

Chancen und Risiken des gegenständlichen Zugewinnausgleichs im Rahmen der Güterstandsschaukel

Dr. Ansgar Beckervordersandfort, LL.M. und Carina Klönne, LL.M.

Werden höhere Vermögenswerte unter Ehegatten übertragen, soll dies oft nicht unentgeltlich, sondern entgeltlich erfolgen. Gründe hierfür sind neben der Vermeidung von Pflichtteilergänzungsansprüchen oder der „Asset Protection“ meist eine erbschaft- und schenkungsteuerliche Optimierung, da eine entgeltliche Übertragung keine Schenkungsteuer auslöst bzw. den Erbschaftsteuerfreibetrag für den Erbfall nicht aufbraucht. Dieses Ziel kann durch die sog. Güterstandsschaukel erreicht werden. Der nachfolgende Beitrag beschäftigt sich insbesondere mit den ertragsteuerlichen Chancen und Risiken, wenn der Ausgleich des Zugewinns nicht in Geld sondern durch Übertragung von Sachwerten erfolgt.



I. Einführung

Bei unterschiedlichen Vermögenszuwächsen während der Ehe kann die sog. „Güterstandsschaukel“ genutzt werden, um Vermögen schenkungsteuerneutral von einem Ehepartner auf den anderen zu übertragen. Grundsätzlich ist der durch den Wechsel von der Zugewinnsgemeinschaft in die Gütertrennung entstehende Zugewinnausgleichsanspruch in Geld zu erfüllen. Fehlt die notwendige Liquidität und wird der Zugewinnausgleichsanspruch durch Übertragung von Sachwerten erfüllt, besteht aus ertragsteuerlicher Sicht die Problematik, dass dies eine „Leistung an Erfüllung statt“ darstellt und zu einer steuerpflichtigen Aufdeckung stiller Reserven führen kann.

II. Entstehung und Ermittlung der Zugewinnausgleichsforderung

Der gesetzliche Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft ist ein System der Gütertrennung mit Ausgleich unterschiedlicher Vermögenszuwächse im Zeitpunkt der Beendigung des Güterstandes.¹ Der Güterstand endet im Todesfall eines Ehegatten, mit Scheidung oder bei fortbestehender Ehe durch Änderung des Güterstandes.

Im Zeitpunkt der Beendigung des Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft entsteht nach § 1378 Abs. 1 BGB eine Ausgleichsforderung, die sich im Grundsatz nach der Hälfte des Wertes bemisst, um den der Zugewinn des einen Ehepartners den Zugewinn des Anderen übersteigt.

Zuwendungen zwischen den Ehegatten, die während des Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft getätigt werden, werden nach § 1380 Abs. 1 BGB bei Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft auf die Ausgleichsforderung angerechnet.² Die Anrechnung kann bei Vornahme von Zuwendungen unter Ehegatten vereinbart werden (§ 1380 Abs. 1 S. 1 BGB), ist im Zweifel aber auch ohne entsprechende Vereinbarung anzunehmen (§ 1380 Abs. 1 S. 2 BGB). Anrechnungspflichtig sind alle unentgeltlichen Zuwendungen, die über den Wert von Ge-

genheitsgeschenken hinausgehen.³ Was als „üblich“ einzustufen ist, ist dabei nach den Lebens- und Vermögensverhältnissen der Ehegatten zu bestimmen.⁴

Die grundsätzliche Berechnung der Ausgleichsforderung ohne Berücksichtigung von Besonderheiten bei der Ermittlung oder Zusammensetzung des Anfangs- und Endvermögens sowie Besonderheiten im Rahmen der (steuerlichen) Bewertung wird am folgenden Beispiel dargestellt:

Beispiel: Anfangs- und Endvermögen stellen sich wie folgt dar. Während der Ehe tätigte der Ehemann (EM) Zuwendungen in Höhe von 50.000 EUR an die Ehefrau (EF):

	Ehemann	Ehefrau
Endvermögen, nach Zuwendung EM an EF 50.000 EUR	300.000	70.000
- Anfangsvermögen (EUR)	100.000	20.000
= realer Zugewinn (EUR)	200.000	50.000
+/- anzurechnende Zuwendung	50.000	-50.000
= rechnerischer Zugewinn (EUR)	250.000	0
Ausgleichsforderung vor Anrechnung (EUR)		125.000
- anzurechnende Zuwendung (EUR)		50.000
= bereinigte Ausgleichsforderung (EUR)		75.000

Der so ermittelte Anspruch stellt indes keine dingliche Beteiligung am Vermögen des Verpflichteten dar. Nach herrschender Meinung handelt es sich vielmehr um einen obligatorischen Ausgleichsanspruch in Geld.⁵

III. Schenkungsteuerliche Behandlung des Zugewinnausgleichs unter Lebenden

Eine steuerbare Schenkung liegt vor, wenn die freigebige Zuwendung eines Vermögensgegenstandes zu einer Entreiche-

1 *Büte/Volker*, Zugewinnausgleich bei Ehescheidung, Bewertung – Berechnung – Sicherung – Verjährung, 6. Aufl. 2022, Rn. 2.

2 *MükoBGB/Koch*, 9. Aufl. 2022, § 1380 Rn. 1.

3 *MükoBGB/Koch*, 9. Aufl. 2022, § 1380 Rn. 7–14; *jurisPK/Roth*, 7. Aufl. 2015, § 1380 Rn. 5.

4 *MükoBGB/Koch*, 9. Aufl. 2022, § 1380 Rn. 13–14.

5 *Büte/Volker*, Zugewinnausgleich bei Ehescheidung, 6. Aufl. 2022, Rn. 12; *MükoBGB/Koch*, 9. Aufl. 2022, § 1378 Rn. 3; *Münch*, Ehebezogene Rechtsgeschäfte, Handbuch der Vertragsgestaltung, 5. Aufl. 2020, Rn. 294; *BeckOK BGB/Scheller/Sprink*, 65. Edition 2023, § 1363 Rn. 12; *Grüneberg/Siede*, 82. Aufl. 2023, § 1363 BGB Rn. 3; *Stein DStR* 2012, 1063 (1064); *Staudinger/Thiele*, 2017, § 1363 BGB Rn. 34; zweifelnd dagegen *Milatz DStR* 2021, 1437 (1438).

zung des Zuwendenden und zu einer Bereicherung des Erwerbers führt.⁶

Bei Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft entsteht für den ausgleichsberechtigten Ehegatten ein gesetzlicher Anspruch auf Zahlung des Zugewinnausgleichs. Aus dieser Ausgleichsforderung resultiert für den Ausgleichsberechtigten zwar eine Bereicherung, diese wird jedoch auf Grundlage einer gesetzlichen Pflicht geleistet und kann demnach nicht objektiv unentgeltlich sein, sodass ein steuerbarer Tatbestand im Bereich der Schenkungsteuer ausscheidet.⁷ Die in § 5 Abs. 2 ErbStG enthaltene Ausnahme aus der Steuerbarkeit hat somit lediglich deklaratorische Wirkung.⁸

Erfolgt bei der Ermittlung des Ausgleichsanspruchs nach § 1378 Abs. 1 BGB eine Anrechnung von bereits erfolgten Zuwendungen nach § 1380 Abs. 1 BGB, mindert sich dadurch der nicht steuerbare Betrag nach § 5 Abs. 2 ErbStG. Gleichzeitig unterlag die in der Vergangenheit getätigte Zuwendung bereits der Schenkungsteuer.⁹ Eine solche zweifache steuerliche Belastung soll vermieden werden. Daher regelt § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, dass die auf nach § 1380 Abs. 1 BGB anzurechnende Zuwendungen entfallende Schenkungsteuer rückwirkend entfällt.¹⁰

IV. Gestaltungsmöglichkeiten durch Güterstandsschaukel

Ziel der sog. „Güterstandsschaukel“ ist, durch den Wechsel der Güterstände während fortbestehender Ehe eine nicht schenkungsteuerbare Übertragung von Vermögensgegenständen zu ermöglichen.

Die Änderung des Güterstandes von der Zugewinnsgemeinschaft in einen anderen Güterstand (meist die Gütertrennung)¹¹ wird als „Hinschaukel“ bezeichnet und löst den Anspruch auf Ausgleich des Zugewinns nach § 1378 BGB aus.¹² Der Ausgleich dieser Forderung ist ein entgeltlicher, nicht freigebiger Vorgang, der nicht der Schenkungsteuer unterliegt.¹³ Im Anschluss kann die „Rückschaukel“ in den Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft erfolgen.¹⁴ Die „Rückschaukel“ kann sinnvoll sein, um die pflichtteilsrechtlichen und erbschaftsteuerlichen Nachteile der Gütertrennung zu vermeiden, zwingend ist sie nicht.

Leben die Ehegatten nicht im gesetzlichen Güterstand, sondern im Güterstand der Gütertrennung, ist für die Anwendung der Güterstandsschaukel zunächst eine rückwirkende Änderung des Güterstandes erforderlich. Dies ist zivilrechtlich zulässig und wird bei lebzeitiger Beendigung des Güterstandes auch steuerlich anerkannt.¹⁵

Musterformulierung für rückwirkende Vereinbarung der Zugewinnsgemeinschaft:

„Die Ehegatten heben den Güterstand der Gütertrennung auf und vereinbaren für ihre Ehe den Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft. Dabei soll das Anfangsvermögen eines jeden Ehegatten so berechnet werden, als hätten sie seit der Eheschließung im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft gelebt, sodass die Vereinbarung der Zugewinnsgemeinschaft in dieser Weise zurückwirkt.“

Leben die Ehegatten im Güterstand der modifizierten Zugewinnsgemeinschaft, ist genau zu prüfen, ob bei einem Güter-

standswechsel der gewünschte Effekt eintritt. Ist der Zugewinnausgleich zB ausschließlich für den Todesfall vereinbart, lässt die lebzeitige Beendigung des gesetzlichen Güterstandes keine Ausgleichsforderung entstehen.¹⁶ Sind die Formulierungen unklar, ist in der Praxis zu empfehlen, die modifizierte Zugewinnsgemeinschaft mit Wirkung auf den Beginn der Ehe aufzuheben bzw. richtig zu modifizieren, um anschließend die Ausgleichsforderung rechtssicher entstehen lassen zu können.¹⁷ Ferner muss der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft auch tatsächlich beendet werden.¹⁸ Dabei verbieten sich freie Widerrufsklauseln oder freie Rückforderungsrechte hinsichtlich der Ausgleichsforderung.¹⁹

Ein sog. „fliegender Zugewinnausgleich“, bei dem lediglich der Zugewinn berechnet und ausgeglichen wird, der Güterstand jedoch nicht beendet wird, erfüllt die Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung nicht.²⁰

Mit Blick auf die die Güterstandsschaukel anerkennende Rechtsprechung des BFH²¹ wird diskutiert, ob und wenn ja welche „Schamfrist“ für die „Rückschaukel“ zum Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft einzuhalten ist oder ob beide Güterstandswechsel gar in einer Urkunde erfolgen können oder sogar sollten.²² Dabei ist die Sichtweise, dass die „Hin- und Rückschaukel“ in einer Urkunde erfolgen sollte, abzulehnen.²³

6 Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk/Gebel, ErbStG, 64. Ergänzungslieferung 2022, § 7 Rn. 17.

7 Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk/Gottschalk, ErbStG, 64. Ergänzungslieferung 2022, § 5 Rn. 29.

8 Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk/Gottschalk, ErbStG, 64. Ergänzungslieferung 2022, § 5 Rn. 29.

9 Moench/Weinmann, ErbStG, Lieferung Nr. 97 2023, § 29 Rn. 12.

10 Fischer/Pahlke/Wachter/Pahlke, ErbStG, 8. Aufl. 2023, § 29 Rn. 50.

11 MüKoBGB/Lange, § 2325 Rn. 29.

12 Beck'sches Formularbuch Familienrecht/Münch, 6. Aufl. 2022, Form. H.I.1 Anm. 2; Wachter FR 2020, 816 (818).

13 Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 5 Rn. 48.

14 Beck'sches Formularbuch Familienrecht/Münch, Form. H.I.1 Anm. 2; Wachter FR 2020, 816 (818).

15 Grundlegend BGH Urt. v. 1.4.1998 – XII ZR 278–96, NJW 1998, 1857 (1857) zuvor bereits BFH Urt. v. 28.6.1989 – II R 82/86, MitthRhNotK 1990, 24 (24); Stein/Dorn ZEV 2023, 725 (726); Wachter FR 2020, 816 (820); Beck ZEV 2006, 62 (65).

16 Wachter FR 2020, 816 (820); Musterformulierung, aus denen der Zugewinnausgleich durch Beendigung des Güterstandes bei fortbestehender Ehe folgt, zeigt Münch auf in FamRB 2007, 281 (284).

17 Wachter FR 2020, 816 (821).

18 Schlünder/Geißler, Familienrecht in der Notar- und Gestaltungspraxis, 3. Aufl. 2020, § 18 Rn. 59.

19 Schlünder/Geißler, Familienrecht in der Notar- und Gestaltungspraxis, 3. Aufl. 2020, § 18 Rn. 59.

20 Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, 18. Aufl. 2021, § 5 Rn. 49; R E 5.2 Abs. 3 ErbStR.

21 Mit Urteil v. 12.7.2005 hatte der BFH eine „Güterstandsschaukel“ anerkannt, bei der der Wechsel zur Gütertrennung „Hinschaukel“ und der Wechsel zurück zur Zugewinnsgemeinschaft „Rückschaukel“ in einer Urkunde erfolgten (BFH Urt. v. 12.7.2005 – II R 29/02, DStR 2005, 1772, (1772)).

22 Zur Diskussion zB Beck'sches Formularbuch Familienrecht/Münch, H.I.1. Anm. 3 oder Wachter FR 2020, 841 (842); nicht höchstrichterlich entschieden ist, ob der Güterstand aufschiebend bedingt geändert werden kann und ob, sofern diese Möglichkeit besteht, darin ein „Gesamtplan“ zu sehen ist, der zur Nichtanerkennung der Güterstandsschaukel führen würde (BeckOK BGB/Scheller/Sprink, § 1410 Rn. 8).

Wie lang die häufig empfohlene Schamfrist sein soll, ist umstritten.²⁴ Eine Frist ergibt sich aus dem Gesetz grundsätzlich nicht. Für die Entstehung der Zugewinnausgleichsforderung erforderlich ist ausschließlich, dass der Güterstand beendet wird.²⁵ Eine Rückschaukel in der nächsten juristischen Sekunde muss demnach aus schenkungsteuerlicher Sicht möglich sein. Wichtiger als die Einhaltung einer bestimmten Schamfrist scheint zu sein, dass auch außersteuerliche Gründe dargelegt und dokumentiert werden, um dem Vorwurf eines „Gesamtplans“ entgegenzuwirken.²⁶

Weitere Voraussetzung für die Anerkennung der Güterstandsschaukel ist, dass die Ausgleichsforderung güterrechtlich nach den Vorschriften der §§ 1373 – 1378 BGB ermittelt wird.²⁷ Güterrechtliche Modifizierungen sind dabei grundsätzlich auch steuerlich relevant.²⁸ In zeitlicher Hinsicht ist zu beachten, dass eine Rückwirkung maximal bis zum Zeitpunkt der Eheschließung, nicht aber darüber hinaus anerkannt wird.²⁹ Der Höhe nach liegt die Grenze bei dem tatsächlichen Zugewinnausgleichsanspruch.³⁰ Begrenzungen der Ausgleichsforderung auf einen Betrag unterhalb der Höchstgrenze sind möglich und zulässig.³¹

Ein überhöhter Ausgleich stellt in Höhe des überhöhten Anteils eine Schenkung dar. Ein Verzicht auf die bzw. auf einen Teil der Forderung ist insoweit als Schenkung an den ausgleichsverpflichteten Ehegatten zu werten.³² Demnach verbieten sich bei der komplexen und ohnehin fehleranfälligen Ermittlung der Ausgleichsforderung „grobe Schätzungen“.³³ Vielmehr sollte hier mit äußerster Sorgfalt vorgegangen werden und die Vorgehensweise nachvollziehbar dokumentiert werden.³⁴ In die Urkunde muss die Berechnung des Zugewinns nicht zwingend aufgenommen werden.³⁵ In der Praxis dürfte die Aufnahme der Berechnung in die notarielle Urkunde aber wohl oft zu einer höheren Akzeptanz der Berechnung bei der Finanzbehörde führen.

Vor dem Hintergrund überschießender oder zu niedriger Ausgleichszahlungen sollten zudem bei Unsicherheiten in der Bewertung entsprechende Ausgleichsregelungen mit Blick auf die Erfüllung von Restbeträgen oder eine Darlehensgewährung in die notarielle Urkunde aufgenommen werden.³⁶

Musterformulierung für Anpassung der Ausgleichsforderung:

„Die in der Vorbemerkung aufgeführten Berechnungsgrundlagen des Zugewinnausgleichsanspruchs beruhen auf gemeinsam erstellten Vermögensaufstellungen der Ehegatten. Sollte sich im Nachgang herausstellen, dass die Berechnungs- und Bewertungsgrundlagen nachweislich grob falsch waren und sich bei Zugrundelegung der zutreffenden Berechnungs- und Bewertungsgrundlagen ein Zugewinnausgleichsanspruch in extrem abweichender Höhe ergeben hätte, verpflichten sich die Ehegatten zum Ausgleich bzw. zur Erstattung des Differenzbetrages, wobei mögliche betragsmäßige Begrenzungen auch dann zu berücksichtigen sind.“

Schließlich ist für die Anerkennung der Güterstandsschaukel erforderlich, dass die Ausgleichsforderung auch tatsächlich beglichen wird.³⁷ Zu beachten ist dabei, dass diese nach § 1378 Abs. 3 BGB sofort fällig wird. Möglich und auch steu-

erlich anerkannt ist eine verzinsliche Stundung der Beträge.³⁸ Dies kann bei hohen Ausgleichsforderungen und langer Stundungsdauer indes zu einer hohen Ertragsteuerbelastung aus den erhaltenen Zinserträgen führen, denen keine steuerlich berücksichtigungsfähigen Aufwendungen des Zinsschuldners gegenüberstehen.³⁹ Entsprechend sollte – soweit möglich – die Ausgleichsforderung tatsächlich zeitnah beglichen werden.⁴⁰

Ist keine ausreichende Liquidität vorhanden und soll der Zugewinn dennoch zeitnah ausgeglichen werden, führt meist kein Weg an einem gegenständlichen Ausgleich vorbei.

1. Leistung an Erfüllung statt – ertragsteuerlich Chance oder Risiko?

Erfolgt der Ausgleich des Zugewinns nicht „in Geld“, sondern stattdessen durch die Übertragung von Sachwerten, ist dies eine „Leistung an Erfüllung statt“ nach § 364 BGB.⁴¹ Diese „Leistung an Erfüllung statt“ stellt aus ertragsteuerlicher Sicht grundsätzlich einen entgeltlichen Veräußerungsvorgang dar.⁴² Problematisch für Übertragungen im Rahmen des Zugewinnausgleichs sind vor allem folgende Vermögensgegenstände:⁴³

- Mitunternehmeranteile wegen Veräußerungsbesteuerung nach § 16 EStG
- Vermögensgegenstände, die sich in einem Betriebsvermögen befinden wegen Entnahmebesteuerung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) respektive verdeckter Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG iVm § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG)
- Anteile an Kapitalgesellschaften wegen Veräußerungsbesteuerung nach § 17 EStG oder § 20 Abs. 2 EStG

23 Neben der Absicherung der steuerlichen Gestaltung (*Wachter* FR 2020, 841 (845)) ist dies auch aus außersteuerlichen Gründen im Bereich des Pflichtteilsrechts zu empfehlen (*Herrler*, Strategien zur Minimierung des Pflichtteils durch lebzeitige Rechtsgeschäfte, 3. Aufl. 2020, Rn. 168; Beck'sches Formularbuch Familienrecht/*Münch*, Form. H.I.1 Anm. 3).

24 *Schlünder/Geißler*, Familienrecht in der Notar- und Gestaltungspraxis, § 18 Rn. 59.

25 *Schlünder/Geißler* NJW 2007, 482 (484).

26 So im Ergebnis auch *Schlünder/Geißler*, Familienrecht in der Notar- und Gestaltungspraxis, § 18 Rn. 59.

27 *Schlünder/Geißler*, Familienrecht in der Notar- und Gestaltungspraxis, § 18 Rn. 59.

28 R E 5.2 Abs. 2 ErbStR.

29 FG Düsseldorf Urt. v. 14.6.2006 – 4 K 7107/02 Erb, RNotZ 2007, 55, 55; Bayerisches Landesamt für Steuern DStR 2007, 26, (26); R E 5.2 Abs. 2 S. 3 ErbStR 2019; Strategien beim Zugewinnausgleich/*Kogel*, 7. Aufl. 2022, Rn. 16.

30 *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, § 5 Rn. 43.

31 *MüKoBGB/Münch*, § 1408 Rn. 15.

32 *Schlünder/Geißler*, Familienrecht in der Notar- und Gestaltungspraxis, § 18 Rn. 59.

33 *Stein* ErbBstg 2020, 122 (124).

34 *Schlünder/Geißler*, Familienrecht in der Notar- und Gestaltungspraxis, § 18 Rn. 59.

35 Beck'sches Formularbuch Familienrecht/*Münch*, Form. H.I.1 Anm. 3.

36 *Stein* ErbBstg 2020, 122 (124).

37 *Kamps* ErbR 2021, 767 (767); R E 5.2 Abs. 1 S. 1 ErbStR.

38 *Kamps* ErbR 2021, 767 (768).

39 *Schlünder/Geißler* NJW 2007, 482 (486).

40 *Schlünder/Geißler* NJW 2007, 482 (486).

41 *Stein* ErbBstg 2022, 35 (35).

42 BFH Urt. v. 31.7.2002 – X R 48/99, DStR 2003, 457 (459), OFD München Verfügung v. 26.6.2001, 2556 – 17 St 41, DStR 2001, 1298 (1298).

43 *Wachter* FR 2020, 841 (846).

- Immobilien,⁴⁴ innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist des § 22 Nr. 2 iVm 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Sofern der Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes der Ausgleichsforderung entspricht, erzielt der Ausgleichsverpflichtete einen Veräußerungserlös in dieser Höhe. In gleicher Höhe liegen für den Ausgleichsberechtigten Anschaffungskosten vor. Auf Ebene des Ausgleichsverpflichteten ergibt sich bei Hingabe steuerverstrickter Vermögensgegenstände in Höhe der Differenz zwischen den (historischen bzw. fortgeführten) Anschaffungskosten und dem erzielten Veräußerungspreis ein Gewinn, welcher der Ertragsbesteuerung unterliegt.⁴⁵ Hier sind neben der Besteuerung der Veräußerungserträge etwaige laufende Sperrfristen zu beachten, die durch die Übertragung als „Leistung an Erfüllung statt“ verletzt werden können. In der Praxis ist daher die „Herkunft“ der Vermögensgegenstände aufzuklären sowie das Bestehen von Sperrfristen eingehend zu prüfen und ggfs. zu beachten. Ungewollte Aufdeckungen steuerpflichtiger stiller Reserven oder Sperrfristverletzungen sind im Rahmen der Beratung unbedingt zu beachten und zu vermeiden.⁴⁶ Verwiesen sei hier beispielhaft auf Sperrfristen aus Umwandlungsvorgängen (§§ 22, 24 UmwStG), Übertragungen von Einzelunternehmen oder Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG, Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens nach § 6 Abs. 5 EStG sowie nicht zuletzt erbschaftsteuerliche Behaltensfristen nach §§ 13a, 13b, 13c, 19a, 28, 28a ErbStG.⁴⁷

2. Schaffung von neuem AfA-Potential

Verfügt der ausgleichsverpflichtete Ehegatte dagegen über nicht steuerverstricktes Vermögen, dh Vermögen, welches bei Veräußerung keine Ertragsteuer auslöst, kann in der bewussten Übertragung in Form einer „Leistung an Erfüllung statt“ ertragsteuerlich durchaus eine „Chance“ liegen.⁴⁸ Dies lässt sich vor allem am Beispiel nicht (mehr) steuerverstrickter Immobilien darstellen. Die Erfüllung der Zugewinnausgleichsforderung mittels Immobilienübertragung stellt für den Ausgleichsverpflichteten eine Veräußerung und für den Ausgleichsberechtigten eine Anschaffung dar. Unabhängig von der steuerlichen Behandlung aufseiten des Ausgleichsverpflichteten entstehen aufseiten des Ausgleichsberechtigten Anschaffungskosten, die bei Vermietungsobjekten über die Nutzungsdauer als Abschreibungen steuermindernd geltend gemacht werden können.⁴⁹ Der Effekt zeigt sich im folgenden Beispiel:

Das Anfangs- und Endvermögen der Eheleute stellt sich wie folgt dar:

	Ehemann	Ehefrau
Endvermögen (EUR)	1.100.000	20.000.000
- Anfangsvermögen (EUR)	100.000	5.000.000
= Zugewinn (EUR)	1.000.000	15.000.000
= Ausgleichsforderung (EUR)	7.000.000	0

Das Anfangsvermögen der Ehefrau besteht ua aus einer im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge auf sie übertragene Immobilie, welche unstreitig zum Zeitpunkt der Beendigung des Güterstandes einen Wert von 7.000.000 EUR aufweist. Die Immobilie wurde im Jahr 1950 von den Eltern der

Ehefrau errichtet, ist vollständig abgeschrieben und wird zur Erfüllung der Ausgleichsforderung an den Ehemann übertragen.⁵⁰ Schenkungsteuer wird durch den Ausgleich der Zugewinnausgleichsforderung nicht ausgelöst, da eine freigebige Zuwendung nicht vorliegt. Einkommensteuer wird hier für die Ehefrau nicht fällig, da das Objekt nicht ertragsteuerverstrickt ist.

Auf Ebene des Ehemanns ergeben sich Anschaffungskosten in Höhe von 7.000.000 EUR, davon entfallen annahmegemäß 2.000.000 EUR auf den Grund und Boden und 5.000.000 EUR auf das Gebäude. Bei Besteuerung mit dem Grenzsteuersatz im Spitzensteuersatz (45 %) ⁵¹ und einer Abschreibung von jährlich 2 % gem. § 7 Abs. 4 Nr. 2a) EStG ergibt sich ein jährlicher Ertragsteuervorteil von 45.000 EUR. Kumuliert beträgt der Ertragsteuervorteil (vereinfachend ohne Berücksichtigung einer Diskontierung) 2.250.000 EUR.

Eine vergleichbare Sachverhaltsgestaltung kann ebenfalls sinnvoll sein, wenn Immobilien zwar noch steuerverstrickt sind, aber Verlustvorträge aus privaten Veräußerungsgeschäften vorliegen, die aller Voraussicht nach nicht anderweitig genutzt werden können. Der steuerpflichtige Gewinn aufseiten des Ausgleichsverpflichteten wird dann durch die Verlustvorträge neutralisiert, sodass im Ergebnis keine Ertragsteuer ausgelöst wird.⁵²

Kehrseite dieses Modells ist, dass durch die Anschaffung auf Ebene des Ausgleichsberechtigten eine erneute Zehnjahresfrist nach § 23 EStG ausgelöst wird. Wobei nicht auszuschließen ist, dass diese Frist in der Zukunft verlängert oder eine dauer-

44 Bei Immobilien ist zudem das „Rechtsinstitut“ des gewerblichen Grundstückshandels zu beachten (näher BMF-Schreiben v. 26.3.2004, IV A 6 – 2240 – 46/04, DStR 2004, 632–638; sowie *Herrmann/Heuer/Raupach/Stapperfeind*, EStG, KStG Lieferung Nr. 315 2022, EStG § 15 Rn. 1120–1138).

45 Dies ergibt sich für Mitunternehmeranteile aus § 16 Abs. 2 EStG, für Anteile an Kapitalgesellschaften aus § 17 Abs. 2 EStG bzw. § 20 Abs. 2 Nr. 1 iVm Abs. 4 EStG sowie für Immobilien aus § 23 Abs. 1 iVm Abs. 3 EStG bzw. im Falle des gewerblichen Grundstückshandels aus § 15 Abs. 2 EStG iVm § 4 Abs. 1 EStG.

46 *Stein* ErbBstg 2022, 35 (37). Im Rahmen der anwaltlichen Beratung ist zu beachten, dass der BGH (Urt. v. 9.1.2020 – IX ZR 61/19, NJW 2020, 1139 (1139)) das Vorliegen einer Anwaltshaftung im Falle einer Scheidungsfolgevereinbarung mit Übertragung von Grundbesitz ohne Hinweis auf die erforderliche Einholung steuerlicher Beratung bejaht hat (dazu Anmerkung von *Borgmann* NJW 2020, 1141 (1141)).

47 *Wachter* FR 2020, 841 (846–847). Zu der Thematik wird weitergehend auf das Urteil des FG Niedersachsen vom 5.1.2023 – 9 K 162/21, ErbR 2023, 974 verwiesen. Das Verfahren betraf einen gegenständlichen Ausgleich des Zugewinnausgleichsanspruchs, bei dem die Ehegatten fehlerhaft davon ausgegangen waren, dass keine ertragsteuerlichen Folgen ausgelöst werden. Nach Festsetzung der Ertragsteuern aufgrund der erfolgten „Leistung an Erfüllung statt“ begehrten die Ehegatten die Rückgängigmachung des Vertrags aufgrund eines Wegfalls der Geschäftsgrundlage nach § 313 BGB. Das FG Niedersachsen gab der Klage statt. Aus Sicht der Abwehrberatung vergleichbarer Fälle kann das Urteil des anhängigen Revisionsverfahrens (BFH IX R 4/23) mit Spannung erwartet werden.

48 *Stein* ErbBstg 2022, 35 (38).

49 *Stein* ErbBstg 2022, 35 (38).

50 Grunderwerbsteuer fällt für Übertragungen von Immobilien unter Ehegatten gem. § 3 Nr. 3 GrEStG nicht an.

51 Aufgrund des hohen Gesamtvermögens der Eheleute wird hier von einem zu versteuernden Einkommen von insgesamt über 550.000 EUR ausgegangen. Eine Zusammenveranlagung ist dann sinnvoll, um die Abschreibungen im Höchststeuersatz geltend machen zu können. Der angewendete Grenzsteuersatz ergibt sich aus § 32a Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG.

52 *Stein* ErbBstg 2022, 35 (39).

hafte Steuerpflicht eingeführt wird. Dieser Unsicherheit stehen indes sichere Steuereffekte durch die Nutzung der Abschreibungen gegenüber.⁵³

3. Ertragsteuerfreiheit „durch die Hintertür“

Um die Aufdeckung stiller Reserven durch eine Übertragung „an Erfüllung statt“ zu vermeiden, besteht die Möglichkeit, die Regelung des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG zu nutzen und so das gesetzte Ziel sozusagen „durch die Hintertür“ zu erreichen.

Die für den Ausgleich vorgesehenen Vermögensgegenstände werden in einem ersten Schritt schenkweise unter Anrechnung auf einen zukünftig entstehenden Zugewinnausgleichsanspruch übertragen. Im zweiten Schritt wird dann der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft beendet und der Ausgleichsanspruch ausgelöst.⁵⁴ Aus schenkungsteuerlicher Sicht ändert sich der Charakter der unentgeltlichen Zuwendung durch die Anrechnung hin zur Leistung einer Vorauszahlung auf den Zugewinnausgleichsanspruch.⁵⁵ Es greift § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, wonach die Steuer für die zunächst erfolgte Schenkung erlischt bzw. gar nicht erst festgesetzt werden darf, sofern eine Festsetzung bisher nicht erfolgt ist.⁵⁶

Nicht abschließend geklärt ist, ob die Anrechnung der bereits erfolgten Schenkung auf den Anspruch auf Zugewinnausgleich auch ertragsteuerlich zu einer Umqualifizierung von einem unentgeltlichen zu einem entgeltlichen Vorgang führt.⁵⁷ Als Argument gegen eine ertragsteuerliche Umqualifizierung wird ein Urteil des FG Münster⁵⁸ sowie die daraufhin ergangene Rechtsprechung des BFH⁵⁹ herangezogen. Das FG Münster hatte in diesem Fall ausgeführt, dass die „Unentgeltlichkeit des Erwerbs [...] nicht nachträglich durch die Vereinbarungen in dem Ehevertrag [...] entfallen“⁶⁰ ist. Der BFH folgte dem Urteil des FG Münster grundsätzlich, hat sich mit der Fragestellung indes nicht im Einzelnen auseinandergesetzt.⁶¹

Für eine Ertragsteuerpflicht könnte hingegen angeführt werden, dass Schenkungen zwischen Ehegatten im gesetzlichen Güterstand aufgrund einer expliziten Bestimmung zur Anrechnung oder basierend auf der gesetzlichen Vermutung des § 1380 Abs. 1 S. 2 BGB unter der auflösenden Bedingung der tatsächlichen Anrechnung stehen. Kommt es tatsächlich zu einer Anrechnung, ist die Bedingung erfüllt, sodass die Schenkung auch ertragsteuerlich rückwirkend als entgeltlicher Vorgang zu behandeln wäre.⁶²

Die herrschende Meinung geht indes davon aus, dass keine ertragsteuerliche Umqualifizierung erfolgt.⁶³ Diese Einschätzung basiert auf der oben genannten Rechtsprechung und wird zudem dadurch gestützt, dass es sich bei der Anrechnung nach § 1380 Abs. 1 BGB um ein rein rechnerisches Korrektiv des Zugewinnausgleichsanspruchs handelt. Zudem ist die Anrechnung ohne weitere Bestimmung aufgrund einer gesetzlichen Vermutungsregelung vorzunehmen, die nicht geeignet sein kann, einen Veräußerungstatbestand zu erfüllen.⁶⁴ Erforderlich für ein Veräußerungsgeschäft sind zwei übereinstimmende Willenserklärungen. Demgegenüber erfordert die Anrechnung nach § 1380 Abs. 1 BGB lediglich eine einseitige Erklärung oder erfolgt ohne eine solche gar von Gesetzes wegen. Hierdurch kann kein vertraglicher Rechtsgrund eines

ertragsteuerlich relevanten Veräußerungsgeschäfts begründet werden.⁶⁵

Entsprechend ist der herrschenden Meinung hier zuzustimmen. Die Anrechnung nach § 1380 Abs. 1 BGB stellt ein reines Rechenkorrektiv dar und kann schon mangels Angebot und Annahme nach zivilrechtlichen Grundsätzen kein (rückwirkendes) Veräußerungsgeschäft begründen. Dem steht auch die im Steuerrecht zu berücksichtigende wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht entgegen, da auch wirtschaftlich gesehen keine Veräußerung erfolgt. Die schenkung- und ertragsteuerneutrale Übertragung von Vermögensgegenständen durch Schenkung und spätere Güterstandsschaukel über den Umweg des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ist somit sozusagen „durch die Hintertür“ möglich. In der Praxis ist mangels expliziter höchstrichterlicher Rechtsprechung zu dieser Thematik indes nicht auszuschließen, dass die Finanzverwaltung eine andere Auffassung vertritt. Dieses Risiko ist in der Beratung offen darzulegen.⁶⁶ Vor allem bei Übertragungen von Vermögensgegenständen, in denen erhebliche stille Reserven enthalten sind, empfiehlt sich vor Durchführung der Schenkung, mit der die Anrechnung verknüpft ist, ein Antrag auf verbindliche Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) zur Absicherung der Ertragsteuerfreiheit im Zeitpunkt einer etwaigen späteren Anrechnung. Dies gilt unabhängig davon, ob eine tatsächliche Anrechnung der Schenkung zu Lebzeiten geplant ist oder ob diese erst mit der zwingenden Beendigung des Güterstandes bei Scheidung oder im Todesfall „droht“. Nur mithilfe der verbindlichen Auskunft können unerwünschte ertragsteuerliche Folgen in der Zukunft sicher ausgeschlossen werden.

4. Gegenständlicher Ausgleich nach Umqualifizierung des Ausgleichsanspruchs

Um den Zugewinnausgleich mittels Übertragung von Sachwerten ohne ertragsteuerliche Folgen durchführen zu können, wird im Schrifttum zudem vorgeschlagen, zunächst den Charakter der Ausgleichsforderung von einer Geld- in eine Sachforderung zu wandeln und im nächsten Schritt die „spezielle“ Schuld durch Übertragung der Sache zu tilgen.⁶⁷ Diese Tilgung soll dann keine „Leistung an Erfüllung statt“ (§ 364 Abs. 1

53 Stein ErbBstg 2022, 35 (40).

54 Wachter FR 2020, 841 (847).

55 Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 29 Rn. 12.

56 Stein DStR 1064 (1065); Wachter FR 2020, 841 (847).

57 Kamps ErbR 2021, 767 (773), Münch, Ehebezogene Rechtsgeschäfte, 5. Aufl. 2020, Rn. 119–120; Wachter FR 2020, 841 (847).

58 FG Münster Ur. v. 13.11.2009 – 14 K 2210/06 E, EFG 2010, 646 (646–648).

59 BFH Ur. v. 24.1.2012 – IX R 8/10, NZG 2012, 717, (717–718).

60 FG Münster Ur. v. 13.11.2009 – 14 K 2210/06 E, EFG 2010, 646, (647).

61 BFH Ur. v. 24.1.2012 – IX R 8/10, NZG 2012, 717 (717–718); Stein DStR 2012, 1743 (1735).

62 Wachter FR 2020, 841 (848).

63 Blusz ZEV 2016, 626 (630); Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk/Jülicher, ErbStG, § 29 Rn. 93; Kamps ErbR 2021, 767 (773); Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 29 Rn. 14; Milatz DStR 2021, 1437 (1441); Münch, Ehebezogene Rechtsgeschäfte, Rn. 122; von Oertzen/Loose/Reich, ErbStG, 2017, § 29 Rn. 36; Wachter FR 2020, 841 (847); Viskorf/Schuck/Wälzholz/Wälzholz, ErbStG, BewG, 6. Aufl. 2023, § 29 ErbStG Rn. 41; aA Sagmeister DStR 2011, 1589 (1591).

64 Münch, Ehebezogene Rechtsgeschäfte, Rn. 122, 123.

65 Münch, Ehebezogene Rechtsgeschäfte, Rn. 122.

66 Wachter FR 2020, 841 (848).

BGB), sondern eine nicht steuerbare Tilgung⁶⁸ darstellen.⁶⁹ Eine solche Gestaltung wird in der Literatur für möglich gehalten.⁷⁰ Argumentiert wird zunächst über die Vertragsfreiheit im Güterrecht, die eine weitgehende Modifikation des Zugewinnausgleichs erlaubt.⁷¹ Modifizierungen sind nicht nur in Form der Begrenzung der Höhe nach möglich, sondern können auch die Art des Ausgleichs betreffen.⁷² Entsprechende Vereinbarungen, den Zugewinnausgleich mittels einer (bestimmten) Sachleistung vorzunehmen, sind zivilrechtlich zulässig.⁷³

Zwar wird zum Teil entgegen der herrschenden Meinung⁷⁴ daran gezweifelt, dass es sich bei der Ausgleichsforderung dem Grunde nach um eine Geldforderung und nicht um eine dingliche Beteiligung am Vermögen des Ausgleichsverpflichteten handelt. Diese Auffassung soll durch die Möglichkeit einer familiengerichtlichen Anordnung zur Übertragung von Gegenständen nach § 1383 BGB gestützt werden. In diesem Fall soll aufgrund der Zwangsläufigkeit keine steuerbare Veräußerung vorliegen.⁷⁵ Diese Argumentation ist allerdings nicht schlüssig, da eine Zwangsläufigkeit von Vermögensübertragungen, zB in Fällen der Zwangsversteigerung, die ertragsteuerlichen Folgen einer Veräußerung keineswegs ausschließt.⁷⁶

Für die Modifizierung und den Ausgleich der Forderung ist ein zweistufiges Vorgehen erforderlich.⁷⁷ Im ersten Schritt wird während der bestehenden Zugewinnsgemeinschaft die Ausgleichsforderung ehevertraglich zu einer gegenständlichen Forderung modifiziert. Erst im Anschluss erfolgt in einem zweiten Ehevertrag die Beendigung des Güterstandes, mit der die Ausgleichsforderung ausgelöst wird.⁷⁸ Eine solche Zweistufigkeit ist notwendig, da ehevertragliche Modifikationen nur während des Bestehens des Güterstandes zulässig sind. Abreden nach Beendigung des Güterstandes stellen dagegen Verträge zur Änderung oder zum Erlass entstandener Forderungen dar.⁷⁹ Dogmatisch betrachtet können allein Modifikationen nach Beendigung des Güterstandes zu einer „Leistung an Erfüllung statt“ führen. Eine Modifikation vor Güterstandsbeendigung lässt dagegen mit Beendigung des Güterstandes keine Geld-, sondern eine Sachforderung entstehen, mit deren Übertragung dann eben kein entgeltlicher Vorgang, sondern schlicht die nicht steuerbare Bewirkung (362 Abs. 1 BGB) einer geschuldeten Leistung erfolgt.⁸⁰

Musterformulierung für Modifizierung der Ausgleichsforderung:

„Die Ehegatten vereinbaren hiermit, dass eine mögliche Zugewinnausgleichsforderung der Ehefrau nicht durch Zahlung von Geld, sondern durch Übereignung eines Miteigentumsanteils an dem Grundstück des Ehemannes in Musterstraße 1, Gemarkung Musterstadt, Flurstück 1, eingetragen im Grundbuch von Musterstadt Blatt 123, im Wert des möglichen Zugewinnausgleichsanspruchs zu erfüllen ist. Sollte der Ehemann das vorbezeichnete Grundstück in eine Gesellschaft eingebracht haben, so ist ein möglicher Zugewinnausgleichsanspruch durch Übereignung eines entsprechenden Gesellschaftsanteils an dieser Gesellschaft im Wert des möglichen Zugewinnausgleichsanspruchs zu erfüllen.“

Zu beachten ist im Rahmen dieser Gestaltung ein Urteil des BFH aus dem Jahr 1977.⁸¹ Im Urteilsfall⁸² wurde der Zugewinnausgleich im Rahmen einer Ehescheidung behandelt. Die Eheleute hatten während des Scheidungsverfahrens, jedoch vor Rechtsgültigkeit der Scheidung⁸³ und somit vor Beendigung des Güterstandes, vereinbart, dass der Ausgleich der mit der Scheidung entstehenden Forderung durch Übertragung von Miteigentumsanteilen an zwei Eigentumswohnungen erfolgen soll. Die Eheleute begründeten die Unentgeltlichkeit des Vorgangs im Klageverfahren damit, dass der vertragliche Anspruch auf Übertragung der Miteigentumsanteile an „Stelle des gesetzlichen Ausgleichsanspruchs getreten“⁸⁴ sei und eine „Leistung an Erfüllung statt“ somit nicht vorliegen könne.⁸⁵ Der BFH lehnte diese Ansicht ab und ging von einem entgeltlichen Vorgang aus. Nach Auffassung des BFH bestanden hier zwei voneinander getrennte Vorgänge. Zunächst die

67 Vor allem bei Ausgleich mittels Sachleistung ist die Bewertung der „Sache“ von zentraler Bedeutung. Für überschießende oder zu niedrige Ausgleichsbeträge sind vertraglich Mechanismen zu berücksichtigen, die daraus resultierende Schenkungen vermeiden.

68 Die Bewirkung nach § 362 Abs. 1 BGB stellt die Erfüllung der geschuldeten Leistung dar (MüKoBGB/Fetzer § 362 Rn. 3) und verwirklicht keinen Steuertatbestand.

69 Stein DStR 2012, 1063 (1066); Wachter FR 2020, 841 (848).

70 Stein DStR 2012, 1063 (1066); Wachter FR 2020, 841 (848). Milatz äußert sich im Ergebnis indes vage „[...] wird [...] schon kein entgeltlicher Vorgang anzunehmen sein“, DStR 2021, 1437 (1441). Der Hinweis von Wachter auf positive verbindliche Auskünfte verschafft in der Praxis sicherlich mehr Zuversicht (Wachter FR 2020, 841 (848)).

71 Milatz DStR 2021, 1437 (1439); Stein DStR 2012, 1063 (1066), Wachter FR 2020, 841 (848).

72 Milatz DStR 2021, 1437 (1438); Stein DStR 2012, 1063 (1066), Wachter FR 2020, 841 (848); Milatz hält es entgegen der herrschenden Meinung zudem für zweifelhaft, dass der Zugewinnausgleichsanspruch ohne Modifikation eine Geldforderung darstellt, DStR 2021, 1437 (1438).

73 BeckOK BGB/Scheller/Sprink, § 1378 Rn. 55; Staudinger/Thiele § 1378 BGB Rn. 36; so auch Münch, der die steuerliche Wirksamkeit indes durchaus kritisch betrachtet (Handbuch Familiensteuerrecht/Münch, 2. Aufl. 2020, Rn. 502).

74 Bäte/Volker, Zugewinnausgleich bei Ehescheidung, Rn. 12; MüKoBGB/Koch § 1378 Rn. 3; Münch, Ehebezogene Rechtsgeschäfte, Rn. 294; BeckOK BGB/Scheller/Sprink, § 1363 Rn. 12; Grüneberg/Siede, § 1363 BGB Rn. 3; Stein DStR 2012, 1063 (1064); Staudinger/Thiele, § 1363 BGB Rn., 34.

75 Milatz DStR 2021, 1437 (1438).

76 BFH Urt. v. 29.3.1989 – X R 4/84, BeckRS 1989, 22008943; BFH Urt. v. 10.8.1983 – I R 120/80 BeckRS 1983, 22006613 (3) zum Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels trotz „Zwang“ zur Veräußerung wegen bestehender Zahlungsverpflichtungen aus Zugewinnausgleichsforderungen; Münch, Ehebezogene Rechtsgeschäfte, Rn. 352; Grüneberg/Siede, § 1378 BGB Rn. 1.

77 Milatz DStR 2021, 1437 (1439); Stein DStR 2012, 1063 (1066); Wachter FR 2020, 841 (848).

78 Milatz DStR 2021, 1437 (1439); Stein NZFam 2023, 918 (920); Stein DStR 2012, 1063 (1066); Wachter FR 2020, 841 (848).

79 MüKoBGB/Koch, § 1372 Rn. 11, 12; Staudinger/Thiele, § 1378 BGB Rn. 36.

80 Milatz DStR 2021, 1437 (1439); Stein DStR 2012, 1063 (1066); Wachter FR 2020, 841 (848).

81 BFH Urt. v. 15.2.1977 – VIII R 175/74, BeckRS 1977, 22003894.

82 BFH Urt. v. 15.2.1977 – VIII R 175/74, BeckRS 1977, 22003894.

83 Der Ausgleichsanspruch entsteht gem. § 1378 Abs. 3 S. 1 BGB mit der Beendigung des Güterstandes; im Falle der Scheidung somit mit Rechtskraft der Scheidung (MüKoBGB/Koch, § 1378 Rn. 12). Der abweichende Berechnungszeitpunkt des § 1384 BGB dient dem Schutz des ausgleichsberechtigten Ehegatten, führt indes nicht zu einem früheren Entstehungszeitpunkt der Ausgleichsforderung (MüKoBGB/Koch, § 1384 Rn. 1).

84 BFH Urt. v. 15.2.1977 – VIII R 175/74, BeckRS 1977, 22003894.

85 Die Argumentation entspricht somit dem Gestaltungsvorschlag von Milatz, Stein und Wachter (Milatz DStR 2021, 1437 (1437–1441); Stein DStR 2012, 1063 (1063–1069) Wachter FR 2020, 841 (848).

Auflösung der Zugewinnsgemeinschaft und im Anschluss die Übertragung der Miteigentumsanteile. Der BFH hielt es dabei ausdrücklich nicht für maßgeblich, dass die Übertragung der Miteigentumsanteile bereits vor der Scheidung vereinbart und vollzogen wurde, sondern sah hier unabhängig vom Zeitpunkt der Vereinbarung eine „Leistung an Erfüllung statt“ begründet. Die Möglichkeit einer Umqualifizierung der Schuld im Vorfeld wurde somit verneint.⁸⁶ Mit Verweis auf diese Rechtsprechung wird der gegenständliche Ausgleich zum Teil als eine keineswegs sichere Gestaltung eingeschätzt.⁸⁷

Zivilrechtlich scheint hingegen gesichert zu sein, dass eine Modifikation des Zugewinnausgleichsanspruchs hin zu einer Sachleistung zulässig ist.⁸⁸ Unklar bleibt indes, ob eine solche Modifikation, die vor Beendigung des Güterstandes vereinbart wird, auch dazu führt, dass darin keine „Leistung an Erfüllung statt“, sondern die reine Tilgung einer speziellen Schuld zu sehen ist.⁸⁹ In der Literatur wird zum Teil die Auffassung vertreten, dass eine Vereinbarung, die vor der Erfüllung der Schuld getroffen wird, einen schuldändernden Charakter haben kann.⁹⁰ Dem wird entgegen gehalten, dass sich der eigentliche Charakter der Schuld nicht ändern lasse.⁹¹ Die Einschätzung, dass der eigentliche Charakter der Schuld nicht änderbar sei, kann allerdings nur dann zutreffend sein, wenn entweder die Schuld bereits entstanden, aber noch nicht erfüllt worden ist, oder alternativ die Art der Schuld gesetzlich verankert und nicht vertraglich änderbar ist. Das trifft auf den Zugewinnausgleichsanspruch gerade nicht zu. Zum einen ist die hier infrage stehende Schuld vor Beendigung des Güterstandes noch nicht entstanden⁹² und zum anderen ist zivilrechtlich eine Modifikation der Höhe und der Art nach möglich.⁹³ Erfolgt eine solche Modifikation hin zu einer Sachleistung bevor die Schuld entsteht, kann eine „Leistung an Erfüllung statt“ durch Übertragung der geschuldeten Sachleistung dem Grunde nach nicht vorliegen.⁹⁴ Da die Vereinbarung einer Sachleistung häufig nicht zuletzt dem Fehlen entsprechender liquider Mittel geschuldet sein wird, handelt es sich um die Abbildung des tatsächlichen Lebenssachverhalts der Eheleute, der keinen Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO begründen kann.⁹⁵

Im Ergebnis überzeugt der Gestaltungsansatz einer rückwirkenden Modifikation des Ausgleichsanspruchs.⁹⁶ Zivilrechtlich ist die Modifikation des Zugewinnausgleichs von einer Geld- in eine Sachleistung möglich. Die Erfüllung der Schuld mittels Übertragung der geschuldeten Sache kann dann eben keine „Leistung an Erfüllung statt“ darstellen, sondern bewirkt die Tilgung einer Schuld. Dies kann auch aus steuerlicher Sicht nicht anders gewertet werden, vor allem dann nicht, wenn Hintergrund der Umqualifizierung der Geld- in eine bestimmte Sachleistung ist, dass entsprechende liquide Mittel für den Ausgleich gerade nicht zur Verfügung stehen und die Teilhabe am gemeinsamen wirtschaftlichen Erfolg der

Ehe somit durch Übertragung der entsprechenden Vermögenssubstanz erfolgen soll und auch nur so erfolgen kann.

Dennoch ist in der Praxis darauf hinzuweisen, dass die Gestaltung mit Unsicherheit einhergeht.⁹⁷ Diese Risiken können nur durch Einholung einer verbindlichen Auskunft sicher ausgeschlossen werden.⁹⁸

Schlussbetrachtung

Der Mechanismus der Güterstandsschaukel kann in Kombination mit einer „Leistung an Erfüllung statt“ vor allem im Falle von nicht mehr steuerverstrickten Immobilien neben den schenkungsteuerlichen auch erhebliche ertragsteuerliche Chancen bieten.

Für den gegenständlichen Ausgleich ohne die ertragsteuerlichen Probleme einer „Leistung an Erfüllung statt“ sind zwei Alternativen möglich. Zum einen der Umweg über die Regelung des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, der die Schenkungsteuer für Zuwendungen unter Ehegatten erlöschen lässt, sofern diese auf eine später entstehende Zugewinnausgleichsforderung angerechnet werden. Zum anderen kann die Zugewinnausgleichsforderung so modifiziert werden, dass der Zugewinn nicht nur „in Geld“, sondern auch durch Sachleistungen erfüllt werden kann.

Vor dem Hintergrund des ertragsteuerlichen Risikos bei Aufdeckung stiller Reserven, welche nach erfolgter Übertragung auch nicht rückwirkend „geheilt“ werden kann, empfiehlt sich im Vorfeld in jedem Fall eine verbindliche Auskunft einzuholen, da es bisher keine explizite höchstrichterliche Rechtsprechung zu der Thematik gibt.

86 BFH Urt. v. 15.2.1977 – VIII R 175/74, BeckRS 1977, 22003894.

87 *Münch* DStR 2022, 781 (786). Soweit *Münch* hier auf die Rechtsprechung zum gegenständlichen Ausgleich von Pflichtteilsansprüchen verweist, geht dieser mit Blick auf das BFH Urt. v. 16.12.2004 – III R 38/00, ZEV 2005, 315 (315) fehl, da hier gerade eine „Leistung an Erfüllung statt“ des bereits entstandenen Anspruchs vereinbart wurde, während die Gestaltung im Bereich des Zugewinnausgleichs gerade zum Ziel hat, den Geldleistungsanspruch gar nicht erst entstehen zu lassen.

88 *Münch*, Handbuch Familiensteuerrecht, Rn. 502; BeckOK BGB/Scheller/Sprink, § 1378 Rn. 55; Staudinger/Thiele, § 1378 BGB Rn. 36; *Stein/Dorn* ZEV 2023, 725 (728).

89 *Münch* DStR 2022, 781 (786).

90 Staudinger/Kern, § 364 BGB Rn. 5.

91 MüKoBGB/Fetzer, § 364 Rn. 2.

92 Bis zur Beendigung des Güterstandes ist die Entstehung der Forderung vollkommen ungewiss (MüKoBGB/Koch, § 1378 Rn. 18).

93 ZB BeckOK BGB/Scheller/Sprink, § 1378 Rn. 55.

94 So auch, *Milatz* DStR 2021, 1437 (1439); *Stein* DStR 2012, 1063 (1067), *Wachter* FR 2020, 841 (848).

95 *Stein* NZFam 2023, 918 (921); *Stein* DStR 2012, 1063 (1067, 1068).

96 *Milatz* DStR 2021, 1037 (1440); *Stein* NZFam 2023, 918 (923); *Stein* DStR 2012, 1063 (1066); *Wachter* FR 2020, 841 (848).

97 *Münch* DStR 2022, 781 (786).

98 Lt. *Wachter* werden positive verbindliche Auskünfte durch die Finanzverwaltung erteilt, FR 2020, 841 (848).