
Datum: 04.06.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 5053/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0604.9K5053.98.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

T A T B E S T A N D:

1

Streitig ist, ob der Ehemann der Klägerin dieser eine freigebige - unbenannte - Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gemacht hat oder ob durch Abschluss des notariellen Ehevertrags vom 20. Dezember 1991 eine nach § 5 Abs. 2 ErbStG nicht steuerbare Zugewinnausgleichsforderung zugunsten der Klägerin entstanden ist.

2

Die Klägerin und ihr Ehemann, die seit dem 9. Februar 1954 miteinander verheiratet sind, hatten durch notariellen Ehevertrag vom 28. Januar 1971 mit sofortiger Wirkung den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft vereinbart. Am 20. Dezember 1991 schlossen sie in einen weiteren - ausdrücklich deutschem Recht unterstellten - Ehevertrag, der auszugsweise folgenden Inhalt hat:

3

"1. Wir beenden mit Ablauf des heutigen Tages den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. 4

2. Der bislang während der Dauer der Zugewinnngemeinschaft bis zum Abschluss dieses Ehevertrags entstandene Zugewinn wird ausgeglichen. Die Höhe des beiderseitigen Zugewinns und des daraus folgenden Zugewinnausgleichsanspruchs bestimmen wir wie folgt:

5

.... Es verbleiben danach... DM

6

Die Parteien setzen einvernehmlich die Zugewinnausgleichsforderung der Ehefrau gegen den Ehemann auf Deutsche Mark Millionen (DM, -) fest.

3. Zur Ausgleichsforderung bestimmen wir das nachfolgende:

8

9

a) Die Ausgleichsforderung darf nicht abgetreten werden. Eine vollständige oder teilweise Abtretung an unsere gemeinschaftlichen Abkömmlinge ist jedoch gestattet.

b) Die Ausgleichsforderung ist vom Zeitpunkt der Entstehung an mit anderthalb Prozent (1,5 %) zu verzinsen.

4. Mit dem Beginn des morgigen Tages begründen wir erneut für die Zukunft den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Die jeweiligen neuen Anfangsvermögen ergeben sich aus den oben berechneten Endvermögen unter Berücksichtigung des durchgeführten Zugewinnausgleichs....

Unter dem 19. Mai 1993 trafen die Klägerin und ihr Ehemann eine weitere schriftliche Vereinbarung, in deren "Vorbemerkung" auf den Ehevertrag vom 20. Dezember 1991 Bezug genommen und nochmals zusammengefasst ist, dass durch diesen Vertrag der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft beendet und der der Klägerin zustehende Anspruch auf Ausgleich des während der Ehe entstandenen Zugewinns einvernehmlich auf,- DM festgelegt worden sei. Außerdem wird auf die dortige Zins- und Stundungsabrede hingewiesen. Im Anschluss an den Vorspann heißt es weiter:

- Wir vereinbaren hiermit, dass die Dr. zustehende Zugewinnausgleichsforderung vorzeitig in der Weise erfüllt wird, dass Dr. eine Teilbeteiligung in Höhe von DM,- (Stand per 31.12.1992) der ihm gehörenden Beteiligung an der Gesellschaft bürgerlichen Rechts unter der Bezeichnung "....." ... an Erfüllungs Statt an Dr. abtritt und überträgt, die die Übertragung der Beteiligung hiermit annimmt.
- Die Übertragung der Beteiligung erfolgt schuldrechtlich mit Wirkung vom 1. Januar 1993.
- Die Vertragsparteien sind sich einig, dass mit Wirksamwerden der vorstehend vereinbarten Übertragung der Beteiligung am der Dr. aufgrund des notariellen Vertrags vom 20. Dezember 1991 zustehende Zugewinnausgleichsanspruch einschließlich eventueller Zinsforderungen vollständig beglichen ist...."

Nachdem das seinerzeit für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständige Finanzamt den Bevollmächtigten der Klägerin unter anderem mitgeteilt hatte, dass nach seiner Auffassung ein als freigebige Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtiger sogenannter vorweggenommener Zugewinnausgleich vorliege, weil durch den Ehevertrag vom 20. Dezember 1991 kein Wechsel der Güterstands eingetreten sei, nahmen die Bevollmächtigten der Klägerin hierzu mit Schreiben vom 21. August 1996, auf dessen Inhalt Bezug genommen wird, ausführlich Stellung. Die vom Finanzamt angeforderten Schenkungsteuererklärungen reichten sie nicht ein.

Mit Bescheid vom 30. August 1996 setzte das Finanzamt, ausgehend von einem mit,- DM bezifferten Wert des Erwerbs aus der Schenkung des Ehemannes der Klägerin vom 20. Dezember 1991, Schenkungsteuer i.H. von,- DM gegen sie fest. In der Anlage zum Schenkungsteuerbescheid begründete das Finanzamt die Schenkungsteuerfestsetzung mit dem Hinweis, im Streitfall seien die Voraussetzungen des § 42 AO erfüllt. Die zeitliche Abfolge spreche dafür, dass eine Beendigung des gesetzlichen Güterstands tatsächlich nicht gewollt gewesen sei und insofern eine unbenannte Zuwendung in die Form eines Zugewinnausgleichs gekleidet worden sei, um die Schenkungsteuer zu umgehen. Wegen der weiteren Ausführungen des Finanzamts, insbesondere zur Erwiderung auf die

Stellungnahme der Klägerin, wird auf die Anlage zum Schenkungsteuerbescheid Bezug genommen.

Den Einspruch der Klägerin, dem als Begründung das Schreiben ihrer Bevollmächtigten vom 21. August 1996 beigelegt war, wies das inzwischen zuständig gewordene Finanzamt - (Beklagter) mit Rechtsbehelfsentscheidung vom 4. Juni 1998 als unbegründet zurück. 18

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, zu deren Begründung die Klägerin im Wesentlichen vorträgt: 19

Der Auffassung des Beklagten, dass es sich bei der Begründung der Forderung aus dem vorzeitigen Zugewinnausgleich um eine unbenannte Zuwendung handele, könne nicht gefolgt werden. Zugewinnausgleichsansprüche seien güter- und damit nicht erbrechtlich veranlasst; sie erfüllten daher prinzipiell nicht den Tatbestand einer Schenkung i.S. der §§ 1, 7 Abs. 1 ErbStG. § 5 Abs. 2 ErbStG stelle nur klar, was auch ohne diese Bestimmung keinem Zweifel unterliegen könne. 20

Der Beklagte verkenne, dass durch die ehevertragliche Vereinbarung zwischen der Klägerin und ihrem Ehemann der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft mit Ablauf des 20. Dezember 1991 beendet worden sei. Ob ein Güterstandswechsel vorliege, sei ausschließlich nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. Dies gelte uneingeschränkt auch dann, wenn dem Güterstandswechsel anschließend ein erneuter Güterstandswechsel folge. Für die zivilrechtliche Beurteilung, ob ein Güterstandswechsel vorliege, sei unerheblich, für welchen Zeitraum der gewählte Güterstand bestehe. 21

Soweit der Beklagte meine, die Klägerin und ihr Ehemann hätten in der logischen Sekunde zwischen dem Ablauf des 20. Dezember 1991 und dem Beginn des darauffolgenden Tages - weiterhin - im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft gelebt, weil sie keinen anderen Güterstand "vereinbart" hätten, verkenne er, dass gemäß § 1414 BGB als hilfsweiser Güterstand die Gütertrennung eintrete, wenn die Ehegatten den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft ausschlossen. Die Vorschrift des § 1414 BGB sei im Interesse der Rechtsklarheit nur insoweit dispositiv, als die Parteien ausdrücklich etwas anderes vereinbarten. Ausgehend hiervon könne nicht ernstlich zweifelhaft sein, dass die Klägerin und ihr Ehemann den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft mit Ablauf des 20. Dezember 1991 beendet hätten. 22

Wäre es ihr - der Klägerin - und ihrem Ehemann nur darum gegangen, den bis zum 20. Dezember 1991 entstandenen Zugewinnausgleichsanspruch festzustellen, hätte es eines Ehevertrags der vorliegenden Art nicht bedurft. Der Beklagte verkenne den Unterschied zwischen schuldrechtlichen und güterrechtlichen Wirkungen sowie die völlig unterschiedlichen - außersteuerlichen - Konsequenzen, die sich aus einer Schenkung unter Anrechnung auf den Zugewinnausgleich einerseits und einer echten Beendigung und späteren Wiederbegründung des gesetzlichen Güterstands andererseits ergäben. Dabei bezeichne der Begriff des "vorweggenommenen Zugewinnausgleichs" - wohl auch nach dem Verständnis des BFH in BStBl. II 1994, 366 - freiwillige Leistungen auf schuldrechtlicher Basis, die während eines bestehenden Güterstands gewährt würden und die ggf. im Rahmen einer nach Beendigung des Güterstands zu ermittelnden Zugewinnausgleichsverpflichtung gemäß § 1380 BGB zu berücksichtigen seien. Allein aus der Erwägung heraus, dass es sich in solchen Fällen um Vorauszahlungen auf einen gesetzlichen Ausgleichsanspruch handele, und weil ohne Schenkung die steuerfreie Ausgleichsforderung um den gleichen Betrag höher sei, habe der Gesetzgeber die Korrekturvorschrift des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG eingeführt. 23

Sei der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft hingegen beendet worden, unterliege der festgestellte Zugewinnausgleichsanspruch gerade nicht der Vorschrift des § 1380 BGB. Dieses im Zivilrecht unstreitig zulässige Verfahren führe überdies zu anderen Anfangsvermögen beider Ehegatten und damit zu anderen Ergebnissen, falls der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft künftig erneut ende. Insbesondere werde dann der Wert der Zuwendung, der bei der ersten Beendigung der Zugewinnngemeinschaft als Ausgleich gezahlt worden sei, dem Anfangsvermögen des Zuwendungsempfängers hinzugerechnet, was bei einem zwischen den Beteiligten vereinbarten vorweggenommenen Zugewinnausgleich ohne Ehevertrag gerade nicht der Fall sei, weil nach Auffassung des BGH die Vorschrift des § 1374 Abs. 2 BGB auf Schenkungen unter Ehegatten nicht anwendbar sei.	
Die Rechtswirkungen des Ehevertrags vom 20. Dezember 1991 würden insbesondere dann deutlich zutage treten, wenn ihr - der Klägerin - Ehemann, der bekanntlich über viele Jahre hinweg persönlich haftender Gesellschafter des Bankhauses gewesen sei, für Verbindlichkeiten des Bankhauses in Anspruch genommen worden wäre und sein Vermögen ganz oder teilweise verloren hätte. Sofern der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft nicht zwischenzeitlich beendet worden wäre, hätte sich ein solcher Haftungsfall zugleich auch auf einen möglichen Zugewinnausgleichsanspruch der Klägerin ausgewirkt.	25
Der zivilrechtlich unzweifelhaft wirksame Wechsel des Güterstands müsse auch steuerrechtlich anerkannt werden. Eine zivilrechtlich wirksam entstandene Ausgleichsforderung könne keinen Schenkungsteuertatbestand erfüllen, zumal im vorliegenden Fall keine Anhaltspunkte für einen Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 42 AO ersichtlich seien.	26
Die von dem Beklagten demgegenüber herangezogene BFH-Entscheidung vom 2. März 1994 (BStBl. II 1994, 366) sei ebenso wenig einschlägig wie der Erlass des Finanzministeriums Baden - Württemberg vom 29. Juli 1997 (DStR 1997, 1331). Dem BFH-Urteil habe eine unbenannte Zuwendung zugrunde gelegen, und der Erlass stelle hieran anknüpfend auf einen Zugewinnausgleich ab, wenn der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft nicht beendet werde.	27
Schließlich sei der angefochtene Steuerbescheid zumindest insoweit fehlerhaft, als in ihm der Wert der Schenkung mit dem vertraglich vereinbarten Ausgleichsanspruch i.H. von,- DM angesetzt worden sei, obwohl sie - die Klägerin - tatsächlich nur eine Beteiligung im Wert von,- DM erhalten habe.	28
Die Klägerin beantragt,	29
den Schenkungsteuerbescheid vom 30. August 1996 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben,	30
hilfsweise,	31
die Revision zuzulassen.	32
Der Beklagte beantragt,	33
einen schenkungsteuerpflichtigen Erwerb i.H. von,- DM anzusetzen und im Übrigen die Klage abzuweisen,	34
hilfsweise,	35

die Revision zuzulassen.	36
Er hält an seiner im Veranlagungs- und Einspruchsverfahren vertretenen Auffassung fest, wonach der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft durch den Vertrag vom 20. Dezember 1991 nicht beendet worden und infolgedessen auch kein Ausgleichsanspruch zugunsten der Klägerin entstanden sei. Zur Begründung führt er unter weitgehender Bezugnahme auf die Rechtsbehelfsentscheidung vom 4. Juni 1998 aus:	37
Die Begründung der Forderung aus dem vorzeitigen Zugewinnausgleich stelle eine gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG schenkungsteuerpflichtige Zuwendung an die Klägerin dar, weil ihr Ehemann ihr das Vermögen übertragen habe, ohne hierzu rechtlich verpflichtet gewesen zu sein. Eine dahingehende Verpflichtung habe sich insbesondere nicht aus einem Anspruch der Klägerin auf Zugewinnausgleich ergeben. Denn ein solcher Anspruch habe im Zeitpunkt der Zuwendung nicht existiert.	38
Die Entstehung der Ausgleichsforderung setze grundsätzlich die Beendigung der Zugewinnngemeinschaft voraus. Daran fehle es im vorliegenden Fall. Entgegen der Auffassung der Klägerin könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft aufgrund des notariellen Vertrags vom 20. Dezember 1991 mit Ablauf dieses Tages beendet und mit Beginn des folgenden Tages wieder neu begründet worden sei. Ein Wechsel des Güterstands - zumindest für eine logische Sekunde - sei vorliegend nicht eingetreten. In dem notariellen Vertrag sei unstreitig kein anderer Güterstand als der der Zugewinnngemeinschaft vereinbart worden mit der Folge, dass dieser ununterbrochen fortbestanden habe.	39
Die Regelung in § 1408 BGB möge zwar den Ausgleich des Zugewinns auch bei fortbestehendem Güterstand erlauben, so dass ein solcher Vertrag auch ohne ausdrückliche Vereinbarung einer Güterstandsänderung zivilrechtlich wirksam sei. Nach § 5 Abs. 2 ErbStG gehöre eine Ausgleichsforderung indes nur dann nicht zum Erwerb i.S. der §§ 3 und 7 ErbStG, wenn der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft - was hier nicht geschehen sei - in anderer Weise als durch Tod eines Ehegatten beendet oder der Zugewinn nach § 1371 Abs. 2 BGB ausgeglichen werde. Nach dem die Finanzverwaltung bindenden ländereinheitlichen Erlass vom 29. Juli 1997 sei, wenn die Ehegatten - wie im Streitfall - freiwillig einen vorzeitigen Ausgleich des bisher erzielten Zugewinns vereinbarten, ohne den gesetzlichen Güterstand zu beenden, die dadurch begründete Ausgleichsforderung als steuerbare unentgeltliche Zuwendung gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu erfassen.	40
Im vorliegenden Fall sei auch der subjektive Tatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt. Es sei davon auszugehen, dass der Ehemann der Klägerin in dem Bewusstsein gehandelt habe, seiner Ehefrau - der Klägerin - unentgeltlich Vermögenswerte zuzuwenden. Beide Ehegatten hätten seinerzeit gewusst, dass der Klägerin ohne Auflösung der Ehe kein Anspruch auf Begründung einer Zugewinnausgleichsforderung zugestanden hätte. Ihr Ehemann habe ihr diesen Anspruch freiwillig und ohne sonstigen Rechtsgrund eingeräumt.	41
Da die Klägerin selbst vorgetragen habe, dass einziger Vertragszweck die Steuerersparnis und nicht der Wille zum Güterstandswechsel gewesen sei, könne zudem das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs i.S. des - auch im	42
Schenkungssteuerrecht anwendbaren - § 42 AO nicht ausgeschlossen werden.	43
Dass tatsächlich kein anderer Güterstand als derjenige der Zugewinnngemeinschaft gewollt gewesen sei, ergebe sich auch aus dem Umstand, dass die Ehegatten in dem notariellen	44

Vertrag vom 20. Dezember 1991 ausdrücklich offen gelassen hätten, welche güterrechtliche Regelung sie für die juristische Sekunde bis zum Beginn des 21. Dezember 1991 wünschten. Es sei nach alledem anzunehmen, dass der Vertrag vom 20. Dezember 1991 nur auf die Festlegung der bis zu diesem Tag entstandenen Zugewinnausgleichsforderung gerichtet gewesen sei. § 1414 BGB sei daher nicht uneingeschränkt anwendbar. Er enthalte eine Auslegungsregel für den - hier eben nicht vorliegenden - Fall, dass die Beteiligten eine Änderung des Güterstands herbeiführen wollten.	
Auch die Stundungsabrede spreche dafür, dass die Vereinbarung vom 20. Dezember 1991 zu keinerlei Konsequenzen mit Ausnahme der Ersparnis von Erbschaft- und Schenkungsteuer habe führen sollen.	45
Soweit die Klägerin zumindest eine Herabsetzung des Erwerbswerts auf den Wert der ihr übertragenen Beteiligung begehre, könne dem nach Maßgabe folgender Berechnung stattgegeben werden:	46
Vertraglich festgelegter Ausgleich,- DM	47
./.. Verzinsung auf Lebenszeit (1,5%),- DM	48
<u>./.. Zinsverlust wegen Stundung,- DM</u>	49
tatsächliche Ausgleichsforderung,- DM.	50
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Prozessakte sowie der dem Verfahren beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten ergänzend Bezug genommen.	51
<u>ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE:</u>	52
Die Klage ist begründet.	53
Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Ehemann der Klägerin dieser mit notariellem Vertrag vom 20. Dezember 1991 unentgeltlich eine Forderung i.H. von,- DM zugewandt hat (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).	54
1. Gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. 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.	55
Im Streitfall ist der Steuertatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mangels Vorliegen einer freigebigen Zuwendung nicht erfüllt. Die im notariellen Ehevertrag vom 20. Dezember 1991 berechnete Forderung der Klägerin ist als Ausgleichsforderung i.S. der §§ 1378 BGB, 5 Abs. 2 ErbStG nicht schenkungsteuerbar.	56
a) Nach § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB entsteht die Ausgleichsforderung mit der Beendigung des Güterstands.	57
aa) Beendet werden kann der Güterstand unter anderem durch Ehevertrag (§ 1408 BGB). Ehevertrag ist ein der notariellen Form (§ 1410 BGB) bedürftiger Vertrag zwischen	58

Ehegatten, der ihre künftigen oder bestehenden güterrechtlichen Verhältnisse, d.h. die nicht zu den allgemeinen Ehwirkungen 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).

bb) Die zwischen der Klägerin und ihrem Ehemann am 20. Dezember 1991 bei gleichzeitiger Anwesenheit vor einem Notar in getroffenen, ausdrücklich deutschem Recht unterstellten Vereinbarungen erfüllen sowohl in formeller (§ 1410 i.V.m. § 128 BGB, Art. 15 Abs. 2, Art. 11 Abs.1 EGBGB) als auch in materiell-inhaltlicher Hinsicht die Voraussetzungen eines Ehevertrags i.S. der §§ 1408, 1410 BGB. 59

(1) Dass die Klägerin und ihr Ehemann als österreichische Staatsangehörige den Vertrag vor einem niederländischen Notar abgeschlossen haben, steht seiner Formgültigkeit nicht entgegen. Ein Rechtsgeschäft ist gemäß Art. 11 Abs. 1 EGBGB formgültig, wenn es die Formerfordernisse des Rechts, das auf den Gegenstand bildende Rechtsverhältnis anzuwenden ist, oder des Rechts des Staates erfüllt, in dem es vorgenommen wird. Welches Recht für das betreffende Rechtsgeschäft inhaltlich maßgebend ist, beurteilt sich nach den dafür geltenden Anknüpfungsregeln, bei einem Ehevertrag nach Art. 15 EGBGB (Palandt-Heldrich, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 61. Auflage, Art. 11 EGBGB Rz. 5). Da die Ehegatten nach Abs. 2 dieser Vorschrift unter anderem das Recht des Staates wählen können, in dem einer von ihnen seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, und sowohl die Klägerin als auch ihr Ehemann in Deutschland wohnhaft sind, ist ihre Entscheidung, den Ehevertrag formell und materiell nach deutschem Recht - und mithin auch nach §§ 1410, 128 BGB - abzuschließen, nicht zu beanstanden. 60

(2) Auch der Gegenstand der zwischen der Klägerin und ihrem Ehemann getroffenen Vereinbarungen entspricht dem typischen Regelungsinhalt eines Ehevertrags. Dies gilt namentlich für die unter Ziffer 1. des Vertrags getroffene Vereinbarung, den seit dem 28. Januar 1971 bestehenden Güterstand der Zugewinnngemeinschaft mit Ablauf des 20. Dezembers 1991 "zu beenden". Diese Vereinbarung ist zivilrechtlich wirksam mit der aus § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB resultierenden Rechtsfolge, dass die Ausgleichsforderung der Klägerin am 20. Dezember 1991 in der vertraglich festgelegten Höhe entstanden ist. 61

cc) Der Entstehung des Ausgleichsanspruchs steht die Regelung in Ziffer 3 a) des Vertrags, wonach die Ausgleichsforderung nur an die gemeinschaftlichen Abkömmlinge der Ehegatten abtretbar sein sollte, nicht entgegen. 62

Zwar verstößt die Beschränkung der Zessionsbefugnis gegen § 137 Satz 1 BGB i.V.m. § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB, der - für die Parteien unabdingbar - vorschreibt, dass die Ausgleichsforderung ab dem Zeitpunkt ihrer Entstehung vererblich und übertragbar ist. Dieser zur Nichtigkeit des Abtretungsverbots führende Gesetzesverstoß berührt jedoch nicht die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen des Ehevertrags. Aus dem Gesetzeszweck des § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB, die Ehegatten vor sich selbst zu schützen (Gernhuber in Münchner Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 3. Auflage § 1378 Rzn. 21 und 35), folgt - ohne Rückgriff auf § 139 BGB - , dass an die Stelle der von der Nichtigkeit unmittelbar betroffenen Vertragsteile die gesetzliche Regelung, d.h. die uneingeschränkte Übertragbarkeit des Ausgleichsanspruchs tritt (Hefermehl in Bürgerliches Gesetzbuch, Kohlhammer - Kommentar, § 139 Rz. 49, Mayer-Maly in Münchner Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 139 Rzn. 3 und 30). 63

dd) Der notarielle Ehevertrag vom 20. Dezember 1991 ist auch nicht infolge Sittenwidrigkeit (§ 138 Abs. 1 BGB) nichtig.

Zwar kann ein Rechtsgeschäft, das die Benachteiligung von Gläubigern eines Ehegatten zur Folge hat, - ungeachtet der Anfechtungsmöglichkeiten nach §§ 3, 4 AnfG - gegen die guten Sitten verstoßen (Palandt-Diederichsen, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 50. Auflage, § 1378 Rz. 13). Konkrete Anhaltspunkte für eine derartige Gläubigerbenachteiligung liegen im Streitfall indes nicht vor. Aus der als außersteuerlichen Grund für den vorzeitigen Zugewinnausgleich angegebenen - rein hypothetischen - Überlegung der Klägerin, eine mögliche zukünftige Haftungsinanspruchnahme ihres Ehemannes durch Gläubiger des Bankhauses könnte bei einer späteren Beendigung des Güterstands zu einer Verminderung ihrer Ausgleichsforderung führen, ergibt sich nicht, dass ein Zugriff der Bankengläubiger auf das Vermögen ihres Ehemannes auch tatsächlich konkret bevorstand.

b) Entgegen der Auffassung des Beklagten ist der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft auch i. S. der §§ 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB, 5 Abs. 2 ErbStG "beendet" worden mit der gesetzlich zwingenden Folge, dass im Zeitpunkt der Beendigung eine Ausgleichsforderung zugunsten der Klägerin entstanden ist.

aa) Beendet ist der Güterstand, wenn er - wie es in § 1408 Abs. 1 BGB heißt - "aufgehoben" wird. Vor dem Hintergrund des im Güterrecht geltenden Grundsatzes der Vertragsfreiheit (§ 1408 BGB) ist es den Ehegatten unbenommen, den vereinbarten Güterstand jederzeit aufzuheben oder zu ändern. Dies schließt nach allgemeiner Meinung im zivilrechtlichen Schrifttum auch die Möglichkeit ein, unmittelbar nach Beendigung der Zugewinnngemeinschaft zu derselben zurückzukehren (Schotten, Neue Juristische Wochenschrift - NJW - 1990, 2841, 2846, Hüttemann, Der Betrieb - DB - 1999, 248, 249). Anhaltspunkte dafür, dass zwischen der Aufhebung des Güterstands der Zugewinnngemeinschaft und ihrer Neubegründung eine bestimmte - wie auch immer zu quantifizierende - Mindestzeitspanne liegen muss, während derer die Ehegatten in einem anderen Güterstand leben, ergeben sich weder aus dem Wortlaut des § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB noch aus seiner Entstehungsgeschichte oder aus dem Normzweck. Insbesondere ist zivilrechtlich kein Grund ersichtlich, der es rechtfertigen könnte, die den Ehegatten durch § 1408 BGB grundsätzlich eingeräumte Vertragsautonomie insoweit einzuschränken.

Der Begriff der "Beendigung", der sich - in abgewandelter Form - auch in den Vorschriften der §§ 1362 Abs. 2 Satz 2 ("endet"), 1371 Abs. 1, 1372 BGB ("beendet") wiederfindet, beschränkt sich auf die - in die Vergangenheit gerichtete - Aussage, dass der bis zu diesem Zeitpunkt bestehende Güterstand der Zugewinnngemeinschaft "aufgehoben" (§ 1408 Abs. 1 BGB) wird. Damit ist jedoch nichts über die künftige Gestaltung der güterrechtlichen Verhältnisse gesagt. Insbesondere steht der "Beendigung" der Zugewinnngemeinschaft begrifflich nicht deren erneute Begründung entgegen. Weder dem Begriff der "Beendigung" noch dem Institut der Zugewinnngemeinschaft ist "Einmaligkeit" in dem Sinne immanent, dass eine oder mehrere Wiederholungen ausgeschlossen wären. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Normzweck des § 1378 Abs. 3 BGB, der sich darauf beschränkt, den Zeitpunkt des Entstehens der Ausgleichsforderung zu bestimmen und deren Zirkulationsfähigkeit zu regeln (Gernhuber, a.a.O., § 1378 Rz. 1).

bb) Ausgehend von diesen Überlegungen liegt im Streitfall eine Güterstandsbeendigung i.S. des § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB vor. In Ziffer 1 der notariellen Vertragsurkunde ist ausdrücklich und unmissverständlich bestimmt, dass die Klägerin und ihr Ehemann mit Ablauf des 20. Dezember 1991 den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft "beenden". Dass sie diesen Güterstand mit Beginn des auf die Beendigung folgenden Tages erneut begründet haben,

schließt die Annahme der vorherigen Beendigung i.S. des § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB nicht aus.

c) Die Tatsache, dass es zivilrechtlich zulässig ist, den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft aufzuheben und nach Zwischenschaltung einer - beliebig langen - Phase der Gütertrennung (§ 1414 BGB) erneut zu begründen, ist auch im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht zu beachten. 70

aa) Dies ergibt sich, abgesehen von der grundsätzlichen Anknüpfung des ErbStG an zivilrechtliche Vorgänge, aus der ausdrücklichen Bezugnahme des § 5 Abs. 2 ErbStG auf § 1378 BGB (vgl. zu § 5 Abs. 1 ErbStG a.F.: BFH-Urteil vom 28. Juni 1989 II R 82/86, BStBl. II 1989, 897). Indem der Gesetzgeber dieselben Begriffe ("Ausgleichsforderung" und "Beendigung" bzw. "beendet") sowohl in § 1378 BGB als auch in § 5 Abs. 2 ErbStG verwendet und dem Begriff der "Ausgleichsforderung" außerdem einen Klammerzusatz mit Verweisung auf § 1378 BGB hinzugefügt hat, hat er eindeutig zu erkennen gegeben, dass die Bedeutung dieser Tatbestandsmerkmale in beiden Rechtsgebieten die nämliche ist. 71

bb) Die demgegenüber vertretene Auffassung, die Nichtsteuerbarkeit nach § 5 Abs. 2 ErbStG erfordere eine Totalbeendigung des gesetzlichen Güterstands, findet weder im Text noch in der Begründung des Gesetzes eine Stütze. 72

(1) Nach dem Wortlaut der Vorschrift ist lediglich erforderlich, dass die Zugewinnngemeinschaft "beendet" wird. Anhaltspunkte dafür, dass der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft nach seiner Beendigung später nicht mehr oder erst nach Ablauf einer bestimmten Zeit wieder begründet werden darf, lassen sich weder dem Begriff der "Beendigung" noch den übrigen Tatbestandsmerkmalen des § 5 Abs. 2 ErbStG entnehmen. Insoweit gelten dieselben Erwägungen wie bei der Auslegung des § 1378 Abs. 3 BGB. 73

(2) Die Annahme, § 5 Abs. 2 ErbStG betreffe nur die Fälle der endgültigen Beendigung des Güterstands, lässt sich auch nicht unter Hinweis auf die Entstehungsgeschichte der Norm begründen (vgl. Hüttemann, DB 1999, 248, 251). Ausweislich der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. VI / 3418, S.63) stellt die Vorschrift klar, "...dass in den Fällen, in denen es tatsächlich zu einer güterrechtlichen Abwicklung der Zugewinnngemeinschaft kommt, die Ausgleichsforderung steuerfrei ist." Dieser Klarstellung liegt die Erkenntnis zugrunde, dass die Ausgleichsforderung und damit die Teilhabe am Zugewinn nicht auf einer Schenkung oder sonstigen freigebigen Zuwendung des ausgleichspflichtigen Ehegatten beruht, sondern als gesetzlicher Reflex aus der Beendigung des Güterstands entsteht. Da dieser nach § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB zwingende Automatismus zwischen Güterstandsbeendigung und Forderungsentstehung unabhängig davon ausgelöst wird, ob und wann die Ehegatten den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft später erneut begründen, kann die Vorschrift des § 5 Abs. 2 ErbStG - zumal sie ausdrücklich auf § 1378 BGB Bezug nimmt - nicht entgegen der zivilrechtlichen Wertung auf die Fälle der Totalbeendigung beschränkt werden. 74

(3) Das Erfordernis einer Totalbeendigung des Güterstands kann auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 2.März.1994 II R 59/92 (BStBl. II 1994, 366) hergeleitet werden. 75

Das zur Begründung dieser Entscheidung angeführte Argument, die Korrekturvorschrift des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG verlöre ihren Sinn, wenn der Gesetzgeber den sogenannten vorweggenommenen Zugewinnausgleich für nicht steuerbar gehalten hätte, betrifft nicht den hier streitigen Fall einer durch vertragliche Güterstandsbeendigung kraft Gesetzes entstandenen Ausgleichsforderung, sondern ohne Güterstandsbeendigung oder sonstige ehevertragliche Grundlage vorgenommene Vermögensübertragungen des einen auf den 76

anderen Ehegatten. Auf solche - die güterrechtliche Lage nicht beeinflussenden - Zuwendungen ist § 5 Abs. 2 ErbStG nicht anwendbar. Derartige Vermögensübertragungen sind als gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtige Vausempfänge (§ 1380 BGB) auf die bei Beendigung der Zugewinnngemeinschaft entstehende Ausgleichsforderung anzurechnen mit der Folge, dass insoweit die Schenkungsteuer mit Wirkung für die Vergangenheit erlischt (§ 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).

Damit ist indes nichts über die Steuerbarkeit der Ausgleichsforderung gesagt, die gemäß § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB als gesetzlicher Reflex aufgrund einer ehevertraglich vereinbarten Güterstandsbeendigung entsteht. Zwar ist § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG hier insoweit nicht anwendbar, als hinsichtlich des ehevertraglich geregelten Ausgleichszeitraums keine weitere Ausgleichsforderung mehr entstehen kann, auf die die Ausgleichsleistung nach § 1380 BGB angerechnet werden könnte (Hüttemann, DB 1999, 248, 251). § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG wird dadurch aber nicht sinnlos. Vielmehr behält er seine Bedeutung für Zuwendungen innerhalb des jeweiligen Ausgleichszeitraums, indem jeweils bis zum Zeitpunkt des zwischenzeitlichen Zugewinnausgleichs erfolgte unbenannte Zuwendungen und Schenkungen gemäß § 1380 BGB als Vausempfang auf die bis dahin entstandene Ausgleichsforderung angerechnet werden.

77

d) Der notarielle Ehevertrag vom 20. Dezember 1991 stellt kein - für die Besteuerung unerhebliches (§ 41 Abs. 2 Satz 1 AO) - Scheingeschäft i. S. des § 117 Abs. 1 BGB dar.

78

aa) Ein Scheingeschäft i.S. der §§ 117 Abs. 1 BGB, 41 Abs. 2 AO liegt vor, wenn die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein eines Rechtsgeschäfts hervorrufen, die mit dem Geschäft verbundenen Rechtsfolgen aber nicht eintreten lassen wollen (BGH-Urteil vom 24. Januar 1980 III ZR 169/78, NJW 1980, 1572, 1573, BFH-Urteil vom 9. November 1994 XI R 61/93, BFH/NV 1995, 659, Palandt - Heinrichs, a.a.O., § 117 Rz. 3, Klein / Brockmeyer, Abgabenordnung, Kommentar, 7. Auflage, § 41 Rz. 23 m.w.N., Tipke / Kruse, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 16. Auflage, AO § 41 Tz. 65, m.w.N.). Für die Tatbestandserfüllung nach § 117 Abs. 1 BGB reicht es nicht aus, dass die Parteien die durch das Geschäft typischerweise eintretenden Rechtswirkungen lediglich einschränken oder modifizieren (Palandt - Heinrichs, a.a.O., § 117 Rz. 5). Die Annahme eines Scheingeschäfts ist ausgeschlossen, wenn der von den Parteien erstrebte Rechtserfolg gerade die Gültigkeit des Rechtsgeschäfts voraussetzt (BGH-Urteil vom 5. Juli 1993 II ZR 114/92, NJW 1993, 2609, Palandt - Heinrichs, a.a.O., § 117 Rz. 4). Ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich des § 117 Abs. 1 BGB fallen sogenannte Umgehungsgeschäfte, die sich dadurch auszeichnen, dass sie von den Vertragsbeteiligten wirklich gewollt und mit dem Ziel gewählt worden sind, die bei "normaler" Vertragsgestaltung entstehende Steuer zu vermeiden (BFH-Urteil vom 21. Oktober 1988 III R 194/84, BStBl. II 1989, 216, Klein / Brockmeyer, a.a.O., § 41 Rz. 25, Kühn / Hofmann, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung - Nebengesetze, 17. Auflage, AO § 41, Bem. 2a, sowie Palandt - Heinrichs, a.a.O., § 117 Rz. 5).

79

bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen handelt es sich bei dem notariellen Ehevertrag vom 20. Dezember 1991 nicht um ein Scheingeschäft i.S. der §§ 117 Abs. 1 BGB, § 41 Abs. 2 AO. Der Abschluss dieses Vertrags sollte nicht lediglich den Anschein einer güterrechtlichen Regelung erwecken, die damit verbundenen Rechtsfolgen, namentlich die Entstehung der Ausgleichsforderung (§ 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB), aber vermeiden. Der Klägerin kann auch nicht entgegengehalten werden, dass die Vereinbarungen zwar darauf abzielten, die - gemäß § 5 Abs. 2 ErbStG nicht steuerbare - Ausgleichsforderung zur Entstehung zu bringen, dass jedoch, wie die sofortige Wiederbegründung der Zugewinnngemeinschaft zeige, eine

80

Beendigung des Güterstands in Wahrheit nicht gewollt gewesen sei. Insoweit ist zum einen zu beachten, dass der auf die Rechtsfolge des § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB gerichtete Wille, die Ausgleichsforderung kraft Gesetzes entstehen zu lassen, eine zivilrechtlich wirksame Güterstandsbeendigung denknotwendig voraussetzt und dass diese - wenn auch nur als Zwischenziel - von dem Rechtsfolgewillen der Parteien miterfasst wird. Zum anderen sind unwahre Angaben im Zusammenhang mit dem Abschluss eines Rechtsgeschäfts nicht geeignet, dieses zum Scheingeschäft zu machen, wenn eine als gewollt bezeichnete Rechtsfolge - wie hier - wirklich gewollt wird (BFH in BStBl. II 1989, 216, 218).

Auch der Umstand, dass die Ehegatten entgegen § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB die Abtretbarkeit der Ausgleichsforderung eingeschränkt und deren Stundung bis zum Tod des Ausgleichsverpflichteten vereinbart haben, rechtfertigt nicht die Annahme eines Scheingeschäfts. 81

Weder die Stundungsabrede noch das Zessionsverbot hindern die mit Abschluss eines Güterrechtsvertrags typischerweise eintretende Rechtsfolge, i.e. die Entstehung der Ausgleichsforderung gemäß § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB. Während durch die erstgenannte, aufgrund der Vertragsautonomie zulässige (vgl. § 1382 BGB) Vereinbarung lediglich die Fälligkeit des Anspruchs aufgeschoben wird, entfaltet die Abtretungsbeschränkung - wie bereits dargelegt - wegen der Verletzung zwingender Schutzvorschriften ohnehin keine Rechtswirkungen. 82

e) Auch dem Einwand des Beklagten, der notarielle Ehevertrag vom 20. Dezember 1991 sei rechtsmissbräuchlich i.S. des § 42 AO, vermag der Senat nicht zu folgen. 83

Nach § 42 Satz 1 AO kann das Steuergesetz nicht durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht (§ 42 Satz 2 AO). 84

aa) Es ist bereits fraglich, ob § 42 AO überhaupt auf Fälle der vorliegenden Art, d.h. notariell beurkundete Ehe- bzw. Güterrechtsverträge, angewendet werden kann. 85

Zwar hat der BFH mit Beschluss vom 24. Mai 2000 (II B 74/99, BFH/NV 2001, 162) klargestellt, dass die Vorschrift uneingeschränkt für alle Steuerarten und somit auch im Erbschaftsteuerrecht gilt. Hierzu hat er ausgeführt, dass sich der im BFH-Urteil vom 29. Oktober 1986 (I R 202/82, BStBl. II 1987, 308) angestellten Überlegung, der Anwendungsbereich des § 42 AO sei auf solche Gestaltungen beschränkt, die einer besonderen ggf. vom Zivilrecht abweichenden steuerrechtlichen Beurteilung zugänglich seien, kein allgemeines Anwendungsverbot für die Erbschaftsteuer entnehmen lasse. Allerdings könne sich - wie es in den Beschlussgründen weiter heißt - aus der unterschiedlichen Struktur der gesetzlichen Regelungen für die einzelnen Steuern ein unterschiedlich großer Anwendungsbereich für § 42 AO ergeben. 86

bb) Ob § 42 AO ausgehend von dieser Rechtsprechung im Rahmen der §§ 5 Abs. 2, 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG von vornherein keine Anwendung findet, weil § 5 Abs. 2 ErbStG ausdrücklich auf §§ 1371 Abs. 2, 1378 BGB Bezug nimmt und infolgedessen eine zivilrechtlich zulässige Gestaltung auch steuerrechtlich zu beachten ist, kann indes dahingestellt bleiben. Denn selbst wenn § 42 AO bei der schenkungsteuerrechtlichen Beurteilung zivilrechtlich wirksamer Güterrechtsvereinbarungen grundsätzlich zum Zuge käme, lägen die Voraussetzungen für einen Gestaltungsmissbrauch im Streitfall nicht vor. 87

(1) § 42 AO versagt die Berufung auf die auf der Grundlage der Privatautonomie gewählte zivilrechtliche Form dann, wenn die Prüfung der rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen, die formal nicht der in dem Steuergesetz bezeichneten typischen wirtschaftlichen Form entsprechen, ergibt, dass der zum Ausdruck kommende rechtsgeschäftliche Wille der im Steuergesetz umschriebenen typischen zivilrechtlichen Gestaltung entspricht. Eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung ist danach anzunehmen, wenn die Parteien unter Ausnutzung einer zivilrechtlichen Wahlmöglichkeit, also der Möglichkeit verschiedener Gestaltungsformen, den vom Steuergesetz erfassten "angemessenen" Weg vermeiden und statt dessen einen Weg beschreiten, der zwar nach der Wertung des Steuergesetzes ebenfalls besteuierungswürdig ist, aber als solcher keinen Steuertatbestand erfüllt (BFH-Urteile vom 1. März 1994 II R 82/91, BFH/NV 1994, 903, und vom 1. Juni 1994 II R 48/93, BFH/NV 1995, 162, 163). Der durch die tatsächlich gewählte Gestaltung "verdeckte", nach der Wertung des Steuergesetzes angemessene zivilrechtliche Gestaltungsweg muss den Parteien daher als eigentlich naheliegende Möglichkeit zur Erreichung ihres wirtschaftlichen Ziels zur Verfügung gestanden haben (BFH-Urteil vom 31. Juli 1991 II R 79/88, BFH/NV 1992, 410, und BFH in BFH/NV 1995, 162, 164).

Allerdings können wirtschaftliche oder in sonstiger Hinsicht beachtliche Gründe, die zur Wahl des ungewöhnlichen Weges geführt haben, der Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs entgegenstehen (Kühn / Hofmann, a.a.O., AO § 42 Bem. 2, m.w.N., Tipke / Kruse, a.a.O., AO § 42 Tz. 39, BFH-Urteil vom 17. Januar 1991 IV R 132/85, BStBl. II 1991, 607, 609, m.w.N.). Gründe nichtsteuerlicher Art, die für die gewählte Vertragsgestaltung von beachtlicher Bedeutung sind, können den Verdacht eines Missbrauchs entkräften (Kühn / Hofman, a.a.O., AO § 42 Bem. 2).

(2) Im Streitfall hat die Klägerin beachtliche außersteuerliche Gründe für den Abschluss des notariellen Ehevertrags dargelegt.

Hierzu hat sie ausgeführt, im Falle einer Inanspruchnahme ihres Ehemannes als persönlich haftender Gesellschafter des Bankhauses durch die Gesellschaftergläubiger würde sich das Vermögen ihres Ehemannes verringern mit der Folge, dass ihr - der Klägerin - derzeitiger Ausgleichsanspruch bei einer späteren Güterstandsbeendigung geschmälert würde oder sogar eine Ausgleichsverpflichtung gegenüber ihrem Ehemann eintreten könnte. Diese bürgerlichrechtlich motivierte Überlegung ist auch im Schenkungsteuerrecht zu beachten.

Dass die Gläubiger des Bankhauses - nach Ablauf der Anfechtungsfrist des § 4 Abs. 1 AnfG - auch dann nicht mehr auf das Vermögen des Ehemannes der Klägerin zugreifen könnten, wenn dieser ihr eine Forderung in entsprechender Höhe gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unentgeltlich zugewandt hätte, macht den von den Ehegatten beschrittenen Weg nicht unangemessen und damit rechtsmissbräuchlich.

Zum einen ist zu berücksichtigen, dass jedenfalls künftige Gläubiger keinen Anspruch darauf haben, dass ein einmal bestehender Güterstand aufrechterhalten wird und damit eine Zugriffsmöglichkeit, die sie bei Fortbestand des Güterstands gehabt hätten, erhalten bleibt (sog. "Vorrang" der Ehevertragsfreiheit vor der Schenkungsanfechtung, vgl. Gaul in Bürgerliches Gesetzbuch, Kohlhammer - Kommentar, § 1408 Rz. 21 m.w.N.). Insoweit ist eine Vermögensverlagerung auf den Ehegatten durch ehevertragliche Beendigung des Güterstands - anders als eine Einzelzuwendung im Wege der Schenkung - "anfechtungssicher".

Zum anderen werden durch den Abschluss eines Ehevertrags weitere - spezifisch güterrechtliche - Wirkungen herbeigeführt, die durch Einräumung einer Forderung im Wege der unbenannten Zuwendung nicht erreicht werden könnten. Insoweit ist insbesondere zu beachten, dass für die in den Ausgleichsvertrag einbezogenen Sachverhalte künftig keine Ausgleichsforderung mehr entstehen kann. Wird daher - wie hier - der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft erneut begründet, bleibt bei dessen späterer Beendigung durch Tod oder Scheidung der im Ausgleichsvertrag geregelte Zeitraum außer Betracht (Hüttemann, DB 1999, 248, 250). Hätte der Ehemann der Klägerin dieser eine Forderung i.H. von 13.233.000,- DM geschenkt bzw. gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG freigebig zugewandt, anstatt durch ehevertragliche Beendigung des Güterstands die Zugewinnausgleichsforderung zur Entstehung zu bringen, würde die schenkweise begründete Forderung - ohne die güterrechtlichen Verhältnisse zu beeinflussen - lediglich als Vorausempfang i.S. des § 1380 BGB auf eine spätere Ausgleichsforderung angerechnet.

Schließlich darf bei Prüfung der Frage, ob die von der Klägerin und ihrem Ehemann gewählte Gestaltung unangemessen ist, der Sinn und Zweck der Zugewinnngemeinschaft nicht außer Acht gelassen werden. Die Zugewinnngemeinschaft beruht auf dem Gedanken, dass die Eheleute an dem, was sie während der Ehe erarbeiten, auch beide gemeinsam teilhaben sollen, weil der Erwerb auf der vielgestaltigen Zusammenarbeit der Eheleute beruht oder wenigstens durch die Funktionsteilung in der Ehe weitgehend erleichtert wurde (Beitzke / Lüderitz, Familienrecht, 25. Auflage, S. 120, Hüttemann, DB 1999, 248, 249). Vor dem Hintergrund dieser Überlegung entspricht es dem aner kennenswerten Interesse des ausgleichsberechtigten Ehegatten, nicht erst bei Beendigung der Ehe durch Tod oder Scheidung, sondern schon während ihres Bestehens an dem bereits erwirtschafteten Zugewinn des ausgleichspflichtigen Ehegatten teilzuhaben (vgl. auch Hüttemann, DB 1999, 248, 249). Dass das Ziel, den wirtschaftlich schwächeren Ehegatten vorzeitig finanziell abzusichern, auch durch eine - bei der späteren Güterstandsbeendigung als Vorausempfang (§ 1380 BGB) anzurechnende - Vermögensverlagerung im Wege der unbenannten Zuwendung erreicht werden kann, rechtfertigt nicht die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs. Denn der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet, den Sachverhalt so zu gestalten, dass ein Steueranspruch entsteht. Vielmehr steht es ihm frei, die Steuer zu vermeiden und eine Gestaltung zu wählen, die eine geringere Steuerbelastung nach sich zieht (Tipke / Kruse, a.a.O., AO § 42 Tz. 39). 95

Nach alledem ist die durch den Ehevertrag vom 20. Dezember 1991 zivilrechtlich wirksam vereinbarte Güterstandsbeendigung auch schenkungsteuerrechtlich zu beachten mit der Folge, dass die gemäß § 1378 Abs. 3 Satz 1 BGB zugunsten der Klägerin entstandene Ausgleichsforderung nicht steuerbar (§ 5 Abs. 2 ErbStG) und die angefochtene Schenkungsteuerfestsetzung rechtswidrig ist. Dass die vertraglich festgelegte Ausgleichsforderung überhöht sein und infolgedessen eine teilweise freigebige Zuwendung an die Klägerin vorliegen könnte (vgl. hierzu z.B. BFH in BStBl. II 1989, 897, 898, sowie Meincke, a.a.O., § 5 Rz. 41), hat der Beklagte weder vorgetragen noch ergeben sich diesbezügliche Anhaltspunkte aus dem Inhalt der Akten. 96

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO; die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 97

3. Die Revision ist wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen. 98

