
Datum: 18.01.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 513/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:0118.7K513.16.00

Tenor:

Der Schenkungsteuerbescheid auf den 08.06.2001, Steuernummer 1, vom 06.10.2014 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 04.02.2016 werden aufgehoben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand

- | | |
|--|---|
| | 1 |
| Die Beteiligten streiten über das rückwirkende Erlöschen der Schenkungsteuer auf den 08.06.2001 nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG wegen der Anrechnung von Zuwendungen auf einen Zugewinnausgleichsanspruch der Klägerin. | 2 |
| Die Klägerin lebte mit ihrem am01.2010 verstorbenen Ehemann, A1, in dem Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. | 3 |
| Das Vermögen der Klägerin hatte im Zeitpunkt der Eheschließung einen Wert von 186.911 €, im Zeitpunkt des Todes ihres Ehemannes einen Wert von 13.360.217 €. | 4 |
| Ihr verstorbener Ehemann verfügte im Zeitpunkt der Eheschließung über ein Vermögen im Wert von 9.345.550 € und im Zeitpunkt seines Todes über ein Vermögen im Wert von 18.169.550 €. Diese Werte sind zwischen den Beteiligten unstreitig. | 5 |

Zu seinen Lebzeiten hatte A1 der Klägerin Vermögenswerte in Höhe von insgesamt 12.432.334 € ohne Gegenleistung zugewendet:

6

Datum	Wert der Zuwendung
31.12.1999	186.932 €
08.06.2001	308.055 €
13.08.2003	251.544 €
12.06.2006	6.252.423 €
31.05.2008	5.433.381 €
Summe gerundet	12.432.335 €

7

Für die hier streitgegenständliche Schenkung vom 08.06.2001 setzte der Beklagte auf der Grundlage der am 01.12.2011 abgegebenen Schenkungssteuererklärung mit Bescheid vom 06.08.2012 unter Berücksichtigung des Vorerwerbes vom 31.12.1999 sowie eines Freibetrages nach § 16 ErbStG i.H.v. 600.000 DM die Schenkungssteuer auf 20.702 € fest (Steuernummer 1).

8

Hiergegen legte die Klägerin am 24.08.2012 Einspruch ein. Mit diesem machte sie geltend, ihr Zugewinnausgleichsanspruch gegenüber A1 i.H.v. 10.619.457 € führe dazu, dass die Vorschenkungen, die unter die Anrechnung auf den Zugewinnausgleich fallen würden, nicht als Erwerb von Todes wegen gelten würden. Die Schenkungssteuer würde damit rückwirkend erlöschen.

9

Mit dem nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 und § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geänderten Bescheid vom 17.10.2012, den er erstmals mit einem Vorbehalt der Nachprüfung versah, setzte der Beklagte die Schenkungssteuer auf 0 € herab. Den Wert des Erwerbs vom 08.06.2001 berücksichtigte er mit 0 €.

10

Unter dem 06.10.2014 erließ er einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid, der inhaltlich dem Erstbescheid vom 06.08.2012 entsprach. Hierin wurde der Nachprüfungsvorbehalt aufgehoben.

11

Mit weiterem Einspruch vom 07.11.2014 macht die Klägerin erneut geltend, dass der auf Basis des § 5 Abs. 1 ErbStG fiktiv zu ermittelnde Zugewinnausgleichsanspruch steuerfrei zu stellen sei. Dies erfolge bei einer Anrechnung von Vorschenkungen auf den Zugewinnausgleichsanspruch über die Regelung des § 29 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG, nach der für die angerechneten Beträge die Schenkungssteuer mit Wirkung für die Vergangenheit erlösche.

12

Durch Entscheidung vom 04.02.2016 wies der Beklagte den Einspruch zurück.

13

Er vertrat die Auffassung, dass ein Fall des § 29 ErbStG nicht vorliege. Diese Norm setze voraus, dass für Zwecke des § 5 ErbStG unentgeltliche Zuwendungen gem. § 1380 BGB auf die Zugewinnausgleichsforderung des überlebenden Ehegatten - tatsächlich und nicht nur

14

fiktiv - angerechnet worden seien. Da vorliegend der Zugewinn der Klägerin höher sei als der ihres verstorbenen Ehemannes, habe die Klägerin von vornherein keinen Zugewinnausgleichsanspruch. Wenn ein solcher Zugewinnausgleichsanspruch bereits dem Grunde nach nicht bestehe, könnten auch keine Schenkungen auf diesen angerechnet werden. Eine Anrechnung nach § 1380 BGB komme überhaupt erst in Betracht, wenn eine Ausgleichsforderung des überlebenden Ehegatten bestehe, wobei es keine Rolle spiele wie nach § 1380 Abs. 2 BGB die Ausgleichsforderung weiter berechnet werde; die dort vorgenommene Präzisierung der Rechenschritte sei erst von Bedeutung, wenn dem überlebenden Ehegatten überhaupt eine Ausgleichsforderung zustehe.

Mit ihrer Klage vom 26.02.2016 verfolgt die Klägerin ihr Begehren auf Steuerfreistellung der Schenkung vom 08.06.2001 nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG weiter. 15

Bei wortlautgetreuer Anwendung der § 29 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 iVm. § 5 Abs. 1 ErbStG seien die lebzeitigen Schenkungen des Erblassers i.H.v. 10.257.681 € steuerfrei. 16

Der BGH verlange in Fällen wie dem Vorliegenden zum einen eine Berechnung der Zugewinne ohne Anwendung des § 1374 Abs. 2 BGB und zum anderen eine zweistufige Berechnung im Rahmen des § 1380 BGB. Bei der zweistufigen Berechnung sei zunächst gemäß dem Wortlaut des § 1380 BGB die Zugewinnausgleichsforderung unter Außerachtlassung der Zuwendung zu ermitteln. D.h., das zugewandte Vermögen sei dem Endvermögen des Zuwendenden, nicht aber dem des Zuwendungsempfängers zuzuordnen. Übersteigen danach die Zuwendungen den so ermittelten Zugewinnausgleichsanspruch, habe eine zweite Berechnung zu erfolgen. Hierbei bleibe § 1380 BGB ohne Anwendung. Das OLG Frankfurt habe in seinem Urteil vom 16.11.2005 (6 UF 71/05, NJW 2006, 520) diese Rechenschritte anschaulich dargestellt, was vorliegend zu folgendem Ergebnis führen würde: 17

	Ehemann	Klägerin
Endvermögen laut Finanzamt	18.169.550 €	13.360.217 €
abzüglich Anfangsvermögen ohne § 1374 Abs. 2 BGB	./. 9.345.550 €	./. 186.911 €
Schenkungen	+ 12.432.334 €	./.12.432.334 €
= Zugewinn	= 21.256.334 €	= 740.972 €

18

Auf die sich hieraus ergebende Ausgleichsforderung i.H.v. 10.257.681 € (21.256.334 € abzgl. 740.972 € = 20.515.362 € : 2) seien wiederum die Zuwendungen anzurechnen. 19

Erst in einem zweiten Schritt ermittle das OLG dann den Anspruch des Zuwendenden und lasse nur bei dieser Berechnung § 1380 BGB außer Betracht. 20

Der Beklagte führe nur diesen zweiten Berechnungsschritt durch. Er meine deshalb, keine der lebzeitigen Schenkungen des Herrn A1 sei steuerfrei, da im Todeszeitpunkt nicht die Klägerin, sondern allenfalls Herr A1 einen Zugewinnausgleichsanspruch gehabt habe. Das Finanzamt rechne wie folgt: 21

	Ehemann	Klägerin

22

Endvermögen laut Finanzamt	18.169.550 €	13.360.217 €
abzüglich Anfangsvermögen ohne § 1374 Abs. 2 BGB	./. 9.345.550 €	./. 186.911 €
= Zugewinn	= 8.824.000 €	= 13.173.306 €

Da der Zugewinn der Klägerin höher sei als der ihres verstorbenen Gatten, unterlägen die lebzeitigen Schenkungen an die Klägerin in vollem Umfang der Schenkungsteuer. 23

Das Finanzamt verkenne, das § 1380 BGB nur bei der Berechnung des Zugewinnausgleichsanspruchs des Herrn A1, nicht aber bei der logisch vorrangigen Berechnung des Zugewinnausgleichsanspruchs der Klägerin außer Acht zu lassen sei. 24

Eine zweistufige Berechnung sei jedoch zivilrechtlich geboten. Sie komme auch in den Urteilen des OLG Frankfurt vom 16.11.2005 (6 UF 71/05, NJW 2006, 520) und dem von dem Beklagten zitierten Urteil des BGH vom 10.07.1991 (XII ZR 114/89, BGHZ 115,132) zum Ausdruck. 25

§ 1380 Abs. 2 S. 1 BGB regle, dass „bei der Berechnung der Ausgleichsforderung“ der Wert der Zuwendung dem Zugewinn des Ehegatten hinzugerechnet werde, der die Zuwendung gemacht habe. Ob eine Ausgleichsforderung bestehe, auf die die Zuwendung nach § 1380 Abs. 1 BGB angerechnet werden könne, könne mithin erst dann beurteilt werden, wenn der in § 1380 Abs. 2 BGB vorgesehene Rechenschritt vollzogen worden sei. § 1380 Abs. 2 BGB sei dementsprechend stets vor § 1380 Abs. 1 BGB anzuwenden. 26

Bei überschüssigen Zuwendungen erlösche die unter Beachtung des § 1380 Abs. 2 BGB ermittelte Zugewinnausgleichsforderung im Zeitpunkt der Beendigung der Zugewinnungsgemeinschaft nach § 1380 Abs. 1 BGB durch Anrechnung. Die Zugewinnausgleichsforderung bestehe lediglich eine juristische Sekunde lang. Soweit der Beklagte meine, der in § 1380 Abs. 2 BGB vorgesehene Rechenschritt sei ausschließlich „im Falle des § 1380 Abs. 1 BGB vorzunehmen“, stehe dies daher der klägerischen Auffassung nicht entgegen. Der Beklagte verkenne nur, dass § 1380 Abs. 1 BGB auch in den Fällen der überschüssigen Zuwendung zur Anwendung komme. Lediglich bei der - hier nicht relevanten - anschließenden Berechnung des Zugewinnausgleichsanspruchs des Zuwendenden finde die Norm keine Berücksichtigung. 27

Die beklagtenseits vertretene Auffassung widerspreche der oben zitierten BGH-Rechtsprechung, wonach § 1374 Abs. 2 BGB auf Zuwendungen zwischen Ehegatten keine Anwendung finden solle. Diese Auffassung begründe der BGH damit, dass ein sachgerechteres Ergebnis über die Anwendung des § 1380 Abs. 2 BGB erreicht werden könne, da schon nach dieser Norm das zugewendete Vermögen bei dem Zuwender und nicht bei dem Zuwendungsempfänger zu berücksichtigen sei. Einer Zurechnung des Vermögens zu dem Anfangsvermögen des Zuwendungsempfängers nach § 1374 Abs. 2 BGB bedürfe es daher nicht (vgl. BGH vom 26.11.1981 IX ZR 91/80, NJW 1982, 1093). Diese Rechtsprechung werde nicht konsequent umgesetzt, würde § 1380 BGB bei der Berechnung des Ausgleichsanspruchs des Zuwendungsempfängers von vornherein nicht berücksichtigt. 28

Der Fall, dass überhaupt keine Ausgleichsforderung bestehe, auf die eine Zuwendung nach § 1380 Abs. 1 BGB angerechnet werden könnte, liege nach der zivilrechtlichen Rechtsprechung folglich nur in den Fällen vor, in denen der Zugewinn des 29

Zuwendungsempfängers unter Berücksichtigung von § 1380 BGB - anders als hier - höher sei als der Zugewinn des Zuwendenden. Dies wäre der Fall, wenn Herr A1 seiner Ehefrau Vermögen zugewendet hätte, obwohl diese ohne die Zuwendung bereits den höheren Zugewinn erwirtschaftet hätte.

Unter Zugrundelegung der vorgenannten zweistufigen Berechnung seien gem. § 29 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 5 ErbStG lebzeitige Schenkungen des Herrn A1 i.H.v. 10.257.681 € steuerfrei. 30

Sowohl zivilrechtlich als auch nach § 5 Abs. 1 i.V.m. § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG sollten Ehegatten, die bereits zu Lebzeiten ihren Zugewinn ganz oder teilweise ausgleichen würden, nicht schlechter gestellt werden als Ehegatten, die dies erst im Zeitpunkt des Todes täten. Durch die von dem Beklagten vertretene Rechtsauffassung werde dieses Ergebnis nicht erreicht. Der vorliegende Fall zeige, dass ein Ehegatte, dem während der Zugewinnsgemeinschaft zuviel (und sei es nur 1 Cent) geschenkt wurde, die Steuerbefreiung für das von ihm während der Zugewinnsgemeinschaft miterarbeitete Vermögen in voller Höhe verliere. Dies stehe mit der Ausgestaltung des § 5 Abs. 1 ErbStG als Freibetragsregelung in Widerspruch. Mit dem von dem Beklagten vertretenen Alles-oder-Nichts-Prinzip würde § 29 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 5 ErbStG letztlich wie eine Freigrenze wirken. Darüber hinaus würde die Auffassung des Beklagten zu zufälligen Ergebnissen führen. Wäre z. B. der Wert des der Klägerin zugewendeten Vermögens in dem Zeitraum zwischen der Zuwendung und der Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft gesunken oder wäre das Vermögen aus anderen Gründen in dem Todeszeitpunkt des Herrn A1 nicht mehr bei der Klägerin vorhanden gewesen, wären § 1380 BGB anwendbar und die Zuwendung in Höhe von über 10 Millionen € steuerfrei gewesen. Ein solches von Zufälligkeiten abhängiges Besteuerungsergebnis wäre jedoch mit dem Ziel und der Rechtfertigung des ErbStG, den Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, die der Erwerber erfährt, zu besteuern nicht vereinbar 31

Die Klägerin beantragt, 32

den Schenkungsteuerbescheid auf den 08.06.2001, Steuernummer 1, vom 06.10.2014 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 04.02.2016 aufzuheben. 33

Der Beklagte beantragt, 34

die Klage abzuweisen. 35

Er hält an seiner bisherigen Rechtsauffassung fest, die er durch die BGH-Urteile vom 22.4.1982 IX ZR 35/81, FamRZ 1982, 778, und vom 26.11.1981 IX ZR 91/80, NJW 1982, 1093, bestätigt sieht. 36

Nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG erlösche die Steuer in den Fällen des § 5 Abs. 2 ErbStG, also eines tatsächlich durchgeführten güterrechtlichen Zugewinnausgleichs, soweit unentgeltliche Zuwendungen auf die Ausgleichsforderung angerechnet worden seien. Die Formulierung „angerechnet worden sind“ in § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG beinhalte eine tatsächliche Anwendung des § 1380 Abs. 1 BGB. Sei ein Ehegatte weder Erbe noch Vermächtnisnehmer nach dem verstorbenen Partner und habe er bereits während des Bestehens der Ehe Zuwendungen im Hinblick auf den zukünftigen Zugewinnausgleich erhalten, die seinen tatsächlichen Ausgleichsanspruch überstiegen, so ergäben die Berechnungen gem. §§ 1371 Abs. 2, 1373 — 1383, 1390 BGB folgerichtig, dass ihm kein güterrechtlicher Anspruch gegen die Erben (mehr) zustehe. 37

Bei diesen Berechnungen komme § 1380 Abs. 1 BGB gar nicht zur Anwendung. Denn auf eine Ausgleichsforderung könne nur etwas angerechnet werden, wenn überhaupt eine Ausgleichsforderung bestehe. Habe der überlebende Ehegatte mehr erhalten, als ihm an Zugewinnausgleich zugestanden hätte, habe er keine Ausgleichsforderung mehr gegen die Erben, auf die gem. § 1380 Abs. 1 BGB etwas anzurechnen wäre.

Unbeachtlich sei in diesem Zusammenhang, wie der korrekte komplette Rechenweg gem. §§ 1373 ff. BGB bei Beachtung aller theoretisch möglichen Fallgestaltungen aussehen würde, den die Klägerin umfassend dargestellt habe und der auch nicht bestritten werde. In den hier zur Diskussion stehenden Fallgestaltungen würden die Tatbestandsmerkmale des § 1380 Abs. 1 BGB jedoch nicht erfüllt, mit der Folge, dass dieser nicht anzuwenden sei. Das bedeute, dass in den Fällen des § 5 Abs. 2 ErbStG eine Anwendung des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nur in Betracht komme, wenn der überlebende Ehegatte gegen die Erben (noch) Ansprüche gem. § 1371 Abs. 2 BGB habe. 39

Nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG gelte Entsprechendes für die Fälle des § 5 Abs. 1 ErbStG, in denen der nach BGB abstrakt bestehende güterrechtliche Anspruch auf Zugewinnausgleich für Zwecke der Besteuerung nach dem ErbStG berechnet werde. „Entsprechendes“ heiße, die Fälle des § 5 Abs. 1 ErbStG mit dem erbrechtlichen Zugewinnausgleich gem. § 1371 Abs. 1 BGB und des § 5 Abs. 2 ErbStG mit dem güterrechtlichen Zugewinnausgleich gem. § 1371 Abs. 2 BGB seien mit denselben Rechtsfolgen zu behandeln. 40

Entscheidungsgründe 41

Die zulässige Klage ist in vollem Umfang begründet. 42

Die angegriffene Schenkungsteuerfestsetzung ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). 43

Sie ist daher samt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung aufzuheben, so dass die vorangegangene Festsetzung vom 17.10.2012, mit dem die Festsetzung der Steuer auf 0 € erfolgte, wieder Wirksamkeit erlangt. 44

I. 45

Der Beklagte hat zu Unrecht die Anwendbarkeit der § 29 Abs. 1 Nr. 3, § 5 Abs. 1 ErbStG auf die hier streitgegenständliche Schenkung vom 08.06.2001 abgelehnt. 46

Die unentgeltliche Zuwendung des A1 an die Klägerin vom 08.06.2001 (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) war zunächst zutreffend der Schenkungsteuer unterworfen worden. Die Steuer ist jedoch gem. § 29 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 i.V. § 5 Abs. 1 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit erloschen. 47

1. 48

Nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG erlischt die Schenkungsteuer auf unentgeltliche Zuwendungen i.S.v. § 7 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit, soweit in den Fällen des § 5 Abs. 2 ErbStG unentgeltliche Zuwendungen nach § 1380 Abs. 1 BGB auf die Ausgleichsforderung angerechnet worden sind. § 5 Abs. 2 ErbStG regelt für die Fälle, in denen der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft in anderer Weise als durch den Tod eines Ehegatten beendet oder der Zugewinn nach § 1371 Abs. 2 BGB ausgeglichen wird, also für Fälle des tatsächlichen, güterrechtlichen Zugewinnausgleichs, dass die 49

Zugewinnausgleichsforderung i.S.d. § 1378 BGB nicht zum Erwerb im Sinne der § 3 und § 7 ErbStG gehört.

Diese Vorschriften sind vorliegend nicht einschlägig, da der Güterstand durch den Tod des A1 beendet wurde und die Klägerin als Erbin keinen Ausgleich des tatsächlichen Zugewinnes nach § 1371 Abs. 2 BGB verlangen konnte.

Allerdings gilt gem. § 29 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 ErbStG Entsprechendes, erlischt die Schenkungsteuer also ebenfalls mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn unentgeltliche Zuwendungen bei der Berechnung des nach § 5 Abs. 1 ErbStG steuerfreien Betrags berücksichtigt werden. § 5 Abs. 1 S. 1 ErbStG behandelt die Fälle des fiktiven Zugewinnausgleichs. Danach gilt, wenn der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft durch den Tod eines Ehegatten beendet und der Zugewinn nicht - güterrechtlich - nach § 1371 Abs. 2 BGB ausgeglichen wird, bei dem überlebenden Ehegatten der Betrag, den er nach Maßgabe des § 1371 Abs. 2 BGB als Ausgleichsforderung geltend machen könnte, nicht als Erwerb i.S.d. § 3 ErbStG.

Bei der Ermittlung der fiktiven Zugewinnausgleichsforderung der Klägerin nach § 5 Abs. 1 ErbStG war die hier streitgegenständliche Schenkung vom 08.06.2001 als Vorausempfang nach § 1380 BGB anzurechnen. Sie minderte den Betrag, der der Klägerin güterrechtlich nach § 1371 Abs. 2 BGB als Ausgleichsanspruch zugestanden hätte und der gem. § 5 Abs. 1 ErbStG im Rahmen der Erbschaftsteuer nach A1 steuerfrei zu stellen war.

Diese Anrechnung führt zu einem Erlöschen der Schenkungsteuer auf den 08.06.2001 gem. § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.

§ 1371 Abs. 2 BGB normiert den güterrechtlichen Zugewinnausgleichsanspruch des überlebenden Ehegatten, der sich nach den Vorschriften der §§ 1373 bis 1383, 1390 BGB errechnet.

Im Falle der Klägerin ermittelt sich dieser wie folgt:

	Erblasser	Klägerin
Endvermögen	18.169.550 €	13.360.217 €
abzüglich Anfangsvermögen	./. 9.345.550 €	./. 186.911 €
= Zugewinn	= 8.824.000 €	= 13.173.306 €
Zurechnung der Zuwendungen unter Lebenden gem. § 1380 Abs. 2 BGB	+ 12.432.334 €	./.12.432.334 €
= bereinigter Zugewinn	= 21.256.334 €	= 740.972 €
	./. 740.972 €	

= Zugewinnüberschuss des Erblassers	= 20.515.362 €	
x ½		
= Zugewinnausgleichsforderung der Klägerin	= 10.257.681 €	
Anrechnung nach § 1380 Abs. 1 BGB: 12.432.334 €, maximal 10.257.681 €	./10.257.681 €	
= verbleibende Ausgleichsforderung der Klägerin	0 €	

Hiernach verbleibt zwar letztlich kein Anspruch der Klägerin nach § 1371 Abs. 2 BGB, der als 57
fiktiver Zugewinnausgleichsanspruch nach § 5 Abs. 1 ErbStG freizustellen war. Dies ist
jedoch unerheblich; entscheidend ist vielmehr, dass der Anspruch allein aufgrund der
Vorabzuwendungen weggefallen ist.

Die im Streitfall unter Berücksichtigung der § 1374 Abs. 1, 3, § 1375 Abs. 1, § 1376, § 1377 58
BGB zu ermittelnden Anfangs- und Endvermögen der Ehegatten sind zwischen den
Beteiligten unstreitig.

Dabei sind die unentgeltlichen Zuwendungen zu Lebzeiten des Erblassers bei den 59
Vermögensbeständen zunächst nicht zu korrigieren, weder nach § 1374 Abs. 2 BGB durch
Hinzurechnung als privilegiertes Vermögen bei dem Anfangsvermögen der Klägerin noch
nach § 1375 Abs. 2 BGB durch Hinzurechnung als illoyale Vermögensverminderung bei dem
Endvermögen des Zuwendenden, also des A1 (vgl.
(Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk/Gottschalk ErbStG § 5 Rz. 142, beck-online m.w.N.).

Mit der zivilgerichtlichen Rechtsprechung lehnt der erkennende Senat eine Anwendung des 60
§ 1374 Abs. 2 BGB auf Schenkungen sowie ehebedingte Zuwendungen zwischen Ehegatten
und damit eine Zurechnung der Zuwendungen zu dem Anfangsvermögen des
Zuwendungsempfängers ab (vgl. Urteile des BGH vom 10.07.1991 XII ZR 114/89, BGHZ
115, 132; vom 20.05.1987 IVb ZR 62/86, NJW 1987, 2814; vom 26.11.1981 X ZR 91/80,
NJW 1982, 1093; Urteil des OLG Frankfurt vom 16.11.2005 6 UF 71/05, NJW 2006, 520).
Stattdessen findet eine Regulierung von bereits während der Ehe getätigten
Vorabzuwendungen über § 1380 BGB statt, nach dem diese dem Zugewinn des
zuwendenden Ehegatten hinzuzurechnen und damit nicht mehr in dem Zugewinn des
Zuwendungsempfängers zu berücksichtigen sind.

Zudem scheidet eine Anwendung des § 1375 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 BGB auf Schenkungen an 61
Ehegatten aus, da laut Normzweck lediglich Beträge, die in illoyaler Manier während des
Güterstands verausgabt wurden, das Endvermögen mehren sollen und nicht etwa solche, mit
denen der andere Ehegatte einverstanden gewesen ist (§ 1375 Abs. 3, 2. Fall BGB; vgl. auch
BGH vom 20.5.1987 IVb ZR 62/86, NJW 1987, 2814).

Es ergibt sich danach zunächst für die Klägerin mit 13.173.306 € ein höherer Zugewinn als 62
für den Erblasser mit 8.824.000 €.

Da im Streitfall zu Lebzeiten Zuwendungen des Ehemannes an die Klägerin erfolgt sind, ist hierfür die Anrechnungsregelung des § 1380 BGB zu beachten. Diese bestimmt in Abs. 1, dass auf die Ausgleichsforderung eines Ehegatten angerechnet wird, was ihm von dem anderen Ehegatten durch Rechtsgeschäft unter Lebenden mit der Bestimmung zugewendet wurde, dass es angerechnet werden soll. Die Anrechnungsbestimmung wird dabei regelmäßig - so auch im Streitfall - vermutet, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist.

Wie im Falle solcher Vorabzuwendungen die Ausgleichsforderung zu berechnen ist, regelt § 1380 Abs. 2 BGB: Danach sind bei der Berechnung der Ausgleichsforderung i.S.v. Abs. 1 die bis dahin nach den §§ 1373 ff. BGB ermittelte Zugewinne dergestalt zu korrigieren, dass Vorempfänge dem Zugewinn des Zuwendenden hinzugerechnet und - im Umkehrschluss - aus dem Zugewinn des Zuwendungsempfängers herausgerechnet werden (vgl. BGH, Urteil IX ZR 91/80 vom 26.11.1981, NJW 1982, 1093).

Im Streitfall führt diese „Bereinigung“ der Zugewinnausgleiche zu der oben dargestellten Berechnung. Die Zuwendungen des A1 - darunter auch die streitgegenständliche Schenkung vom 08.06.2001 - sind, als wären sie noch nicht geleistet worden, in dessen Zugewinn statt in dem Zugewinn der Klägerin zu berücksichtigen. Dies führt zu einem um 20.515.362 € höheren Zugewinn des Erblassers und zu einer güterrechtlichen Ausgleichsforderung der Klägerin i.H.d. Hälfte davon, also 10.257.681 €.

Auf diese nach der Definition des § 1380 Abs. 2 BGB ermittelte Zugewinnausgleichsforderung der Klägerin sind sodann die bereits von der Klägerin erhaltenen Vorempfänge i.H.v. 12.432.334 € anzurechnen, soweit ihre Forderung reicht, also höchstens bis zur Minderung ihrer Forderung auf 0 €. Eine Forderung des zuwendenden Ehegatten kann sich aus der Vorschrift, für den Fall überhöhter, also die Ausgleichsforderung des empfangenden Ehegatten übersteigender Zuwendungen, nicht ergeben.

Mit diesem Verständnis des § 1380 BGB, das letztlich zu der Anrechnung der hier bereits zu Lebzeiten von der Klägerin getätigten Vorempfänge auf die freizustellende, fiktive Ausgleichsforderung nach § 5 Abs. 1 ErbStG führt, folgt der erkennende Senat nicht der Rechtsauffassung des Beklagten.

Wenn dieser bereits vor Eintritt in die Prüfung des § 1380 BGB das Bestehen einer Zugewinnausgleichsforderung der Klägerin verneint und demzufolge auch zu einer Unanwendbarkeit der Anrechnungsregelung des § 1380 BGB gelangt, so widerspricht dies nach Ansicht des Senates der Systematik und dem Zweck der Vorschrift.

Zwar kommt eine Anrechnung nach § 1380 Abs. 1 BGB nur in Betracht, wenn eine - dort tatbestandlich geforderte - „*Ausgleichsforderung eines Ehegatten*“, dem von dem anderen Ehegatten im Voraus etwas zugewendet wurde, besteht. Diese Ausgleichsforderung i.S.v. Abs. 1 der Vorschrift wird jedoch in Abs. 2 erst definiert, was gesetzessystematisch auch nicht ungewöhnlich ist. Das Gericht versteht die Norm in dem Sinne, dass sie - gemäß ihrer Überschrift - allgemein das Vorgehen bei der „Anrechnung von Vorempfängen“ regelt und in jeglichen Fällen zu beachten ist, in denen ein oder mehrere Vorempfänge vorliegen, nicht nur in solchen Konstellationen, in denen bereits nach den Vorschriften der §§ 1373 ff. BGB ein Anspruch des beschenkten Ehepartners besteht. Es erschließt sich dem Senat nicht, warum nur in diesen Fällen Raum für die Definition und Berechnung der Ausgleichsforderung gem. § 1380 Abs. 2 BGB bestehen soll bzw. welcher Raum dann noch verbleibt.

64

65

66

67

68

69

Der in § 1380 Abs. 1 S. 1 BGB mit „*Ausgleichsforderung*“ bezeichnete Begriff müsste zudem, nach dem Verständnis des Beklagten, unterschiedliche Bedeutungen bzw. Inhalte haben: Um die Anwendbarkeit des § 1380 Abs. 1 BGB zu prüfen, müsste die „*Ausgleichsforderung*“ als die nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 1373-1378 BGB berechnete Ausgleichsforderung verstanden werden, würden also die Vorausempfänge in dem Zugewinn des Empfängers berücksichtigt bleiben. Für die letztendliche Anwendung und Durchführung der Anrechnung nach § 1380 Abs. 1 BGB würde hingegen der Rechenschritt nach § 1380 Abs. 2 BGB vollzogen, um die Ausgleichsforderung i.S.d. Abs. 1, auf die etwas angerechnet wird, zu ermitteln, würden die Vorausempfänge also nunmehr dem Zugewinn des Zuwendenden statt dem des Empfängers zugerechnet. Ein solches unterschiedliches Verständnis desselben, mit „*Ausgleichsforderung*“ bezeichneten Tatbestandsmerkmals in § 1380 Abs. 1 S. 1 BGB hält der Senat für abwegig und unzulässig.

Der Anwendungsbereich des § 1380 Abs. 2 BGB wird also nicht erst nach Prüfung des Abs. 1 71 der Norm eröffnet, sondern ist der Berechnung nach Abs. 1 vorgelagert. Erst im Anschluss an die Bestimmung der „*Ausgleichsforderung*“ nach den Regeln des Abs. 2 erfolgt die Anrechnung nach Abs. 1, die zu dem Ergebnis führen kann, dass eine Forderung nicht mehr besteht, da die Vorausempfänge die Forderung übersteigen. In diesem Falle sog. „überhöhter Vorwegzuwendungen“ führt § 1380 BGB zwar nicht zu einem Zugewinnausgleichsanspruch des zuwendenden Ehegatten, da eine „Anrechnung“ von Vorausempfängen denklogisch nur bis zur vollständigen Kompensation des Ausgleichsanspruches, also „bis auf 0 €“ möglich ist; ein Ausgleich der überschüssigen Vorwegzuwendungen zugunsten des Zuwendenden erfolgt dann nach den allgemeinen Regeln, u.a. § 1378 BGB (so jedenfalls die herrschende Meinung in Rechtsprechung und Literatur, vgl. Roth in: Herberger/Martinek/Rüßmann u.a., juris PK-BGB, 8. Aufl. 2017, § 1380 BGB, Rn. 3, m.w.N.). Gleichwohl hat auch bei diesem Ergebnis, also wenn nach der Anwendung des § 1380 BGB keine Ausgleichsforderung verbleibt, im Umfang der ursprünglichen Forderung eine Anrechnung der Vorausempfänge i.S.v. § 1380 BGB und damit auch i.S.d. § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG stattgefunden.

Dieses Ergebnis entspricht - anders als die Lösung des Beklagten - auch der gesetzlichen 72 Zielsetzung, jegliche Erwerbe (unter Lebenden oder von Todes wegen), die letztlich ihrem Inhalt und ihrer Höhe nach den Zugewinn zwischen Ehegatten ausgleichen, als nicht steuerbar zu behandeln. Anderenfalls, würde man der Berechnungssystematik des Beklagten folgen, gelangte man - wie die Klägerin zutreffend ausführt - zu zufälligen Ergebnissen bei der Anwendung des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Die Freistellung von Vorausleistungen auf einen Zugewinnausgleich zu Lebzeiten von Ehegatten hinge von den Wertverhältnissen der Ehegattenvermögen ab und würde ohne Grund solche Ehegatten benachteiligen, die während ihrer Ehe - unbewusst - überhöhte Vorauszahlungen auf einen möglichen späteren Ausgleichsanspruch erhalten haben.

Der erkennende Senat ist der Überzeugung, dass der Gesetzgeber eine solche 73 Unterscheidung bei der Schaffung von § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nicht im Blick hatte bzw. nicht treffen wollte.

Das Gericht sieht sich mit seinem Verständnis der Regelung des § 1380 BGB schließlich im 74 Einklang mit der zivilgerichtlichen Rechtsprechung, die Fälle der Rückforderung überhöhter Vorwegzuwendungen betrifft: Das OLG Frankfurt hat in der klägerseits angeführten Entscheidung vom 16.11.2005 (6 UF 71/05, NJW 2006, 52, unter II.) die aus seiner Sicht durch § 1380 BGB vorgegebene Reihenfolge bei der Berücksichtigung jeglicher Vorausempfänge dargestellt, indem es ausführt, es sei „[...] stets zu prüfen, ob der Zuwendungsempfänger mit der Zuwendung bereits mehr erhalten hat, als ihm ohne die

Zuwendung als Zugewinnausgleichsanspruch zugestanden hätte. Dies ist dann der Fall, wenn die Ausgleichsberechnung unter Anwendung des § 1380 BGB ergibt, dass der Zuwendungsempfänger keine Ausgleichsforderung hat, auf die die Zuwendung angerechnet werden könnte oder dass die anzurechnende Zuwendung die Ausgleichsforderung übersteigt.“

Wenn dies der Fall sei, sei erst anschließend eine Ausgleichsberechnung in umgekehrter Richtung mit dem ohne Anwendung des § 1380 BGB errechneten Zugewinn beider Ehegatten vorzunehmen, wodurch der Zuwender - allerdings auf der Grundlage des § 1378 und nicht des § 1380 BGB - i.d.R. einen Teil seiner Zuwendung zurück erhalte; in diesen Fällen sei eine doppelte Ausgleichsberechnung erforderlich. 75

Ebenfalls in diesem Sinne versteht der Senat die BGH-Rechtsprechung, die der Beklagte für sich reklamiert (Urteile vom 22.4.1982 IX ZR 35/81, FamRZ 1982, 778, unter 3.a), und vom 26.11.1981 IX ZR 91/80, NJW 1982, 1093): 76

In der ersten Entscheidung führt der BGH sinngemäß aus, dass im Falle überhöhter Vorwegzuwendungen ein Ausgleichsanspruch des Zuwendungsgebers zwar nicht aus § 1380 BGB, sondern nur aus § 1378 BGB folgen könne, § 1380 BGB diesen Anspruch des Zuwendungsgebers jedoch nicht ausschließe. Denn dieser greife nur ein, „soweit eine Ausgleichsforderung des Zuwendungsempfängers besteht, auf die ein Vorempfang angerechnet werden kann“. Soweit der Zuwendungsempfänger mehr erhalten hat, als seine nach § 1380 Abs. 2 BGB berechnete Ausgleichsforderung reicht, trifft also § 1380 BGB keine Regelung. 77

In diesem Lichte dürfte auch die BGH-Entscheidung vom 26.11.1981 zu verstehen sein. Hier führt der BGH zwar wörtlich aus, § 1380 BGB greife überhaupt nur ein, „wenn eine Ausgleichsforderung des Zuwendungsempfängers besteht, auf die ein Vorausempfang angerechnet werden kann. Hat der Zuwendungsempfänger aber schon mehr im Voraus erhalten, als ihm als Ausgleichsforderung zustände, so kann er nichts mehr verlangen. § 1380 BGB greift also nicht ein.“ Er erläutert jedoch im Weiteren, dass im Falle überhöhter Vorausempfänge der begünstigte Ehegatte seinen zuwendungsbedingt höheren Zugewinn über § 1378 BGB hälftig an den Zuwendenden zurückerstatten muss, um § 1380 BGB als Anspruchsgrundlage für eine Forderung des Zuwendenden auszuschließen. 78

II. 79

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 80

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 81

III. 82

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gem. § 115 FGO zuzulassen. 83