

Protokoll zum
190. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 5. April 2024¹

„Ehebedingte (unbenannte) Zuwendungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht“

Janis Werth, LL.M. (Birmingham)

Wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht

¹ Dipl.-Jurist Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	2
II.	Zivil- und schenkungsteuerliche Grundlagen	3
III.	Güterstandsübergreifende Betrachtung	8
IV.	Güterstandsabhängige Betrachtung	11
I.	Einleitung	

Prof. Seer, der krankheitsbedingt per Zoom zugeschaltet ist, begrüßt die Teilnehmer des 190. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden. Sodann stellt er den heutigen Referenten, *Herrn Janis Werth*, vor. Herr Werth sei wissenschaftlicher Mitarbeiter an seinem Lehrstuhl und promovierte zu den ehebedingten (unbenannten) Zuwendungen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht. Den aktuellen Stand seiner Arbeit stelle er heute im Rahmen des heutigen Seminars vor. Damit erteilt er Herrn Werth das Wort.

Herr Werth bedankt sich für die Vorstellung sowie die Möglichkeit, den aktuellen Stand seiner Dissertation vorstellen zu dürfen. Er wirft zunächst das folgende Zitat von Tipke auf: „*Welche Regel oder welche Regeln mögen der Ehegattenbesteuerung zugrunde liegen? Was man auch durchdenkt, es läßt sich nicht zu Ende denken.*“² Es stelle sich die Frage, ob dies auch für die schenkungsteuerliche Behandlung ehebedingter Zuwendungen gelte.

Sodann wendet er sich der „Geburtsstunde des Problems“ zu: der Grundsatzentscheidung des BFH v. 02.03.1994 – II R 59/92, BStBl. II 1994, 366. Hierin sei der BFH von seiner bisherigen Rechtsprechung (II R 133/83, BStBl. II 1985, 159) abgewichen. Der BFH habe festgestellt, dass unbenannte (ehebedingte) Zuwendungen nicht allein deswegen von der Schenkungsteuer ausgenommen seien, weil sie – wegen ihres spezifisch ehebezogenen Charakters – nach herrschender zivilrechtlicher Auffassung keine Schenkungen i.S.d. §§ 516 ff. BGB darstellen. Ob eine unbenannte Zuwendung der Schenkungsteuer unterliege, richte sich vielmehr – wie bei Zuwendungen zwischen anderen Personen auch – danach, ob im konkreten Fall die Tatbestandsvoraussetzungen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt seien. In der Folge seien nahezu alle Fälle der

² Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, S. 92–93.

unbenannten Zuwendungen als steuerlich relevante Zuwendung einzuordnen. *Herr Werth* betont, dass dies ein Spannungsverhältnis zur Rechtsprechung des BVerfG erzeuge, wonach die Ehe „mit keiner anderen menschlichen Verbindung“ vergleichbar sei. Nach der Vorstellung der Agenda (s. Folie 4 seiner Präsentation), beginnt er mit den zivil- und schenkungsteuerlichen Grundlagen.

II. Zivil- und schenkungsteuerliche Grundlagen

Herr Werth erläutert eingangs die Begrifflichkeit der ehebedingten (unbenannten) Zuwendungen und definiert diese (s. Folie 5 seiner Präsentation). Er stellt fest, dass objektiv eine Unentgeltlichkeit, subjektiv hingegen eine Entgeltlichkeit vorliege, was das Rechtsgeschäft (grds.) insgesamt entgeltlich mache. Der Rechtsgrund (causa) sei ein gesetzlich nicht geregelter familienrechtlicher Vertrag besonderer Art (familienrechtliches Institut sui generis). Dieser beruhe auf der Geschäftsgrundlage der Verwirklichung, Ausgestaltung, Erhaltung oder Sicherung der ehelichen Lebensgemeinschaft. Er fasst dies mit dem Fortbestand der ehelichen Lebensgemeinschaft zusammen. Hierbei sei die subjektive Vorstellung prägend. Anschließend stellt er die unbenannte Zuwendung den zivilrechtlichen Voraussetzungen einer Schenkung i.S.d. § 516 BGB gegenüber (s. Folie 6 seiner Präsentation). Für die Annahme einer Schenkung fehle es am subjektiven Tatbestand. Während der intakten Ehe geschehe die Zuwendung nur um der Ehe willen, d.h. nicht unentgeltlich i.S.e. echten Freigebigkeit. Es bestehe keine Unabhängigkeit vom (Fort)Bestand der Ehe. Im zivilrechtlichen Sinne liege deshalb subjektiv keine altruistische Bereicherung vor. Die unbenannten Zuwendungen verdeutlicht *Herr Werth* an einigen Beispielen. Praktisch relevant sei dabei vor allem der Erwerb einer selbstgenutzten Immobilie, des sog. Familienheims.

Dann leitet er die dogmatische Herleitung ein. Er beginnt mit dem Einzug der Figur der unbenannten Zuwendungen in die zivilrechtliche Rechtsprechung (s. Folie 8 seiner Präsentation). Den Ausgangspunkt stelle die Habilitation von Lieb dar, welcher eine Schenkung im zivilrechtlichen Sinne erstmals abgelehnt habe. Der BGH habe die Figur der unbenannten Zuwendungen in der Folge weiter konkretisiert. Der BGH habe herausgestellt, dass gerade keine Einigung über die Unentgeltlichkeit vorliege und die unbenannte Zuwendung vielmehr als ein vorweggenommener Zugewinnausgleich zu sehen sei. Ferner habe er festgestellt, dass in einer gleichberechtigten Ehe beide Ehegatten an den Früchten des gemeinsamen Wirkens zu beteiligen seien und gerade nicht nur der erwerbstätige Ehegatte.

Herr Werth merkt an, dass der BGH die Rechtsfigur primär wegen Rückabwicklungsproblemen entwickelt habe. Diese wolle er bei der unbenannten Zuwendung nun vorstellen. Zunächst hält er fest, dass § 530 BGB als Anspruchsgrundlage mangels Schenkung ausscheide. Anderenfalls würde auch das Verschuldensprinzip durch die Hintertür wieder eingeführt werden. Der Fokus liege vielmehr auf § 313 BGB. Dabei sei der Fortbestand der Ehe die Geschäftsgrundlage der Zuwendung. Restriktive Voraussetzung eines Rückabwicklungsanspruches sei aber, dass die Beibehaltung der Vermögenslage zu nicht hinnehmbaren Ergebnissen führe. Sie dürfe nach Treu und Glauben nicht zumutbar sein. Soweit dies der Fall sei, entfalle die Geschäftsgrundlage ggf. unter weiteren Voraussetzungen in Abhängigkeit vom jeweiligen Güterstand. So seien bei einem vereinbarten Zugewinnausgleich die Ausgleichsregeln nach §§ 1372 ff. BGB als *lex specialis* vorrangig. § 313 BGB komme allenfalls in Betracht, wenn diese zu keinen befriedigenden Ergebnissen führen. Dagegen existiere bei der Gütertrennung kein speziellerer Ausgleichsmechanismus. Eine Rückforderung sei nach Treu und Glauben ausgeschlossen, wenn die Zuwendung zur angemessenen Beteiligung des Ehegatten am gemeinsam erwirtschafteten Vermögen erfolgt sei. Dies folge aus dem Gedanken der Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft der Ehe (ex Art. 6 GG). Bei der Gütergemeinschaft stelle sich nur ein Problem, sofern aus einem Vorbehaltsgut in ein Vorbehaltsgut eine Zuwendung erfolge. Dann ähnele die Situation derjenigen bei einer Gütertrennung. Eine Rückabwicklung nach §§ 812 ff. BGB komme generell nicht in Betracht. Regelmäßig liege dies bereits an der Subsidiarität des Regelungssystems.

Nach einem Zwischenergebnis zur dogmatischen Herleitung (s. Folie 10 seiner Präsentation) geht *Herr Werth* kurz auf die Entwicklung der Ehegattenbesteuerung ein (s. Folien 10 und 11 seiner Präsentation). Im Laufe der Zeit wurden Ehegatten im ErbStR unter wechselnden Bedingungen mal erfasst, mal nicht erfasst oder erfasst und steuerbefreit. Eine Erfassung sei dabei immer fiskalisch motiviert gewesen und zu keinem Zeitpunkt eine solche systematisch begründet worden.

Daraufhin spricht *Herr Werth* die Einbettung der Erbschaft- und Schenkungsteuer in das Steuersystem an. Diese sei vorrangig eine Fiskalzwecksteuer. Sie diene also der konsequenten Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Er stellt fest, dass sie ferner eine Personensteuer sei und mithin an die einzelne Person als Steuerpflichtigen anknüpfe. Die persönliche (Ehe-)Beziehung sei von maßgeblicher Bedeutung. Dies folge wiederum aus dem in Art. 6 GG verankerten Familienprinzip. Hiernach werde

eine Privilegierung von Verwandten ermöglicht. Das Familienprinzip stelle ferner – zusammen mit Art. 14 GG – ein äußeres Maß für die Besteuerung dar. Es könne das Leistungsfähigkeitsprinzip nämlich partiell außer Kraft setzen. Dies äußere sich vor allem im Schutz des ehelichen Gebrauchsvermögens durch den Steuersatz, den Freibetrag sowie die Verschonungsebene. Die Steuer sei als Erbanfallsteuer ausgestaltet, es gelte das Bereicherungsprinzip. Sie erfasse den unentgeltlichen Vermögenszuwachs, also die durch die individuelle Bereicherung erhöhte Leistungsfähigkeit. Darüber hinaus sei die Steuer als Verkehr- und Substanzsteuer zu qualifizieren.

Herr Werth fährt dann mit der Rechtfertigung der Steuer durch das Leistungsfähigkeitsprinzip fort. Unter Verweis auf § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG stellt er fest, dass entsprechend des Erbanfallprinzips die unentgeltliche Bereicherung des Erwerbers besteuert werde. Als Personensteuer sei sie auf die individuelle Leistungsfähigkeit des Einzelnen ausgerichtet. Bezüglich Ehegatten stelle sich jedoch die Frage, ob diese aus diesem Blickwinkel nicht zusammen zu betrachten seien. Gehe man hiervon aus, käme es bei unbenannten Zuwendungen schon gar nicht zu einer (steuerbaren) Steigerung der Leistungsfähigkeit. Den Ausgangspunkt bilde hierbei die Aussage des BVerfG, welches die Ehe als mit keiner anderen menschlichen Verbindung als vergleichbar ansehe. Darüber hinaus spreche es von einer Mitberechtigung am sog. „Familiengut“. Das BVerfG suggeriere so ein güterstandsübergreifendes „Gesamtgut“. In des stelle in diesem Zusammenhang klar, dass der Nachlass zum überwiegenden Teil gänzlich steuerfrei übergehen können. Es berücksichtige dadurch also die gegenseitigen Beiträge der Eheleute. Das Familiengut sei damit Anknüpfungspunkt für die Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft. *Herr Werth* stellt insofern fest, dass aus den Aussagen des BVerfG zum Familiengut kein Rückschluss darauf gezogen werden könne, ob eine Einheit im Zusammenhang mit der Leistungsfähigkeit angenommen werden könne.

Er spricht dann aber verschiedenen Ansätze für eine solche einheitliche Betrachtung der Ehegatten an. Zuvorderst könne angenommen werden, dass die Mitbenutzung in der Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft den Vermögenszuwachs negiere. Dann könne man mit dem BVerfG zwar vertreten, dass durch die Übertragung die Leistungsfähigkeit gesteigert werde, diese aber nicht so hoch sei wie bei fremden Dritten. Die dahinterstehende Idee sei eine Differenzierung zwischen zivil- und steuerrechtlicher Leistungsfähigkeit. Man würde so anerkennen, dass auf zivilrechtlicher Seite zwei getrennte Vermögenssphären bestünden und durch den Übergang eine Bereicherung

stattfinde. Auf steuerrechtlicher Ebene würde man dann allerdings nur eine faktische Wertsteigerung eintreten und damit würde die tatsächliche Annahme einer Steigerung der Leistungsfähigkeit der Lebensrealität widersprechen. Ausgehend von einer einheitlichen Vermögenssphäre würde subjektiv die Zuwendung schon zu keiner Steigerung führen, sondern lediglich zu einer Neuorganisation des Einheitsvermögens. Das bedeute, dass der interne Vorgang nicht steuerbar sei, weil kein Realisationsakt vorliege. Das Vermögen gehöre den Ehegatten wegen der eheinternen Aufgabenverteilung gemeinsam zur gesamten Hand und die wirtschaftlichen Gegebenheiten unverändert blieben. Gegen einen solchen Ansatz spräche dagegen, dass das Personensteuerprinzip sowie die zivilrechtliche Ausgangslage ignoriert würde. Außerdem würde ergebnisorientiert ein „wirtschaftliches Gesamtgut“ fingiert, welches keine rechtliche Anknüpfung finde. Dies sei nach der Meinung von *Herrn Werth* nicht hinnehmbar.

Ein zweiter Ansatz könne darin gesehen werden, objektiv eine einheitliche Vermögenssphäre im Sinne einer fiskalischen Personalunion zwischen den Ehegatten zu unterstellen. Man folge insofern der Grundannahme der individuellen Leistungsfähigkeit. Dann betrachte man ausgehend von dem ehelichen Familiengut des BVerfG das Vermögen der Eheleute für steuerliche Zwecke als Einheit. Eine Verschiebung hierin führe insofern zu keiner Änderung der Leistungsfähigkeit. *Herr Werth* betont indes, dass auch bei einem solchen Ansatz die Zivilrechtslage negiert würde. Man würde insofern güterstandsübergreifend ein Gesamtgut zusprechen, welches nicht dogmatisch-systematisch begründet sei. Der Ansicht sei aber zugute zu halten, dass der BFH in den 60er Jahren – jedenfalls temporär – eine Personenidentität zwischen Erblasser und Erbe fingiert habe. Der Ansatz des BFH habe allerdings auf dem sog. Fortführungsgedanken beruht, welcher wiederum auf den Vermögensübergang nach § 1922 BGB zurückzuführen sei. Dieser Fortsetzungsgedanke habe aber nichts anderes rechtfertigen sollen als den Vermögensübergang an sich. Finde ein Übergang allerdings tatsächlich statt, sei eine Personenverschiedenheit immanent. Der Fortführungsgedanke spreche gerade gegen diesen zweiten Ansatz. Zudem differenziere § 20 ErbStG ausdrücklich zwischen Schenker und Erwerber. Auch die Definition der unbenannten Zuwendung sei nicht mit einem solchen Ansatz vereinbar.

Als Drittes und Letztes könne überlegt werden, ob nicht der Gedanke der einkommensteuerlichen Zusammenveranlagung auf das ErbStG zu übertragen sei. Die Erbschaftsteuer werde nämlich als Einkommensteuer im weitesten Sinne qualifiziert. Eine Übertragung liege so prinzipiell nahe. Ausgangspunkt dafür wäre, dass den Ehegatten

die Regelung obliege, inwiefern sie ihre Beiträge zum Lebensunterhalt gestalten möchten. Das EStG berücksichtige dies durch seine Entscheidungsneutralität. Damit betone es zugleich die gleichberechtigte Partnerschaft in einer Erwerbs- und Lebensgemeinschaft. Die Ehegatten würden insofern in einen Topf wirtschaften und es komme zu einer hälftigen Partizipation. Dadurch komme es zu einem Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit. Die dafür individuelle Aufgabenverteilung wolle das EStG insofern degradieren. Dabei werde ausgehend von der Individualbesteuerung zunächst die jeweiligen Einkünfte ermittelt und erst auf Veranlagungsebene werde den Ehegatten ein Wahlrecht zur Zusammenveranlagung eingeräumt. Die Ehegatten würden so als eine steuerpflichtige Person behandelt. Als problematisch erkennt es *Herr Werth* aber mit Blick auf eine Übertragung an, dass das EStG den Güterstand nicht berücksichtige. Zentrale Voraussetzung sei nämlich, dass eine intakte Ehe vorliege. Grundannahme der Zusammenveranlagung sei nämlich das gemeinsame Wirtschaften, wofür sich die Ehegatten durch die Ausübung des Wahlrechts entscheiden würden. Der Umstand, dass die Anerkennung erst auf Ebene der Veranlagung geschehe, spreche gegen die Übertragung dieser Wertung auf die Tatbestandsebene der ErbSt und das Negieren des Anwachsens von Leistungsfähigkeit. Darüber hinaus bestehe im ErbStG kein Wahlrecht, sodass die Leistungsfähigkeit an den Güterstand anknüpfen müsse. *Herr Werth* resümiert insofern, dass eine einheitliche Betrachtung der Leistungsfähigkeit bei Ehegatten nicht überzeuge. Es verbleibe daher güterstandsübergreifend bei einer generellen Leistungsfähigkeitssteigerung durch die unbenannte Zuwendung. Die Einordnung fasst er in einem Zwischenergebnis zusammen (s. Folie 15 seiner Präsentation).

Prof. Seer meldet sich zu Wort. Er stimmt Herrn Werth grundsätzlich zu. Es mache aus seiner Sicht keinen Sinn, Wertungen der Zusammenveranlagung auf das ErbStG zu übertragen. Die Zusammenveranlagung solle eine verfassungswidrige Überbesteuerung der Ehegatten aufgrund des Reflexes des Progressionstarifs verhindern. Das einzige ausschlagende Argument gegen eine Steuerbarkeit wäre wohl die enge Verknüpfung zum Zivilrecht, die vom BFH eigentlich so oft betont werde. Dort fasse man die freigiebige Zuwendung enger aufgrund der ehebedingten causa. Man wolle dem Ehegatten gerade nichts schenken, sondern nur etwas für die eheliche Lebensgemeinschaft leisten. Dies stelle zugleich als Reflex einen vorgezogenen Zugewinnausgleich dar. In diesem Zusammenhang stelle sich dann die Frage, was § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG bezwecke. Auf der anderen Seite sei die freigiebige Zuwendung in § 7 Abs. 1 ErbStG auch weiter gefasst als der Schenkungstatbestand des § 516 BGB. Auf der

Ebene des § 7 Abs. 1 ErbStG könne man seiner Ansicht nach wohl nur die Bereicherungsabsicht in Frage stellen. Dann könne man mit nachvollziehbaren Überlegungen für einen Großteil der Fälle eine freigiebige Zuwendung verneinen.

Herr Werth antwortet, dass das Gesetz vorkonstitutionell eine Bereicherungsabsicht vorgesehen habe. Diese sei nachkonstitutionell allerdings ausdrücklich abgeschafft worden. Der BFH habe diesen Aspekt nur insoweit fortgeführt, als dass er auf subjektiver Ebene einen Willen zur Freigiebigkeit voraussetze. Wegen dessen niedriger Voraussetzungen nehme der BFH bei unbenannten Zuwendungen das Vorliegen des subjektiven Tatbestandsebene generell an. Der Gesetzgeber probiere dies über Befreiungstatbestände wie den § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG aufzufangen. Vor dem Hintergrund der historischen Entwicklung tue sich *Herr Werth* schwer, die subjektive Ebene wegen einer fehlenden Bereicherungsabsicht zu verneinen.

III. Güterstandsübergreifende Betrachtung

Sodann wendet sich *Herr Werth* einer güterstandsübergreifenden Betrachtung und der Steuerbarkeit nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zu. Dabei stellt er zunächst die Tatbestandsmerkmale der freigiebigen Zuwendung vor (s. Folie 16 seiner Präsentation). Zentral sei in diesem Zusammenhang vor allem das subjektive Tatbestandsmerkmal – der Willen zur Freigiebigkeit. Diese Ebene stelle den zentralen Unterschied zur zivilrechtlichen Schenkung dar. Denn der BFH habe die Anforderungen hieran sukzessive gesenkt. Dessen Rechtsprechungsentwicklung stellt *Herr Werth* kurz vor (s. Folie 17 seiner Präsentation). Ausreichend sei demnach ein Zuwendungswille und das Bewusstsein einer fehlenden gesetzlichen Verpflichtung sowie Gegenleistung. Das Ganze müsse dabei nur laienhaft erfasst worden sein. Eine Bereicherungsabsicht sei gerade nicht erforderlich.

Anschließend thematisiert er die fallgruppenorientierte Problemdarstellung. Die Ausgangslage bilde dabei §§ 1360, 1360a BGB. Die daraus folgende Verpflichtung zum Familienunterhalt führe zum Ausschluss der unentgeltlichen Bereicherung. Geschuldet sei hiernach etwa die Haushaltsführung und alles, was nach den individuellen Verhältnissen erforderlich zur Begleichung der Haushaltskosten sowie zur Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse sei, z.B. Aufwendungen für die Wohnung, Kfz, etc. Bezugspunkt der Frage nach einem angemessenen Familienunterhalt sei stets, ob der Unterhalt an sich angemessen sei und nicht etwa die Höhe an sich. Geschuldet sei dabei die Bedarfsdeckung, nicht aber etwa die Vermögensbildung. Der BGH folgere

daraus, dass die von § 1360, 1360a BGB erfassten Leistungen schon nicht unentgeltlich sein können. Der BFH weiche davon allerdings ab und erkenne den familienrechtlichen Unterhaltsanspruch nicht als konkreten Leistungsanspruch an, bspw. im Zusammenhang mit Aufwendungen für die Alterssicherung.

Ausgehend hiervon stellt *Herr Werth* die Familienheimbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG und die von ihr erfassten freigiebigen Zuwendungen vor (s. Folie 20 seiner Präsentation). Seiner Ansicht nach liege das Kernproblem der Vorschrift in ihrer Reichweite. Wie der BFH in seiner Rechtsprechung betone, sei der Güterstand ohne Bedeutung, es erfolge keine Angemessenheitsprüfung oder wertmäßige Begrenzung. Ein Objektverbrauch erfolge nicht und es seien auch keine Behaltenspflichten vorgesehen. Insofern ermögliche § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG eine unbeschränkte, gegenstandsbezogene & güterstandsübergreifende Vermögenspartizipation. Die Regelung ermögliche bei einer Gütertrennung einen faktischen Güterstandsausgleich im Steuerrecht. Sie durchbreche den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und sei insofern in Anbetracht von Art. 3 GG rechtfertigungsbedürftig.

Der Prüfung von Art. 3 GG wendet sich *Herr Werth* dann näher zu (s. Folie 21 seiner Präsentation). Eingangs arbeitet er das Vergleichspaar für die Ungleichbehandlung und die Prüfungsdichte heraus. Seiner Ansicht nach sei eine strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung notwendig. Im Rahmen der Rechtfertigung stellt er die zwei legitimen Zwecke der Regelung heraus. Aus den Gesetzesmaterialien gehe zum einen hervor, dass die Regelung vereinfachen soll, indem Darlegungs- und Ermittlungsproblemen hinsichtlich der ehelichen causa begegnet werden soll. Zum anderen würden Sozialzwecke verfolgt, da das Familienheim als Kernbereich der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft geschützt und erhalten werden solle. Dies folge gerade auch aus Art. 6 GG. *Herr Werth* bejaht insofern die Geeignetheit und Erforderlichkeit. Das Kernproblem sehe er in der Angemessenheit der Regelung.

Bezogen auf den Vereinfachungszweck verneint er die Angemessenheit der Regelung. Die Ungleichbehandlung stehe seines Erachtens nicht in einem angemessenen Verhältnis zur Vereinfachungswirkung. Ohne die Befreiung würden nämlich alle von ihr erfassten Sachverhalte steuerbar und grundsätzlich auch steuerpflichtig sein. Der BFH gehe gerade davon aus, dass die ehebezogene Zuwendung für die Subsumtion

unter § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG völlig unerheblich sei. In der Folge sei diese Zuwendungsart nur in engen Ausnahmefällen nicht steuerbar. Die Befreiungsnorm erhebe insofern den atypischen Fall in unzulässiger Weise zum Regelfall.

In Bezug auf den Sozialzweck müsse dieser nach Art und Gewicht in angemessenen Verhältnis zum Ausmaß der Ungleichbehandlung stehen. Je umfangreicher die Verschonung sei, desto anspruchsvoller müsse die Rechtfertigung sein. Dabei handele es sich grundsätzlich um das gewichtige Gemeinwohl des Schutzes des Familiengebrauchsvermögen. In diesem Zusammenhang stellt *Herr Werth* heraus, dass das BVerfG in seinem Einheitswertbeschluss festgestellt habe, dass eine identische Freistellung von Grundeigentümern und Nicht-Grundeigentümern zu erfolgen habe. Dies sei daraufhin durch die persönlichen Freibeträge des § 16 ErbStG geschehen. Daneben sei seiner Auffassung nach kein Platz für § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG, weil der Zweck durch die persönlichen Freibeträge verbraucht sei. Mit Blick auf § 13 Abs. 1 Nr. 4b und c sowie § 15 Abs. 1 ErbStG sei es im Hinblick auf den Zweck doch wohl sinnvoll, eine zeitliche Begrenzung einzuführen. Die fehlende zeitliche Begrenzung erhöhe letztendlich nur das Ausmaß der Ungleichbehandlung. Zum Ausmaß der Ungleichbehandlung stellt *Herr Werth* sodann ein Beispiel vor (s. Folie 22 seiner Präsentation). Hierin würde der Steuerpflichtige A nacheinander zwei (nacheinander) als Familienheim zu qualifizierende Immobilien steuerfrei auf seinen Ehegatten übertragen. Steuerpflichtiger B würde dagegen nur ein Depot übertragen und würde so erheblich mehr belastet. Das Beispiel verdeutliche nach seines Erachtens, dass die Angemessenheit insgesamt abzulehnen sei. Er bejaht in der Folge die Gleichheitswidrigkeit von § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG.

Prof. Seer stimmt *Herrn Werth* zu. Das Beispiel zeige eine gesetzliche Schieflage auf. § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG sei in zweifacher Dimension unbegrenzt: erstens hinsichtlich des Werts der übertragenen Gegenstände und zweitens hinsichtlich der zeitlichen Inanspruchnahme der Befreiung. Zu bedenken sei zudem, dass das eigentliche Familienheim oft nur einen Teil des Vermögens ausmache und für das rechtliche Vermögen die persönlichen Freibeträge noch voll ausgeschöpft werden können. Der Vergleich mit dem Steuerpflichtigen B verdeutliche die Gleichheitswidrigkeit der Regelung. Die Regelung sei zudem sehr gestaltungsanfällig, wenn man die Wechsel der Familienheime durch A betrachtet. B werde dagegen in Gestaltungen wie die Güterstandschaukel gedrängt. *Prof. Seer* finde es dabei ebenfalls überzeugend, dass *Herr Werth*

die Angemessenheit der Regelung unter Verweis auf den Verbrauch des Sozialzwecks durch die Freibeträge verneine.

IV. Güterstandsabhängige Betrachtung

Herr Werth kommt danach auf die güterstandsabhängige Betrachtung zu sprechen. Die zuvor dargestellte dogmatische Herleitung zeige bereits den erheblichen Einfluss des Güterstandes auf die Zuwendungen im Zivilrecht. Mit Blick darauf stelle sich die Frage, wie die Zuwendungen in Abhängigkeit vom Güterstand im ErbStG behandelt würden. Zunächst thematisiert er den gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft als praktisch relevantesten Güterstand. Dieser betreffe derzeit ungefähr 90 % aller Ehen. Hierbei handele es sich jedoch um einen unpräzise formulierten Güterstand. Grundsätzlich handele es sich um nichts anderes als eine Gütertrennung mit selbstständig verwalteten Vermögenssphären. Erst nachehelich finde eine Partizipation an den Vermögensgegenständen im Wege des Zugewinnausgleichs statt. Eine automatisch Partizipation während der Ehe finde nicht statt (sog. güterrechtliche Zölibat). Die nacheheliche Beteiligung des anderen Ehegatten richte sich dabei nach §§ 1372 BGB. *Herr Werth* wirft die Frage auf, wie sich die unbenannten (vorherigen) Zuwendungen im Rahmen diese Ausgleichsmechanismusses auswirken. Die Auswirkungen macht er anhand mehrerer Beispiele deutlich (s. Folien 25 f. seiner Präsentation). Nur ausnahmsweise wirke sich dabei der Rechenmodus nach § 1380 Abs. 2 BGB wirklich aus. Dies sei nur der Fall, wenn der Wert der Zuwendung den Zugewinn des Ausgleichsberechtigten übersteige, z.B. wenn dieser nicht mehr [in voller Höhe] im Endvermögen vorhanden sei. Dann vermindere sich der Ausgleichsanspruch in Höhe der Hälfte des eingetretenen Verlustes. Auch dies verdeutlicht er anhand eines Beispiels (s. Folien 27 seiner Präsentation). Im Regelfall nehme die unbenannte Zuwendung damit den späteren Zugewinnausgleich vorweg. Insofern wäre es aus Sicht von *Herrn Werth* naheliegend, die Zuwendung als entgeltlich zu qualifizieren und insofern nicht von einer Steuerbarkeit auszugehen. Dies gelte jedenfalls in dem Umfang, in welchem sie den späteren Zugewinnausgleich vorwegnehme. Der ausgleichsberechtigte Partner erhalte dadurch nämlich nichts anderes als das, worauf er später sowieso einen Anspruch hätte. Die subjektive Entgeltlichkeit der Zuwendung werde durch § 1380 Abs. 1 BGB komplementiert. Daneben würden die gleichwertigen Beträge für eine Teilhabe während der bestehenden Ehe sprechen. Nach Ansicht von

Herrn Werth sei es widersinnig und widersprüchlich zum Zweck der Zugewinnsgemeinschaft – der gleichberechtigten Teilhabe –, wenn diese erst mit Beendigung des Güterstandes (steuerfrei) realisierbar wäre. Als Folgen für die schenkungsteuerliche Behandlung stellt er heraus, dass ehebedingte Zuwendungen nicht die Leistungsfähigkeit steigern würden. Vielmehr handele es sich um eine „erste Rate“ auf das, worauf der ausgleichsberechtigte Ehegatte (im Beendigungszeitpunkt des Güterstandes) ohnehin einen Anspruch hätte. Nach Ansicht des BFH stehe der unbenannten Zuwendung im Zuwendungszeitpunkt dagegen kein Anspruch bzw. Gegenleistung gegenüber. Problematisch für die Überlegungen von *Herrn Werth* sei das systembedingte Stichtagsprinzip nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Denn die Steuer entstehe mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Möglicherweise könne aber § 5 ErbStG zur Problemlösung herangezogen werden. Im Rahmen von § 5 ErbStG müsse zwischen dem fiktiven (Abs. 1) und dem tatsächlichen (Abs. 2) Zugewinnausgleich differenziert werden. Fiktiv sei der Zugewinnausgleich, wenn er nach Maßgabe des § 1371 Abs. 2 BGB als Ausgleichsforderung hätte geltend werden können. Da ErbStG schreibe dabei die Berechnung des Zugewinnausgleichs vor. Diesen stelle § 5 Abs. 1 ErbStG originär frei, da ein an sich steuerpflichtiger Erwerb von der Besteuerung ausgenommen werde. Vom Gesetz abweichende Regelungen für die Berechnung des fiktiven Zugewinnausgleichs nach § 5 Abs. 1 ErbStG seien zudem unbeachtlich. Insofern stelle sich die Frage, ob eine schenkungsteuerliche Benachteiligung unbenannter Zuwendungen im fiktiven Falle durch § 1380 BGB erfolge. Dies bejaht *Herr Werth* ausgehend von drei Beispielrechnungen (s. Folien 31–33 seiner Präsentation). Er hält fest, dass Friktionen zwischen § 5 ErbStG und dem Ausgleichsmechanismus nach § 1380 BGB bestünden, da das ErbStG nicht auf das Zivilrecht abgestimmt sei. Auch § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG schwäche die Diskrepanzen allenfalls geringfügig ab und dies nur in den bestimmten Fällen, dass die potenzielle Zuwendung Teil des Nachlasses und von Todes wegen steuerfrei sei. Auch aus diesen Gründen liege für *Herrn Werth* eine Abschaffung der sachlicher Steuerbefreiungen bzw. die Herausnahme steuerfreier unbenannter Zuwendungen aus der Anrechnung für Zwecke des § 5 Abs. 1 ErbStG nahe.

Die gleichen Probleme bestünden prinzipiell auch bei § 5 Abs. 2 ErbStG für die tatsächliche Berechnung. Abs. 2 stelle eigentlich ein Vehikel für die ehezeitige Beteiligung und Heilung steuerpflichtiger unbenannter Zuwendungen dar. In Abgrenzung zu Abs. 1 unterliegt die Berechnung nach Abs. 2 nicht den dortigen Einschränkungen. Die

unterschiedliche Behandlung sei nach Ansicht von *Herrn Werth* systematisch nicht nachvollziehbar. Die Vorteile der zivilrechtlichen Viertellösung würden durch die Behandlung im ErbStG zu Nachteilen umgekippt. Abs. 2 dränge die Ehegatten insofern zum lebzeitigen Zugewinnausgleich.

Im Anschluss stellt *Herr Werth* die Heilung steuerpflichtiger unbenannter Zuwendungen gemäß §§ 5 Abs. 2, 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 1380 BGB vor (s. Folie 35 seiner Präsentation). Nutzbar machen könne man sich die vorgesehene Heilung durch die sog. Güterstandsschaukel, deren Ablauf er kurz schildert. Dadurch könne die zivilrechtlich vorgesehene gleichberechtigte Vermögensteilhabe bei (fort)bestehender Ehe steuerfrei erreicht werden. Notwendig sei die Güterstandsschaukel, weil die Nettoyage bzw. der fliegende Zugewinnausgleich steuerlich nicht anerkannt werde. Dabei würden gewichtige Gründe dafür sprechen, eine lebzeitige Beteiligung am Vermögen durch die unbenannte Zuwendung zu ermöglichen. Zunächst sei die Vermögensteilhabe über die Güterstandsklausel risikobehaftet. Denn es könne bei der Hingabe an Erfüllung statt eine Entstrickung steuerverstrickter Gegenstände drohen. Darüber hinaus sei eine Vermögensteilhabe ohne den Kostenaufwand für die Schaukel nicht möglich. Besonders schwerwiegend sei, dass die Ehegatten in einen nicht beabsichtigten Güterstand gedrängt würden. Insofern bestünde eine Friktion mit § 1408 BGB, Art. 2 Abs. 1, 6 Abs. 1 GG.

Bei der Gütertrennung und -gemeinschaft seien keine dem Zugewinnausgleich entsprechenden Ausgleichsmechanismen vorgesehen. Das bedeutet, dass die Ehegatten durch die Zuwendung etwas erhalten, worauf sie ansonsten keinen Anspruch hätten. Werden im Rahmen der Gütergemeinschaft ein Vorbehaltsgut in das Vorbehaltsgut des anderen Ehegatten übertragen liege letztlich eine Gütertrennung vor. Für die Gütertrennung existiere mit der modifizierten Zugewinnngemeinschaft eine „gleich effektive“ Alternative, zu welcher sich die Ehegatten bewusst entschieden hätten. Hier entstünden die Probleme der Zugewinnngemeinschaft daher nicht.

Mit Blick auf die anschließende Diskussion stellt *Herr Werth* ein Zitat von Schlünder/Geißler, ZEV 2005, S. 505, 510 heraus: „*Im ehelichen Alltag ergeben sich nicht wenige Herausforderungen. Der Gesetzgeber hat es in der Hand, dass dazu nicht auch noch das Suchen nach den verborgenen schenkungsteuerlichen Reizen einer Ehe gehört.*“ Er wirft die Frage auf, wie dies realisiert werden könne. Er stellt sodann

Argumente für die grundsätzliche Steuerbefreiung von Ehegatten vor (s. Folie 38 seiner Präsentation). Für eine Erfassung spreche dagegen, dass hierdurch die Steigerung der Leistungsfähigkeit erfasst würde. *Herr Werth* plädiere insofern für eine mittlere Lösung. Es erfolge zwar keine generelle Freistellung. Wegen der güterrechtlichen Vorschriften und Friktionen sei aber eine differenzierte Behandlung geboten. Bei der Gütertrennung und -gemeinschaft bedürfe es seines Erachtens nach keine Abweichungen von der aktuellen Rechtslage. Bei der Zugewinnngemeinschaft müsse dagegen eine neue Konzeption herausgebildet werden. Derzeit sei die ehezeitige schenkungsteuerfreie Beteiligung nur durch die Güterstandsschaukel möglich. Dies führe zu einer Friktion mit § 1408 BGB, Art. 2 Abs. 1, 6 Abs. 1 GG. Wenn das Familienprinzip aber schon das Leistungsfähigkeitsprinzip außer Kraft setzen könne, müsse Gleiches wohl auch erst recht für das Stichtagsprinzip gelten. Insofern sei für das Kernproblem der unbenannten Zuwendung – die Entgeltlichkeit – nicht auf den Zuwendungszeitpunkt abzustellen, sondern den späteren Zugewinnausgleich. Bis dahin müsse die Frage der Entgeltlichkeit hinten angestellt werden. Die unbenannte Zuwendung wäre dann insoweit grundsätzlich steuerfrei zu stellen.

Ein Teilnehmer meldet sich zu Wort. Bei der Güterstandsschaukel werde in die Zugewinnngemeinschaft zurückgekehrt, weswegen das Argument eines zwangsweisen Güterstandes seines Erachtens nicht so stark ins Gewicht fallen könne. Er erachtete es zudem als fraglich, die unbenannten Zuwendungen zwangsläufig als Vorauszahlungen für den Zugewinnausgleich zu sehen. In vielen Fällen komme es aufgrund des Fortbestehens der Ehe oder des früheren Versterbens des ausgleichsberechtigten Ehegatten schon gar nicht zu einem solchen.

Herr Werth stimmt ihm zu. Es bedarf ggf. Einschränkungen für solche Fälle, in denen kein Zugewinnausgleich entstehe.

Ein anderer Teilnehmer merkt an, dass wohl die Problemlösung nicht im ErbStG, sondern im zivilrechtlichen Güterrecht zu suchen sei. Das Zivilrecht könne nämlich vorsehen, einen Zugewinnausgleich zu einem bestimmten Zeitpunkt zu machen, ohne dass die Ehe gescheitert sei. Dann hätte man auf schenkungsteuerlicher Ebene direkt die Lösung. Zwar sehe der Teilnehmer die unbenannten Zuwendungen durchaus als Vorauszahlungen auf den Zugewinnausgleich. Allerdings entstehe dieser erst bei Beendigung des Güterstandes. Bis dahin könne noch viel geschehen, was dann auch wiederum berücksichtigt werden müsse. Gerade Betriebsvermögen und Immobilien seien

gerade auch einem Wertwandel unterworfen. Zudem gehe es dabei oft um insolvenz- und unterhaltsrechtliche Fragen.

Prof. Seer merkt an, dass auch das strafrechtliche Risiko bei den unbenannten Zuwendungen nicht zu unterschätzen sei. In der Laiensphäre sei es seines Erachtens nach nicht hinreichend klar, dass solche Zuwendungen schenkungsteuerpflichtig seien. Nicht selten würden die Eheleute annehmen, dass die Zuwendung lediglich für das gemeinsame Zusammenleben erfolge und den jeweils anderen Ehegatten nicht bereichern solle. Daneben gebe es natürlich auch Fälle, in denen unbenannte Zuwendungen ohne einen späteren Zugewinnausgleich vorgenommen würden. Man werde das Problem der unbenannten Zuwendungen wohl nicht allein mit dem Gedanken der vorweggenommenen Zugewinnausgleichs lösen können. Aber der Hinweis auf das Güterrecht zeige, wie schwierig das Problem zu packen sei. Damit bedankt sich *Prof. Seer* bei Herrn Werth für seinen interessanten Vortrag. Das nächste Seminar werde Frau Sara Lütkestratkötter zum Thema „Unkalkulierbarkeit der Begünstigungsvorschriften für Unternehmensfamilien im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht“ halten.