 1408 Rz. 2, und Gaul in Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Kohlhammer - Kommentar, 12. Auflage, § 1408 Rz. 2). Dabei umfasst die güterrechtliche Vertragsfreiheit neben der Aufhebung, Änderung oder Wiederherstellung des Güterstands nach allgemeiner Auffassung im familienrechtlichen Schrifttum auch die Möglichkeit, bei fortbestehendem Güterstand einen zwischenzeitlichen Ausgleich des Zugewinns zu vereinbaren (Palandt - Brudermüller, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 61. Auflage, § 1378 Rz. 18, Staudinger - Thiele, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 13. Auflage, § 1378 Rzn. 1 und 23, Hüttemann, Der Betrieb - DB - 1999, 248, m.w.N., Viskorf, a.a.O., S. 1256, und Meincke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 12. Auflage, § 5 Rz. 39).

bb) Danach ist die am 17. Oktober 1990 zwischen dem Kläger und seiner Ehefrau in notarieller Form getroffene Vereinbarung, die während ihrer Ehe bis dahin entstandenen "Zugewinnausgleichsansprüche" mit Ausnahme des Praxiswerts vollständig auszugleichen, zwar als zivilrechtlich wirksamer Ehevertrag anzusehen. Durch Abschluss dieses Vertrags ist aber keine gesetzliche Ausgleichsforderung i.S. des § 1378 BGB entstanden, weil der Kläger und seine Ehefrau den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft - ausdrücklich - nicht beendet haben.

Dies ergibt sich aus dem insoweit eindeutigen Wortlaut der dem Hinweis auf den bisherigen Güterstand (Zugewinnngemeinschaft) nachfolgenden Erklärung der Ehegatten, wonach es "bei diesem Güterstand" - also dem der Zugewinnngemeinschaft - "auch weiterhin verbleiben" soll (Ziffer I Satz 2 der Vertragsurkunde). Eine ergänzende Auslegung dieser Erklärung dahin, dass die Vertragsparteien den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft nicht aufrechterhalten, sondern zum 15. Oktober 1990 beenden und mit Ablauf des 31. Dezember 1990 erneut begründen wollten, kommt entgegen der Auffassung des Klägers nicht in Betracht.

(1) Die ergänzende Vertragsauslegung (§§ 157, 133 BGB), der grundsätzlich auch formbedürftige Geschäfte wie der hier zu beurteilende - nach § 1410 BGB beurkundungspflichtige - Ehevertrag unterliegen (Palandt-Heinrichs, a.a.O., § 157 Rz. 2), verfolgt den Zweck, Lücken der rechtsgeschäftlichen Regelung zu schließen (Palandt-Heinrichs, a.a.O., § 157 Rz. 2 m.w.N.). Voraussetzung der ergänzenden Auslegung ist, dass der Vertrag eine Regelungslücke enthält. Daran fehlt es, wenn die getroffene Regelung nach dem Willen der Parteien bewusst abschließend sein sollte (BGH-Urteil vom 20. März 1985 VIII ZR 342/83, Neue Juristische Wochenschrift - NJW - 1985, 1836, Palandt-Heinrichs, a.a.O., § 157 Rz. 3). Eine Lücke kann auch nicht allein aus dem Umstand hergeleitet werden, dass sich eine eindeutige Regelung als unbillig erweist (Palandt-Heinrichs, a.a.O. § 157 Rz. 3

a.E.).

Darüber hinaus erfordert jede Auslegung einer Willenserklärung und damit auch die ergänzende Vertragsauslegung Auslegungsbedürftigkeit. Hat die Erklärung nach Wortlaut und Zweck einen eindeutigen Inhalt, ist für eine Auslegung kein Raum. Allerdings kann Eindeutigkeit auch bei einem scheinbar eindeutigen Wortlaut zu verneinen sein (Palandt-Heinrichs, a.a.O., § 133 Rz. 6, m.w.N.). 84

Im Streitfall scheidet eine ergänzende Vertragsauslegung - ungeachtet der Frage der Lückenhaftigkeit - schon deshalb aus, weil die Erklärungen im notariellen Ehevertrag vom 17. Oktober 1990 eindeutig und infolgedessen einer Auslegung nicht zugänglich sind. Die Eindeutigkeit der Aussage, es solle "bei diesem", d.h. dem bisherigen Güterstand "weiterhin verbleiben", wird auch durch die Regelungen in Ziffern III und V des Vertrags nicht in Frage gestellt. Nach Ziffer III der notariellen Vereinbarungen sollten Valuta und Zinsen der Forderungen, auf die der Kläger zur Erfüllung des Ausgleichsanspruchs verzichtet hat, jeweils auf den Stand vom 15. Oktober 1990 berechnet werden. Für die zukünftige "Berechnung" des Zugewinns bestimmt Ziffer V des Vertrags weiter, dass zum Anfangsvermögen eines jeden Ehegatten diejenigen Vermögensgegenstände gehören, die sich am 31. Dezember 1990 in dessen Eigentum befinden. 85

Soweit der Kläger unter Hinweis auf diese Vertragsbestimmungen die Auffassung vertritt, der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft sei entgegen dem Wortlaut der Regelung in Ziffer I Satz 2 mit Ablauf des 15. Oktober 1990 beendet und nach Zwischenschaltung einer Phase der Gütertrennung (§ 1414 BGB) mit Ablauf des 31. Dezember 1990 wiederhergestellt worden, ist ihm entgegenzuhalten, dass die unter Ziffern III und V getroffenen Vereinbarungen lediglich Berechnungsmodalitäten zum Gegenstand haben. Dies ergibt sich insbesondere aus Ziffer V Satz 2 des Vertrags, wonach der Zugewinn der Ehegatten in Zukunft so berechnet werden soll, als wenn der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft zwischen den Beteiligten erst am 31. Dezember 1990 begründet worden "wäre". Die Formulierung der Regelung als Fiktion kann nur so verstanden werden, dass die Zugewinnngemeinschaft zwar tatsächlich nicht zu dem genannten Zeitpunkt wiederhergestellt worden ist, aber gleichwohl für Zwecke der Berechnung der neuen Anfangsvermögen so getan wird, als wenn dies so "wäre". 86

(2) Dem weiteren Vorbringen des Klägers, der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft sei jedenfalls konkludent beendet worden, indem er und seine Ehefrau die Berechnung der Ausgleichsforderung und die Modalitäten ihrer Erfüllung im einzelnen festgelegt hätten, kann ebenfalls nicht gefolgt werden. 87

Insofern ist zu beachten, dass es aufgrund der im Güterrecht herrschenden Vertragsfreiheit auch möglich ist, einen "fliegenden" Zugewinnausgleich, d.h. einen Ausgleich bei Fortbestand der Zugewinnngemeinschaft vorzunehmen. Vor dem Hintergrund dieser ebenfalls denkbaren Gestaltungsalternative kann den Vertragsparteien nicht unterstellt werden, dass sie entgegen dem Wortlaut ihrer übereinstimmenden Erklärung eine Güterstandsbeendigung i.S. der §§ 5 Abs. 2, 1378 Abs. 3 BGB herbeiführen wollten. 88

Im Übrigen darf nicht unbeachtet bleiben, dass sowohl beide Vertragsparteien als auch der beurkundende Notar als rechtskundige Personen Bedeutung und Tragweite ihrer Erklärungen erkennen mussten. 89

cc) Der Senat teilt darüber hinaus nicht die in der Literatur (vgl. z.B. Meincke, a.a.O., § 5 Rz. 39, Hüttemann, DB 1999, 248 ff) vereinzelt vertretene Rechtsauffassung, dass auch ein 90

ehevertraglich vereinbarter vorzeitiger Zugewinnausgleich unter Fortbestand des Güterstands ("fliegender Ausgleich") zur Entstehung einer nach § 5 Abs. 2 ErbStG nicht steuerbaren Ausgleichsforderung führt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn - wie im Streitfall - die vertraglich vereinbarte Forderung auch inhaltlich nicht dem gesetzlichen Umfang entspricht.

(1) Zwar ist - wie bereits dargelegt - eine derartige Vereinbarung als vertragliche Modifizierung des gesetzlichen Ausgleichsmodells zivilrechtlich zulässig (Viskorf, a.a.O., S. 1256, Sasse, Betriebsberater - BB - 1998, 465, Hüttemann, DB 1999, 248, m.w.N. in Fußnote 2, Moench, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kommentar, § 5 Rz. 68, Palandt - Brudermüller, a.a.O., § 1408 Rz. 1562). Der durch sie begründete Anspruch des ausgleichsberechtigten Ehegatten ist aber keine Ausgleichsforderung i.S. der §§ 1378 Abs. 3 BGB, 5 Abs. 2 ErbStG. Denn die Entstehung der gesetzlichen Ausgleichsforderung setzt nach dem eindeutigen Wortlaut des § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB die "Beendigung" des Güterstands voraus (vgl. hierzu Sasse, BB 1998, 465, Viskorf, a.a.O., S. 1256, 1257: Entstehung des Ausgleichsanspruchs als "Reflex" aus der Beendigung des Güterstands, Kapp / Ebeling, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, § 5 Rz. 59.1).

91

(2) Soweit sich der Kläger zur Begründung seiner abweichenden Auffassung auf die Entstehungsgeschichte des § 1408 BGB beruft, übersieht er, dass sich hieraus lediglich die - ohnehin allgemein anerkannte - zivilrechtliche Zulässigkeit des "fliegenden Ausgleichs" ergibt. Für die weitergehende These, dass auch die "fliegend" begründete Ausgleichsforderung dem Anwendungsbereich der §§ 1378 Abs. 3 BGB, 5 Abs. 2 ErbStG unterfällt, bietet die Gesetzgebungsgeschichte des § 1408 BGB indes keinen Anhalt.

92

(3) Eine erweiternde Auslegung der §§ 1378 Abs. 3, 5 Abs. 2 ErbStG im Sinne der Klage ist schließlich auch nicht im Hinblick auf den Zweck dieser Vorschriften geboten.

93

(a) Die Bedeutung des § 1378 Abs. 3 BGB erschöpft sich darin, den Zeitpunkt des Entstehens der Ausgleichsforderung zu bestimmen und deren Zirkulationsfähigkeit zu regeln (Gernhuber in Münchner Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 3. Auflage, § 1378 Rz.1). Dieser Regelungszweck rechtfertigt es nicht, die Entstehung der gesetzlichen Ausgleichsforderung von dem ausdrücklich normierten Erfordernis der "Beendigung" des Güterstands abzukoppeln oder den natürlichen Wortsinn dieses Tatbestandsmerkmals in sein Gegenteil - die Fortführung des Güterstands - zu verkehren. Insoweit ist zu beachten, dass der Gesetzeswortlaut zwar unter Berücksichtigung des Normzwecks auszulegen ist, dass diese Auslegung aber grundsätzlich durch den möglichen Wortsinn begrenzt wird (Klein / Gersch, Abgabenordnung, Kommentar, 7. Auflage, § 4 Rz. 27). Diese Grenze ist jedenfalls dann überschritten, wenn einem Begriff - wie hier - die Bedeutung seines Gegenteils beigemessen wird.

94

Soweit in Rechtsprechung und Literatur eine Gesetzesauslegung gegen den Wortlaut in Einzelfällen für zulässig gehalten wird (BFH-Urteil vom 14. November 1972 VIII R 22/68, BStBl. II 1973, 182, 183, und vom 1. August 1974 IV R 120/70, BStBl. II 1975, 12, 13 f, Klein / Gersch, a.a.O., § 4 Rz. 28, Tipke / Kruse, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 16. Auflage, AO § 4 Tz. 92, m.w.N.), wenn entweder der Wortlaut der Vorschrift unverständlich ist oder keinen Sinn ergibt (BFH-Urteil vom 11. Dezember 1964 III 193/60 S, BStBl. III 1965, 82, 83, BFH in BStBl. II 1975, 12, 13, m.w.N.) oder der Normzweck eindeutig für diese Auslegung spricht (BFH-Urteil vom 21. Februar 1964 IV 26/62 S, BStBl. III 1964, 188, 190, und Klein / Gersch, a.a.O., § 4 Rz. 28, m.w.N.), sind diese Ausnahmevoraussetzungen vorliegend nicht erfüllt.

95

Der Begriff der "Beendigung" wirft weder bei isolierter Betrachtung noch bei einer Zusammenschau mit den übrigen Tatbestandsmerkmalen des § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB Verständnisprobleme auf. Darüber hinaus ist der Wortlaut der Bestimmung leicht nachvollziehbar und sinnvoll. Schließlich zwingt auch der bereits genannte Zweck der Vorschrift nicht zu einer Auslegung des Gesetzes gegen den eindeutigen Wortlaut.

(b) Auch Sinn und Zweck des § 5 Abs. 2 ErbStG, die Steuerfreiheit der Ausgleichsforderung in den Fällen klarzustellen, in denen es tatsächlich zu einer güterrechtlichen Abwicklung der Zugewinnngemeinschaft kommt (Gesetzesbegründung, BT-Drucks. VI/3418, S. 63), erfordern nicht die Einbeziehung von Sachverhalten der hier streitigen Art. Soweit Hüttemann (DB 1999, 248, 251) den Grund für die Steuerfreiheit der Ausgleichsforderung nach § 5 Abs. 2 ErbStG darin sieht, dass die Teilhabe am Zugewinn nicht auf einer "Schenkung" des ausgleichspflichtigen Ehegatten beruhe, sondern die vermögensrechtliche Konsequenz des zwischen den Ehegatten bestehenden Güterstands sei, verkennt er, dass dies nur für den Fall der Beendigung der Zugewinnngemeinschaft durch Aufhebung des Güterstands zutrifft. Denn nur in diesem Fall verschafft der ausgleichspflichtige Ehegatte dem anderen Ehegatten keinen bislang noch nicht bestehenden Ausgleichsanspruch, sondern dieser entsteht als Reflex aus der Beendigung des Güterstands nach § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB und findet hierin seinen Rechtsgrund (Viskorf, a.a.O., S. 1257). 97

(4) Schließlich können die Vorschriften der §§ 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB, 5 Abs. 2 ErbStG auch nicht verfassungskonform dahin ausgelegt werden, dass ein während des Bestehens der Zugewinnngemeinschaft vertraglich begründeter und zudem von der gesetzlichen Konzeption inhaltlich abweichender Anspruch als Ausgleichsforderung i.S. des § 1378 Abs. 3 BGB anzusehen oder ihr gleichzustellen ist. 98

Eine verfassungskonforme Auslegung kommt nur in Betracht, wenn eine Rechtsnorm nach den üblichen Interpretationsregeln mehrere Auslegungen zulässt, von denen eine oder mehrere mit der Verfassung übereinstimmen, während andere zu einem verfassungswidrigen Ergebnis führen (Tipke / Kruse, a.a.O., AO § 4 Tz. 86 m.w.N. aus der Rechtsprechung des BVerfG, Klein / Gersch, a.a.O., § 4 Rz. 33). Danach kann dahingestellt bleiben, ob eine verfassungskonforme Auslegung im Streitfall schon deswegen ausscheidet, weil angesichts des klaren Wortlauts nur eine - nämlich die hier vertretene - Deutung der §§ 1378 Abs. 3 BGB, 5 Abs. 2 ErbStG denkbar ist. Jedenfalls hat diese Auslegung nicht die Verfassungswidrigkeit der genannten Normen zur Folge. Denn den Ehegatten ist es aufgrund der güterrechtlichen Vertragsautonomie unbenommen, ihre Vermögensverhältnisse so zu gestalten, dass die begehrte Rechtsfolge - hier die Entstehung der gesetzlichen Ausgleichsforderung nach § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB - eintritt. Wählen sie stattdessen freiwillig, wenn auch unter Verkennung der Rechtslage, einen anderen, zivilrechtlich ebenfalls möglichen Weg, der diese Rechtsfolge nicht auslöst, können sie sich auf die Notwendigkeit einer verfassungskonformen Auslegung nicht berufen. 99

Im Übrigen ist zu beachten, dass dem Kläger durch die Behandlung des "fliegend" begründeten Ausgleichsanspruchs als (unbenannte) Zuwendung insoweit kein Nachteil entsteht, als dieser zwar unter den weiteren Voraussetzungen des § 7 Abs.1 Nr. 1 ErbStG der Schenkungsteuer unterliegt, dann aber nach § 1380 BGB als Vorausempfang auf die bei Beendigung des Güterstands entstehende Ausgleichsforderung i.S. des § 1378 BGB angerechnet wird mit der Folge, dass insoweit die Steuer gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit erlischt. 100

dd) Zu den Bedenken, die generell hinsichtlich der Anwendbarkeit der §§ 1378 Abs. 3 BGB, 5 Abs. 2 ErbStG auf den "fliegenden" Zugewinnausgleich bestehen, kommt im Streitfall als 101

Besonderheit hinzu, dass die zwischen dem Kläger und seiner Ehefrau vereinbarte, als "Zugewinnausgleichsanspruch" bezeichnete Forderung auch inhaltlich nicht der gesetzlichen Ausgleichsforderung i.S. des § 1378 BGB entspricht.

Die Ausgleichsforderung i.S. des § 1378 BGB ist eine auf einen bestimmten Geldbetrag gerichtete persönliche Forderung des ausgleichsberechtigten gegen den ausgleichspflichtigen Ehegatten. Sie beträgt gemäß § 1378 Abs. 1 i.V.m. §§ 1374 -1376 BGB die Hälfte des Zugewinnüberschusses des ausgleichspflichtigen Ehegatten. Zugewinn ist der Betrag, um den das Endvermögen eines Ehegatten dessen Anfangsvermögen übersteigt (§ 1373 BGB). Gegenstand des Zugewinns ist - mit Ausnahme von § 1374 Abs. 2 BGB und dem, was in den Versorgungsausgleich fällt (vgl. § 1587 Abs. 3 BGB), - alles, was innerhalb der Ehezeit hinzuerworben worden ist. Ein "eheneutraler" Erwerb widerspricht dem Grundgedanken des Zugewinnausgleichs (Palandt-Diederichsen, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 50. Auflage, § 1375 Rz. 3, Gernhuber, Ehe und Familie im privaten und öffentlichen Recht. Zeitschrift für das gesamte Familienrecht - FamRZ - 1984, 1057).

Ausgehend von diesen Grundsätzen weicht der durch Ehevertrag vom 17. Oktober 1990 begründete "Zugewinnausgleichsanspruch" der Ehefrau des Klägers insoweit von den gesetzlichen Vorgaben der §§ 1373 ff BGB ab, als der Praxiswert nicht in den Ausgleich mit einbezogen, d.h. als "eheneutraler" Erwerb behandelt worden ist (vgl. Ziffer I Satz 3 des Ehevertrags). Zwar steht es den Ehegatten frei, durch förmlichen Ehevertrag (§§ 1408, 1410 BGB) ihr Anfangs- und / oder Endvermögen abweichend von §§ 1374, 1375 BGB festzulegen (Palandt-Brudermüller, a.a.O., § 1374 Rz. 3 und § 1375 Rz. 1). Machen sie jedoch von dieser Möglichkeit Gebrauch, entspricht der so berechnete Zugewinn nicht mehr der Vorstellung des Gesetzes, wonach grundsätzlich das gesamte während der Ehe - oder genauer: des Bestehens der Zugewinnsgemeinschaft - hinzuerworbene Vermögen dem Zugewinnausgleich unterliegt.

c) Der Kläger kann die Entgeltlichkeit der - nach alledem schenkungsteuerbaren - Ausgleichsforderung schließlich auch nicht auf die Überlegung stützen, dass

er eine Gegenleistung erhalten habe, indem er von einer zukünftig entstehenden Ausgleichsverpflichtung befreit worden sei. Denn am 17. Oktober 1990 war noch völlig ungewiss, ob und in welcher Höhe er gegenüber seiner Ehefrau bei einer späteren Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft zum Ausgleich verpflichtet sein würde (vgl. Viskorf, a.a.O., S. 1243, 1257, m.w.N.).

d) Entgegen der Auffassung des Klägers liegen im Streitfall auch die subjektiven Voraussetzungen einer freigebigen Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) vor.

aa) Nach der Rechtsprechung des BFH genügt zur Verwirklichung des subjektiven Tatbestands des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der einseitige Wille des Zuwendenden zur Unentgeltlichkeit. Ein auf die Bereicherung des Empfängers gerichteter Wille im Sinne einer Bereicherungsabsicht ("animus donandi") ist nicht erforderlich (BFH-Urteile vom 5. März 1980 II R 148/76, BStBl. II 1980, 402, 403, vom 10. September 1986 II R 81/84, BStBl. II 1987, 80, 81, und vom 2. März 1994 II R 59/92, BStBl. II 1994, 366, 369, m.w.N.).

Der Wille zur Unentgeltlichkeit liegt vor, wenn sich der Zuwendende der Unentgeltlichkeit der Zuwendung derart bewusst ist, dass er seine Leistung ohne Verpflichtung und ohne rechtlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung erbringt, m.a.W. wenn er in dem Bewusstsein handelt, zu der Vermögenshingabe weder rechtlich verpflichtet zu sein noch dafür eine mit seiner Leistung in einem synallagmatischen, konditionalen oder kausalen

Zusammenhang stehende Gegenleistung zu erhalten (st. BFH-Rspr., vgl. z.B. BFH in BStBl. II 1994, 366, 369).

bb) Der subjektive Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entfällt jedoch, wenn der Zuwendende seine Leistung - und sei es auch irrtümlich - als entgeltliche ansieht. 109

Allerdings schließt nicht jeder Irrtum des Zuwendenden über die Unentgeltlichkeit den subjektiven Tatbestand des § 7 Abs.1 Nr. 1 ErbStG aus. Bei der "Unentgeltlichkeit" handelt es sich um einen komplexen wertausfüllungsbedürftigen Begriff, dessen exakter Sinngehalt sich nur durch umfangreiche und komplizierte rechtliche Wertungen und Subsumtionen erschließt. Für die zutreffende - irrtumsausschließende - Vorstellung des Zuwendenden von dem Begriff der Unentgeltlichkeit genügt es, wenn er dessen rechtlich-sozialen Bedeutungsgehalt im Sinne einer "Parallelwertung in der Laiensphäre" (dazu Mößlang, NWB Fach 10, S. 479, 480) "nach Laienart" zutreffend erfasst (BFH in BStBl. II 1994, 366, 369, und Urteil vom 29.10.1997, BStBl. II 1997, 832, 834). Fehlt es lediglich an der exakten juristischen Subsumtion, liegt ein unbeachtlicher Subsumtionsirrtum vor (FG Düsseldorf, Urteil vom 17.11.1999, EFG 2000, 139, Moench, a.a.O., § 7 Rz. 117). 110

Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall ist davon auszugehen, dass der Kläger in dem Bewusstsein der (objektiven) Unentgeltlichkeit seiner Zuwendung handelte. Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Wille zur Unentgeltlichkeit auf der Grundlage der dem Zuwendenden bekannten Umstände nach den Maßstäben des allgemein Verkehrsüblichen festzustellen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12. Juli 1979 II R 26/78, BStBl. II 1979, 631, 632, und in BStBl. II 1994, 366, 369, m.w.N.). 111

Der Kläger wusste, dass er zum Abschluss des notariellen Ehevertrags vom 17. Oktober 1990 und der darin enthaltenen Vereinbarung eines vorzeitigen Zugewinnausgleichs nicht verpflichtet war. Ihm war des Weiteren klar, dass er für die Begründung der Ausgleichsforderung bzw. die darauf beruhenden Vermögensübertragungen keine damit synallagmatisch, konditional oder kausal verknüpfte Gegenleistung erhielt. Soweit er in der - rechtsirrigen - Vorstellung gehandelt haben sollte, auch ohne Beendigung des Güterstands entstehe eine nach § 5 Abs. 2 ErbStG nicht steuerbare Ausgleichsforderung i.S. des § 1378 BGB, bezieht sich sein Irrtum nicht auf die Unentgeltlichkeit der erbrachten Leistung, sondern auf die Beantwortung der Frage, ob die Vorschrift des § 5 Abs. 2 ErbStG auch die Fälle des Zugewinnausgleichs bei fortbestehendem Güterstand erfasst. Diese Überdehnung des Anwendungsbereichs der §§ 1378 Abs. 3 BGB, 5 Abs. 2 ErbStG beruht auf einem bloßen Subsumtionsfehler des - rechtskundigen - Klägers, der seinen Willen zur Unentgeltlichkeit nicht berührt. 112

Die infolge der Tatbestandsverwirklichung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entstandene Schenkungsteuer ist auch nicht wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage (§ 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) mit Wirkung für die Vergangenheit erloschen. 113

Dabei kann der Senat dahinstehen lassen, ob er der Auffassung des FG Rheinland - Pfalz (Urteil vom 23. März 2001, Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst - DStRE - 2001, 765) folgt, das einen Wegfall der Geschäftsgrundlage wegen beiderseitigen Irrtums über die Höhe der Steuerlast unter bestimmten Voraussetzungen bejaht, oder ob er sich der dies verneinenden Gegenansicht des FG Münster (Urteil vom 15. März 1978 III 1954/77, EFG 1978, 602) anschließt. Denn selbst wenn man einen Wegfall der Geschäftsgrundlage mit der Rechtsfolge des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG grundsätzlich für möglich hielte, wäre ein solcher mangels entsprechender Anhaltspunkte im Streitfall nicht anzunehmen. 114

e) Der Schenkungsteuerfestsetzung stehen ferner nicht die Gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur schenkungsteuerrechtlichen Behandlung von unbenannten Zuwendungen unter Ehegatten vom 10. November 1988 (BStBl. I 1988, 513) entgegen.

Danach ist unter anderem die Hingabe von Mitteln zum alsbaldigen Erwerb eines Familienwohnheims nicht steuerbar. Diese Regelung greift im vorliegenden Fall schon deswegen nicht ein, weil die Ehefrau des Klägers das Objekt 57 bereits im Jahre 1989 und damit vor Abschluss des notariellen Ehevertrags vom 17. Oktober 1990 erworben hat. 116

f) Die mit,- DM festgesetzte Schenkungsteuer ist auch der Höhe nach nicht zu beanstanden. Insbesondere ist der Beklagte zu Recht davon ausgegangen, dass der Wert des Erwerbs (.....,- DM) dem Nominalbetrag der im Ehevertrag sogenannten "Zugewinnausgleichsansprüche" entspricht, die der Kläger durch Übertragung seines künftigen hälftigen Kaufpreisanspruchs (.....,- DM) aus der Veräußerung des Objekts 20 und Abtretung anderer Forderungen sowie diverse Forderungsverzichte im Gesamtwert von,- DM erfüllt hat. 117

Dem hilfsweise vorgetragenen Begehren, die steuerliche Bemessungsgrundlage unter Berücksichtigung der Grundsätze der mittelbaren Grundstücksschenkung mit einem - den Anschaffungs- und Sanierungskosten des Objekts 57 entsprechenden - Bruchteil (1/3) des erhöhten Grundbesitzeinheitswerts (37.613,- DM) anzusetzen, kann nicht gefolgt werden. 118

Zwar kann nach der Rechtsprechung des BFH in der Hingabe von Geld zum Erwerb oder zur Renovierung eines bestimmten Grundstücks eine sogenannte mittelbare Grundstücksschenkung gesehen werden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 9. November 1994 II R 87/92, BStBl. II 1995, 82, vom 13. März 1996 II R 51/95, BStBl. II 1996, 548, 549, m.w.N., und vom 17. Juni 1998 II R 51/96, BFH/NV 1998, 1378, 1379, Meincke, a.a.O., § 7 Rz. 21, 22). Dies setzt jedoch, da es darauf ankommt, wie sich die Vermögensmehrung im Zeitpunkt der Zuwendung beim Beschenkten auswirkt (BFH-Beschluss vom 23. Januar 1991 II B 46/90, BStBl. II 1991, 310, m.w.N., und BFH in BStBl. II 1995, 82, 84) voraus, dass dieser im Verhältnis zum Schenker nicht schon über das ihm ggf. überlassene Geld, sondern erst über das Grundstück oder renovierte Gebäude frei verfügen kann; denn in diesem Fall ist der Beschenkte nicht um die Geldsumme, sondern erst um das mit den zur Verfügung gestellten Geldmitteln erworbene Grundstück bzw. renovierte Gebäude bereichert (BFH in BStBl. II 1996, 548, 549, und BFH in BFH/NV 1998, 1378, 1379). 119

Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Ausweislich der Vereinbarungen im Ehevertrag vom 17. Oktober 1990 sollten "Zugewinnausgleichsansprüche" ausgeglichen werden. Zu diesem Zweck hat der Kläger seiner Ehefrau seinen (hälftigen) künftigen Kaufpreisanspruch aus der geplanten Veräußerung des Anwesens 20 übertragen, auf mehrere Darlehensforderungen verzichtet und einige - gegenüber Dritten bestehende - Forderungen abgetreten. Gegenstand der Zuwendung war danach nicht das Grundstück 57 bzw. die Sanierung des aufstehenden Gebäudes, sondern die Verschaffung einer als "Zugewinnausgleichsanspruch" bezeichneten schuldrechtlichen Forderung, deren Erfüllung durch Abtretung von Ansprüchen sowie Forderungsverzichte erfolgen sollte. In dem für die Bestimmung des Zuwendungsgegenstandes maßgebenden Zeitpunkt der Zuwendung hat sich die Vermögensverschiebung bei der Ehefrau des Klägers daher nicht durch die Sanierung des Gebäudes 57 ausgewirkt, sondern durch die vertragliche Begründung der sogenannten "Zugewinnausgleichsansprüche". Dass der Kläger die Anschaffung und Sanierung des Gebäudes im Endeffekt (mit-)finanziert hat, indem bestehende 120

Kreditverbindlichkeiten seiner Ehefrau mit dem hälftigen Erlös aus dem Verkauf des Objekts 57 getilgt und Umbuchungen auf Baukonten vorgenommen worden sind, begründet nicht die Annahme einer mittelbaren Grundstücksschenkung. Denn die Ehefrau des Klägers konnte bereits über den ihr ehevertraglich verschafften "Zugewinnausgleichsanspruch" bzw. die sogleich - in derselben Urkunde - zur Erfüllung abgetretenen künftigen und bestehenden Forderungen und nicht erst über das sanierte Gebäude frei verfügen.

2. Die Klage ist auch insoweit nicht begründet, als der Kläger die Verpflichtung des Beklagten 121 begehrt, den Erwerb seiner Ehefrau gemäß §§ 163, 227 AO i.V.m. § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG im Billigkeitswege schenkungsteuerfrei zu belassen.

a) Nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 a Satz 1 ErbStG bleiben Zuwendungen unter Lebenden steuerfrei, 122 mit denen ein Ehegatte dem anderen Ehegatten Eigentum oder Miteigentum an einem im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus oder einer im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Eigentumswohnung (Familienwohnheim) verschafft oder den anderen Ehegatten von eingegangenen Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Anschaffung oder der Herstellung des Familienwohnheims freistellt. Die Vorschrift, die durch das Jahressteuergesetz 1996 eingefügt worden ist, findet gemäß § 37 Abs. 12 ErbStG a.F. nur auf solche Erwerbe Anwendung, für welche die Steuer nach dem 30. Mai 1994 entstanden ist oder entsteht. Da der Kläger seiner Ehefrau die sogenannten "Zugewinnausgleichsansprüche" bereits mit Vertrag vom 17. Oktober 1990 eingeräumt hat, greift der Befreiungstatbestand vorliegend schon aus zeitlichen Gründen - unstreitig - nicht ein.

b) Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, die Vorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG im 123 Wege der Billigkeit (§§ 163, 227 AO) anzuwenden. Dabei kann offen bleiben, ob der Tatbestand der Befreiungsnorm, insbesondere die Nutzung des Hauses zu eigenen Wohnzwecken, überhaupt erfüllt wäre. Jedenfalls liegen die Voraussetzungen für eine Billigkeitsmaßnahme i.S. der §§ 163, 227 AO im Streitfall nicht vor.

aa) Gemäß §§ 163, 227 AO können Steuern niedriger festgesetzt bzw. erlassen werden, 124 wenn die Erhebung bzw. Einziehung der Steuer nach Lage des Einzelfalles unbillig wäre. Die Entscheidung der Finanzbehörde über die abweichende Festsetzung der Steuer (§ 163 AO) bzw. deren Erlass (§ 227 AO) ist eine - gemäß § 102 FGO grundsätzlich nur eingeschränkter gerichtlicher Nachprüfung unterliegende - Ermessensentscheidung (BFH-Urteile vom 24. September 1976 I R 41/75, BStBl. II 1977, 127, 128, vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BStBl. II 1995, 297, 298, und Beschluss des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS OGB 3/70, BStBl. II 1972, 603), bei der Inhalt und Grenzen des pflichtgemäßen Ermessens (§ 5 AO) durch den Rechtsbegriff der Unbilligkeit bestimmt werden (BFH-Urteil vom 26. Oktober 1972 I R 125/70, BStBl. II 1973, 271, 272, BFH in BStBl. II 1977, 127, 128, und Klein / Rüsken, Abgabenordnung, Kommentar, 7. Auflage, § 163 Rz. 118).

Eine - hier allein in Betracht kommende - sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn die 125 Festsetzung bzw. Einziehung der Steuer zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall derart zuwiderläuft, dass die Erhebung der Steuer als unbillig erscheint (BFH in BStBl. II 1973, 271, 272, m.w.N.), wenn also nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass die Besteuerung nach dem Gesetz zu einem vom Gesetzgeber offensichtlich nicht gewollten Ergebnis führt, und der Gesetzgeber die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage, hätte er sie geregelt, im Sinne der Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte (BFH in BStBl. II 1973, 271, 272, m.w.N., Klein / Rüsken, a.a.O., § 163 Rz. 32, m.w.N., Kühn / Hofmann,

Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung - Nebengesetze, Kommentar, 17. Auflage, AO § 227 Bem. 4a, m.w.N.). Hat der Gesetzgeber Besteuerungsmaßnahmen angeordnet, obwohl in bestimmt gelagerten Fällen der Eintritt von Härten in der Sache selbst voraussehbar war, und sind diese bei Erlass des Gesetzes bewusst in Kauf genommen worden, so scheidet eine Billigkeitsmaßnahme aus (BFH-Urteil vom 5. Oktober 1966 II 111/64, BStBl. III 1967, 415, Kühn / Hofmann, a.a.O., AO § 227 Bem. 4a, Klein / Rüsken, a.a.O., § 163 Rz. 32, m.w.N.).

bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die Entscheidung des Beklagten, die beantragte Billigkeitsmaßnahme abzulehnen, nicht zu beanstanden. 126

Der Gesetzgeber hat in § 37 Abs. 12 ErbStG a.F. den zeitlichen Geltungsbereich des § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG, der als Reaktion auf die Rechtsprechungsänderung zu den unbenannten Zuwendungen (vgl. BFH in BStBl. II 1994, 366) rückwirkend zum 30. Mai 1994 eingefügt worden ist, eindeutig festgelegt. Dabei war ihm die mit jeder begünstigenden Gesetzesänderung verbundene Härte bewusst, die diejenigen Steuerpflichtigen trifft, bei denen der dem geänderten Gesetz zugrunde liegende Sachverhalt schon vor Inkrafttreten der Neuregelung verwirklicht und daher noch nach der alten - ungünstigeren - Rechtslage besteuert wurde. Die Festlegung eines bestimmten Zeitpunkts für das Inkrafttreten einer Steuerbefreiungsvorschrift rechtfertigt daher grundsätzlich nicht, deren zeitlichen Geltungsbereich über den Umweg einer Billigkeitsmaßnahme auszudehnen und auf diese Weise die bewusste Entscheidung des Gesetzgebers zu unterlaufen. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob eine Ausnahme in den Fällen geboten ist, in denen der durch die Neuregelung begünstigte Lebenssachverhalt erst wenige Tage vor deren Geltungsbeginn verwirklicht worden ist. Denn jedenfalls dann, wenn sich dieser Sachverhalt - wie hier - schon mehrere Jahre vor dem maßgebenden Stichtag ereignet hat, fehlt es an einer Billigkeitsmaßnahmen i.S. der §§ 163, 227 AO rechtfertigenden sachlichen Härte. 127

Abgesehen davon hat der Beklagte zu Recht darauf hingewiesen, dass die Gewährung der Steuerbefreiung für vor dem 30. Mai 1994 realisierte, noch nicht bestandskräftig veranlagte Sachverhalte eine Benachteiligung derjenigen Steuerpflichtigen zur Folge hätte, für deren Erwerb die - ebenfalls vor Inkrafttreten der Befreiungsvorschrift - entstandene Steuer bereits bestandskräftig festgesetzt ist. Hielte man, um eine derartige Ungleichbehandlung zu vermeiden, auch in den letztgenannten Fällen Billigkeitsmaßnahmen für ermessensgerecht, würde deren Zielsetzung, lediglich **im Einzelfall** einen ungewollt über die Wertungen des Gesetzgebers hinausgehenden Tatbestandsüberhang auf das mit dem Gesetzeszweck zu vereinbarende Maß zurückzuführen (Klein / Rüsken, a.a.O., § 63 Rz. 36, m.w.N.) ausgehöhlt. 128

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 129

4. Die Revision ist wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 130