

Tagungsbericht

11. ErbR-Tagung am 12.10.2017 in München

„Vermögensnachfolge – Besondere Gestaltungen vor und nach dem Erbfall aus Sicht des Zivil-, Stiftungs-, Gesellschafts- und Steuerrechts“

Rechtsanwältin Ruth Bohnenkamp, Düren

– unter dieser Überschrift fand zum 11. Mal die Erbrechtstagung statt, diesmal im Hotel Le Meridién vis à vis vom Münchner Hauptbahnhof. Wieder konnte die Arbeitsgemeinschaft Erbrecht namhafte Referenten für die Tagung gewinnen. Insgesamt 90 Kolleginnen und Kollegen waren aus dem gesamten Bundesgebiet nach München gereist. Damit war die Veranstaltung ausgebucht. Auf dem Programm standen vier Themenblöcke à 90 Minuten, unterbrochen von Erfrischungspausen und einem gemeinsamen Mittagessen im Hotel. Pünktlich um 17.30 Uhr waren die Kolleginnen und Kollegen um viele Erkenntnisse und um 6 FA-Fortbildungsstunden reicher.

Dr. Wolfram Theiss, Vorsitzender der AG Erbrecht im DAV aus München, der zusammen mit seinem Stellvertreter Dr. Heinz-Willi Kamps aus Köln die Veranstaltung moderierte, begrüßte die Teilnehmer und leitete nach einem kurzen Überblick über das Tagungsprogramm gleich zum ersten Vortrag über, den er als „Hardcore des Steuerrechts“ ankündigte.

I. Prof. Dr. Matthias Loose, Richter am BFH in München: „Reformierte Erbschaftsteuer: Koordinierter Ländererlass sowie erste Erfahrungen“



Prof. Dr. Matthias Loose

Wer den Vortrag von Loose, der dem zweiten Senats am BFH angehört, der u.a. für die Erbschaftsteuer zuständig ist, hörte, konnte dem Kollegen Theiss nur Recht geben. Die Reform des Erbschaftsteuerrechts stellt die Praxis vor enorme Probleme, die z.T. zu absurden Ergebnissen führen können. Denn Betriebsvermögen in Bayern wird jetzt in Teilbereichen möglicherweise anders behandelt als in den restlichen 15 Bundesländern. Grund ist ein koordinierter Ländererlass vom 22.06.2017, dem alle Bundesländer die Zustimmung erteilt hatten, mit Ausnahme von Bayern. Dies wirft in der Praxis Probleme auf, über die nicht nur Anwälte und Steuerberater, sondern auch Verfassungsrechtler und betroffene Steuerzahler den Kopf schütteln können. Nur ein Beispiel: Ein Großkonzern hat seinen Sitz in Düsseldorf und unterhält eine Zweigniederlassung in Nürnberg. Die Wertermittlung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer für die Zweigniederlassung in Nürnberg erfolgt nach den „Bayerischen Vorschriften“, die Wertfeststellung der Konzernzentrale hingegen nach dem koordinierten Ländererlass. Der nach dem Bayerischen Sonderweg ermittelte Wert des Betriebsvermögens in Nürnberg ist aber bei den Festsetzungen in NRW zu berücksichtigen. Wobei das dortige Vermögen dann auf der Grundlage des Erlasses festgestellt wurde.

Zu Beginn seines Vortrags rief Loose den Hintergrund für die Reform und den Status Quo in Erinnerung der Teilnehmer zurück: Stein des Anstoßes war die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, mit dem die Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen für verfassungswidrig erklärt wurden. Kleinere und mittlere Unterneh-

men dürfen zwar privilegiert werden. Je größer die Unternehmen, desto anspruchsvoller aber die Rechtfertigungsgründe für eine Steuerverschonung. Unter dieser Leitlinie wurde der Gesetzentwurf erarbeitet und unter Anrufung des Vermittlungsausschusses trat am 04.11.2016 die Reform in Kraft.

Erfreulich für die Praktiker: Die Grundstruktur der §§ 13a, 13b ErbStG mit Regel- und Optionsverschonung blieb erhalten. Eine Steuerbegünstigung gewährt das Finanzamt jetzt aber nur noch für nicht schädliches Verwaltungsvermögen, nicht mehr nach dem Alles-Oder-Nichts-Prinzip. Die Lohnsummenregelung und Behaltensfristen blieben hingegen grds. bestehen. Dass Kunstgegenstände, etwa eine Oldtimersammlung im Betriebsvermögen, jetzt schädliches Verwaltungsvermögen ist, lässt sich noch einfach feststellen. Um den Forderungen des Bundesverfassungsgerichts Folge zu leisten, ist nun jedoch ein aufwändiger Vermögensverwaltungstest bei größeren Vermögen erforderlich. Insgesamt 22 Ermittlungsstufen und Rechenschritte, angefangen mit der Bestandsaufnahme des sonstigen Verwaltungsvermögens sind erforderlich, um das begünstigte Vermögen festzustellen und den jeweiligen Verschonungsabschlag zu errechnen.

Wie die Verschonungsbedarfsprüfung im Einzelfall durchzuführen ist, machte Loose an einer Reihe von Beispielen deutlich.

Nach wie vor viele ungeklärte Fragen:

Die Erbschaftsteuer ist und bleibt ein Thema, das die Gerichte bis hin zum BVerfG weiter beschäftigen wird. Was die Anwendung der Regelungen angeht, stellen sich insbesondere folgende Fragen: 1. Gibt es eine „Pause“ bei der Erbschaftsteuer zwischen dem 01.07.2016 und dem 04.11.2016? 2. Wie ist mit der am 01.01.2016 in Kraft getretene rückwirkende (günstige) Bewertung des Betriebsvermögens umzugehen? 3. Werden Vorerwerbe bei der Prüfung der 26 Mio.-Grenze, ab der keine Verschonungsregelungen mehr greifen, berücksichtigt?

Die Finanzverwaltung bezieht Vorerwerbe bei der Prüfung mit ein. Wobei Vorerwerbe zwischen dem 01.01.2009 und 30.06.2016 in der Höhe einbezogen werden, in der sie steuer-

frei waren, Vorerwerbe vor 2009 hingegen in vollem Umfang. Aber hier stellt sich dann die weitere Frage, wie Vorerwerbe bei Nachversteuerungstatbeständen zu behandeln sind.

Es gibt also, neben dem Sonderweg in Bayern beim Erlass, auch noch viele ungeklärte Fragen im Zusammenhang mit den gesetzlichen Neuregelungen.

Treffend beendete *Loose* seinen interessanten, praxisnahen und informativen Vortrag mit dem Epilog in Brechts „*Der gute Mensch von Sezuan*“:

„Wir stehen selbst enttäuscht und sehn betroffen

Den Vorhang zu und alle Fragen offen.“

II. Prof. Dr. Rainer Lorz, LL.M., Rechtsanwalt in Stuttgart: „Vermeidung von Pflichtteilsansprüchen mittels Personen- und Kapitalgesellschaften, Familienstiftungen sowie Bewertungsthemen“



Prof. Dr. Rainer Lorz, LL.M.

Möglichkeiten und Wege zu finden, Pflichtteilsansprüche möglichst zu vermeiden oder zu verringern, spielt bei der Nachfolgeplanung vermögender Privatpersonen und Unternehmen eine große Rolle.

Lorz führte in das Thema ein, indem er zunächst die Gestaltungsziele der Mandanten aufzeigte:

- Das Vermögen soll erhalten und innerhalb der Familie übertragen werden.
- Der überlebende Ehepartner soll abgesichert und versorgt werden.
- Liquiditätsabflüsse durch den Erbgang sollen optimiert werden: Die Erbschaftsteuer soll optimiert, Pflichtteilsansprüche minimiert bzw. ausgeschlossen, Folgen für das Güterrecht optimiert werden.
- Streitpotenzial durch Einbau sachgerechter Mechanismen soll abgebaut werden.

1. Fünf Problemkreise, die der Berater beachten sollte

Praxisnah und anschaulich stellte er insgesamt fünf Problemkreise vor, die der Berater im Rahmen seiner Gestaltungsüberlegungen für Mandanten beachten sollte:

Problemkreis 1: § 2306 BGB, den *Lorz* als „Gestaltungsbremse“ bezeichnet

Seit der Neufassung des § 2306 BGB hat der Erbe bei Beschränkungen und Beschwerden generell die Möglichkeit, die Erbschaft auszuschlagen und den Pflichtteil zu verlangen. Dies birgt insbesondere bei Unternehmen die Gefahr bestandsgefährdender Mittelabflüsse.

Problemkreis 2: Berechnung des Pflichtteils auf der Grundlage des Verkehrswerts

Das Pflichtteilsrecht enthält, bis auf Ausnahmen für landwirtschaftliche Betriebe, keine Regelungen über die Wertermittlung. Der Erblasser selbst kann keine Regelungen zur Wertfeststellung festlegen (§ 2311 Abs. 2 BGB). Maßgeb-

lich sind insoweit die nötigenfalls im Wege der Schätzung zu ermittelnden Verkehrswerte. *Lorz* stellte die einschlägigen Wertermittlungsmethoden dar. Er ging auch auf die Wertermittlungsvorschriften für die Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer ein sowie auf die Kernaussagen der Rechtsprechung zu Bewertungsfragen.

Herangezogen werden daher in der Praxis die Wertermittlungsvorschriften für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer, die *Lorz* im Einzelnen für Grundbesitz und Betriebsvermögen vorstellte. In der Praxis gibt es aber viel Streit über die Wertermittlung, der von Gerichten geklärt werden muss. *Lorz* stellte eine Reihe von Urteilen zu Bewertungsfragen vor, die zu verschiedenen Gesellschaftsformen und Bereichen, in denen Unternehmen tätig sind, ergangen sind.

Problemkreis 3: Die Problematik latenter Steuern

Diese sind bei der Bewertung für Pflichtteilszwecke und beim Zugewinnausgleich immer wieder ein umstrittenes Thema. Grund ist vor allem, dass das zwecks Ermittlung der Ansprüche geltende Stichtagsprinzip latente Steuern scheinbar auszuschließen scheint.

Auch zu dieser Thematik stellte *Lorz* eine Reihe von Entscheidungen vor, die in der täglichen Beratungspraxis von Bedeutung sind.

Problemkreis 4: Pflichtteilsberechnung und gesellschaftsvertragliche Nachfolge- und Abfindungsklauseln

Anhand eines Beispiels zeigte *Lorz* die Auswirkungen gesellschaftsvertraglicher Erbfolge- und Abfindungsklauseln auf etwaige Pflichtteilsansprüche auf. Er ging insbesondere auf die Frage von Pflichtteilsergänzungsansprüchen ein, wenn eine Fortsetzungsklausel in Kombination mit einem vereinbarten Abfindungsausschluss auftritt. Bei einer Nachfolgeklausel, bei der die Erben Gesellschafter werden, berechnet sich der Pflichtteilsanspruch hingegen nach dem vollen Anteilswert.

Problemkreis 5: Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen durch Sachleistungen, z.B. durch Einbringung eines Unternehmens in GmbH & Co KG und Beteiligung der Kinder

Lorz zeigte die gravierenden ertragsteuerlichen Folgen auf, wenn Pflichtteilsansprüche ohne steuerliche Abklärung durch die Übertragung von Sachwerten abgegolten werden, und stellte Alternativstrategien vor, die weniger steuerschädlich sind und den Zweck erfüllen.

2. Strategien zur Vermeidung von Pflichtteilsansprüchen

Zunächst vermittelte *Lorz* einen Überblick über die bekannten Gestaltungsmöglichkeiten, wobei er auf die Vereinbarung des gesetzlichen Güterstands statt Gütertrennung sowie Regelungen zum Pflichtteilsverzicht bzw. beschränkten Pflichtteilsverzicht ausführlicher einging. Dazu stellte er auch Formulierungsbeispiele vor.

Schließlich beleuchtete er gesellschaftsrechtliche Gestaltungen bzw. Gesellschaftsformen, in denen das Familienvermögen zusammengefasst werden kann, z.B. Familien-GbR, GmbH & Co. KG und hob die Vorteile einer Familien-Holding hervor. Welche Vorteile die frühzeitige Errichtung einer Stiftung hat, zeigte er ebenfalls auf: Eine Stiftung bietet erhöhte Planungssicherheit, wobei Stifter allerdings die Bereitschaft haben müssen, Vermögen schon frühzeitig aus der Hand zu geben, trotz unsicherer Lebenserwartung.

An zwei Beispielen zeigte *Lorz* eindrucksvoll auf, wie güterrechtliche Vereinbarungen Pflichtteilsansprüche reduzieren. Die Gütergemeinschaft kann z.B. unter der Voraussetzung, dass der Lebenssachverhalt passt, das Ziel erreichen, den überlebenden Partner abzusichern, ohne dass Pflichtteilsergänzungsansprüche entstehen.

Lorz vermittelte in seinem Vortrag einen praxisnahen, umfassenden Überblick über die Thematik, zeigte vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten auf und sensibilisierte die Teilnehmer für Praxisprobleme.

III. Mark Pawlytta, Rechtsanwalt in Frankfurt am Main: „Zuwendungen am Nachlass vorbei“



Mark Pawlytta

Welche Motive haben künftige Erblasser, Zuwendungen aus der Erbmasse herauszuhalten? Mit dieser einführenden Frage eröffnete *Pawlytta* seinen Vortrag. Exemplarisch nannte er fünf Gründe. 1. Der Klassiker: der oder die Geliebte, die begünstigt werden soll. 2. Ein nicht eheliches Kind, von dem vielleicht niemand etwas weiß, das bedacht werden soll. 3. Auch einen

guten Freund oder eine Freundin will so mancher besonders bedenken. 4. Schließlich gibt es beim einen oder anderen im Vorfeld Überlegungen, die Kosten für den späteren Erbschein möglichst klein zu halten. 5. Oder generell komplizierten und langwierigen Nachlassteilungen vorzubeugen.

Bei allen Überlegungen rund um die optimale Gestaltungsvariante sind aber auch Grenzen zu beachten. Exemplarisch führte *Pawlytta* Verfügungsbeschränkungen des Schenkers durch ein gemeinschaftliches Testament oder einen Erbvertrag mit Bindungswirkung an, zeigte die Problematik möglicher Pflichtteilsergänzungsansprüche auf und wies auf die klassischen Gläubigerrechte bei überschuldetem Nachlass hin.

1. Zuwendungen im Zwei-Personen-Verhältnis

Zunächst behandelte *Pawlytta* Schenkungen, an denen nur zwei Personen beteiligt sind: Der Schenker und der Beschenkte und differenzierte weiter nach „Schenkung mit Überlebensbedingung“ und „Schenkung ohne Überlebensbedingung“.

Für eine Schenkung mit Bedingung, dass der Beschenkte den Schenker überlebt, finden die Formvoraussetzungen für eine Verfügung von Todes wegen Anwendung. Vorausgesetzt, zu Lebzeiten liegt noch kein Vollzug vor. Somit fällt der Vermögensgegenstand in den Nachlass. Das Ziel, eine Zuwendung am Nachlass vorbei zu erreichen, wird also nicht erreicht. Entscheidend daher, dass der Schenker den Vermögensgegenstand zu Lebzeiten überträgt. Wenn dann der Vollzug erst nach dem Tod erfolgt, finden die Vorschriften über Schenkungen unter Lebenden Anwendung (§ 2301 Abs. 2 BGB).

Sofern der Erblasser Diskretion wünscht, ist dies aber nicht der optimale Weg. Denn den Erben stehen Auskunftsansprüche (§§ 2287, 242 BGB) gegenüber dem Erbschaftsbesitzer oder Beschenkten zu.

Bei Schenkungen ohne Überlebensbedingung erfolgt die Schenkung aufschiebend befristet auf den Todeszeitpunkt des Schenkers.

Vorteil ist, dass § 2301 BGB nicht zum Tragen kommt. Daneben ist eine notarielle Beurkundung nicht erforderlich. *Pawlytta* rät, die Befristung präzise zu formulieren, um deutlich zur Schenkung mit Überlebensbedingung abzugrenzen.

Schließlich kann der Schenker in einer notariellen Urkunde Rückforderungsrechte aufnehmen. Und die Gefahr, dass die Erben widerrufen könnten, lässt sich durch eine Befristung des Rückforderungsrechts verhindern.

2. Zuwendungen im Drei-Personen-Verhältnis

Pawlytta wies auf die Besonderheiten bei Verträgen zu Gunsten Dritter hin: Der Beschenkte erwirbt ein „echtes“ Forderungsrecht gegen den Versprechenden. Wenn die Leistung erst mit Tod des Schenkers erfolgen soll, erwirbt er das Forderungsrecht im Zweifel erst mit dem Tod des Schenkers. Dieses fällt aber nicht in den Nachlass. Sofern es allerdings an einem wirksamen Rechtsgrund zwischen Schenker und Beschenktem mangelt, können die Erben des Schenkers die Zuwendung nach Bereicherungsrecht zurückfordern.

Lebensversicherungsverträge sind klassische widerrufliche oder unwiderrufliche Verträge zugunsten Dritter. Sofern der Versicherungsnehmer einen Bezugsberechtigten benannt hat und den Bezugsberechtigten nicht einbezogen hat, entsteht das Problem der „Wetlaufsituation“. Die Erben können die Bezugsberechtigten nach dem Tod des Erblassers widerrufen. Diese Gefahr lässt sich jedoch bannen, indem der Versicherungsnehmer die Schenkung als Vertreter ohne Vertretungsmacht für den Bezugsberechtigten annimmt.

Schließlich zeigte *Pawlytta* bei Bankverbindungen, Sparguthaben und Wertpapierdepots Wege auf, das Ziel zu erreichen. Er wies auf die Besonderheit bei Wertpapieren hin, bei denen Verfügungsverträge zugunsten Dritter unwirksam sind. Als Lösung kommt die treuhänderische Übertragung des Depots an die Bank in Frage.

Wie auch im Zwei-Personen-Verhältnis können gesellschaftsrechtliche Regelungen ein geeignetes Mittel sein, Übertragungen am Nachlass vorbei zu erreichen. Gesellschaftsrechtliche Nachfolgeregelungen stellen sicher, dass die Erben außen vor bleiben, wobei ein Abfindungsausschluss dafür sorgt, dass sie keinen Ausgleich fordern können.

Stiftungslösungen in Deutschland hält *Pawlytta* eher für umständlich, wenn lediglich nach einem Vehikel gesucht wird, Vermögensübertragungen vorzunehmen. Auslandsstiftungen und Trusts könnten hingegen flexiblere Gestaltungen ermöglichen. Ein Nachteil von Trustslösungen ist jedoch, dass die deutsche Rechtsordnung dieses Konstrukt nicht kennt.

Als Fazit kommt *Pawlytta* zum Ende seines interessanten Vortrags zu dem Ergebnis, dass Zuwendungen am Nachlass vorbei sowohl im Zwei-Personen-Verhältnis als auch im Drei-Personen-Verhältnis vielfach erreicht werden kann.

Will sich der Schenker das Recht vorbehalten, sich von seinem Versprechen noch lösen zu können, gilt folgendes: Je leichter die Lösungsmöglichkeit, desto geringer die rechtliche Bindung und desto größer das Risiko, dass die Erben die Gestaltung torpedieren können.

IV. Dr. Wolfram Theiss, Rechtsanwalt in München und Dr. Heinz-Willi Kamps, Rechtsanwalt in Köln: „Güterstand und Schaukel: zivil- und steuerrechtliche Chancen und Risiken“

Jeder denkt sofort an Scheidung, wenn es um das Thema Güterrecht bzw. Zugewinnausgleichsansprüche geht. Auch als Gestaltungsinstrument zur Beschneidung von Pflichtteilsansprüchen spielt der Güterstand bzw. die Güterstandsschaukel eine Rolle. Thema der Referenten war es jedoch, die Chancen und Risiken der Zugewinnngemeinschaft als Regelgüterstand für die steueroptimierte Gestaltung der Vermögensnachfolge in der Familie zu erläutern. Teil 1 des Vortrags übernahm *Theiss*, der die zivilrechtlichen Voraussetzungen und Besonderheiten des Zugewinnausgleichs vorstellte, während sein Kollege *Kamps* die steuerlichen Besonderheiten behandelte, die bei der Gestaltung zu beachten sind.



Dr. Wolfram Theiss



Dr. Heinz-Willi Kamps

1. Zivilrechtliche Chancen und Risiken

Zu Beginn stellte *Theiss* zunächst die Grundlagen des gesetzlichen Güterstands der Zugewinnngemeinschaft vor:

a) Zugewinnausgleich bei Beendigung durch Tod

Gem. § 1371 Abs. 1 BGB wird der Zugewinn bei der Beendigung durch den Tod eines Ehegatten dadurch ausgeglichen, dass sich der gesetzliche Erbteil des überlebenden Ehepartners pauschal um ein Viertel der Erbschaft erhöht. Die pauschale Erhöhung findet aber nur statt, wenn der überlebende Ehepartner gesetzlich oder durch Verfügung von Todes wegen berufener Erbe oder Vermächtnisnehmer ist.

- Zuwendungen, die der überlebende Ehepartner zu Lebzeiten des anderen erhalten hat, werden nicht auf den erhöhten Erbteil angerechnet (§ 1380 BGB).

Ist der überlebende Ehepartner weder Erbe noch Vermächtnisnehmer, greift die güterrechtliche Lösung (§ 1371 Abs. 2 BGB). Der Zugewinnausgleichanspruch muss berechnet werden und daneben erhält der überlebende Ehepartner nur den kleinen, d.h. aus dem nicht erhöhten Erbteil berechneten Pflichtteil.

- Zuwendungen, die der überlebende Ehepartner zu Lebzeiten des anderen erhalten hat, werden auf den Zugewinn angerechnet (§ 1380 BGB).

b) Güterrechtlicher Zugewinnausgleich

Wird der Güterstand nicht durch Tod, sondern durch rechtskräftige Scheidung oder durch Ehevertrag beendet, wird nach güterrechtlichen Vorschriften ausgeglichen (§§ 1373 ff. BGB).

Theiss erläuterte ausführlich die Grundsätze der Berechnung, was an Vermögen zum Anfangs- und Endvermögen gehört, welche Erwerbe privilegiert sind und welche Stichtage jeweils maßgeblich sind. Ob und in welcher Weise Voraussmpfänge auf die Ausgleichforderung angerechnet werden, ist dispositiv. Die Eheleute können daher bestimmen, was sie z.B. als Gelegenheitsgeschenk ansehen oder ob sie auf die Anrechnung der Zuwendungen verzichten.

c) Modifikationen der Zugewinnngemeinschaft

Den kompletten Ausschluss des Zugewinnausgleichs im Scheidungsfall, die Bestimmung des Anfangs- und Endvermögens sowie die Vereinbarungen über die Bewertung einzelner Vermögenswerte stellte *Theiss* als Regelungsbereiche vor und wies auf Besonderheiten, Vor- und Nachteile der einzelnen Gestaltungen hin.

d) Güterstandsschaukel

Schließlich erläuterte *Theiss* ausführlich die Möglichkeit von Ehepartnern, ihren Güterstand zu ändern, auch mehrmals und rückwirkend, z.B. auf den Beginn der Ehe berechnet. Er warnte vor dem „fliegenden Zugewinnausgleich“, der zivilrechtlich zwar zulässig, steuerlich aber nachteilig ist, weil eine unentgeltliche Zuwendung angenommen wird, die Schenksteuer auslöst (dazu weiter unten).

Theiss führte die Teilnehmer systematisch und anschaulich an die Themen heran und vermittelte eine gute Grundlage, auf die Kollege *Kamps* mit den Steuerfragen zu der Thematik aufsetzen konnte.

2. Steuerliche Chancen und Risiken

Dass Zivil- und Steuerrecht zwei Paar Schuhe sind, demonstrierte *Kamps* dann eindrucksvoll in seinem Vortrag. Es ist keinesfalls so, dass die bei Scheidung oder Tod zivilrechtlich geltenden Vorschriften zum Zugewinnausgleich immer Eins zu Eins ins Steuerrecht übernommen werden.

a) § 5 ErbStG als Berechnungsgrundlage für den Zugewinnausgleich-Freibetrag

Zu Beginn seines Vortrags vermittelte *Kamps* den Teilnehmern einen Überblick zu § 5 ErbStG. Hintergrund: Unentgeltliche Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten unterliegen zwar grds. der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Gem. § 5 ErbStG sind Übertragungen aufgrund der Beendigung des Güterstands der Zugewinnngemeinschaft durch Tod oder „in anderer Weise“, z.B. durch Scheidung oder den Wechsel des Güterstands, grds. in Höhe des Zugewinnausgleichsanspruchs steuerfrei.

Kamps beleuchtete die Rechtsprechung und Literatur zu dieser Thematik und ging dann noch einmal ausführlich auf die problematischen Steuerfolgen bei einer rückwirkenden Vereinbarung der Zugewinnngemeinschaft ein, die sich durch die Diskrepanz von Zivil- und Steuerrecht ergeben (siehe Pkt b).

Auch den Verzicht auf die Zugewinnausgleichforderung im Kontext von freigebigen Zuwendungen, sowohl vor, nach und gleichzeitig mit der Entstehung der Ausgleichforderung, behandelte *Kamps* ausführlich. In diesem Zusammenhang gibt es noch viele Fragen, die noch nicht abschließend vom BFH geklärt sind.

Im Folgenden ging *Kamps* ausführlich auf die vielfältigen Gestaltungen der modifizierten Zugewinnngemeinschaft ein, die bei der Beendigung steuerlich ebenfalls grds. in den Genuss des Freibetrags kommt.

Aber auch hierbei sind Grenzen zu beachten. Als Leitlinie gilt, dass die Steuerfreiheit nur dann in Gefahr geraten kann, wenn sich die Ausgleichforderung zugunsten des Anspruchsinhabers soweit von den gesetzlichen Vorgaben entfernt, dass der Ausgleich als zumindest teilweise freigiebige Zuwendung einzuordnen ist („überhöhte Ausgleichforderungen“).

b) Fiktive Berechnung des Zugewinnausgleichs für Steuerzwecke

Aber wie wird dieser Freibetrag berechnet? Anders als im Zivilrecht, bei dem im Todesfall der überlebende Ehegatte neben seinem gesetzlichen Erbteil für den Zugewinnausgleich pauschal 1/4-Anteil dazu bekommt (siehe oben Vortrag von *Theiss*) muss für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer gem. § 5 Abs. 1 ErbStG eine fiktive Berechnung der Ausgleichforderung durchgeführt werden. In dieser Höhe wird dann der Freibetrag für den Zugewinnausgleich gewährt. Dasselbe gilt, wenn die Zugewinnngemeinschaft zwar durch den Tod des Ehegatten beendet wird, jedoch die gesetzliche Erbfolge durch gewillkürte Erbfolge verdrängt wird, indem der Ehegatte als Erbe oder Vermächtnisnehmer eingesetzt wird. Zivilrechtlich erfolgt in diesen Fällen kein Zugewinnausgleich. Für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer muss hingegen eine fiktive Ausgleichforderung ermittelt werden, die dann steuerfrei ist.

Zivilrechtlich ist es zulässig, auf den Zeitpunkt der Eheschließung rückwirkend die Zugewinnngemeinschaft zu vereinbaren. Zum Beispiel, wenn Ehegatten zunächst Gütertrennung vereinbart hatten. Das Steuerrecht sieht dies in den Fällen des § 5 Abs. 1 ErbStG aber anders: Maßgeblich für die Berechnung des Anfangsvermögens ist der Tag des Abschlusses des entsprechenden Ehevertrags. Eine Besonderheit, die der erbrechtlich beratende Anwalt kennen sollte.

c) Reale Berechnung des Zugewinnausgleichs

§ 5 Abs. 2 ErbStG stellt für vier Fallkonstellationen, bei denen ein realer Zugewinnausgleich stattfindet, klar, dass die Erfüllung der Ausgleichforderung keinen steuerpflichtigen Tatbestand darstellt. In diesen Fällen gelten die Beschränkungen des § 5 Abs. 1 S. 2 bis 5 ErbStG nicht. Möglich sind z.B. rückwirkende Vereinbarungen über die Änderung des Güterstands.

Schließlich behandelte *Kamps* noch ausführlich die Güterstandsschaukel, die nach einem Grundsatzurteil des BFH aus 2005 nicht zur Steuerpflicht der Ausgleichforderung führt. Sowohl in der Finanzverwaltung als auch in der Literatur wird dies grds. anerkannt. Rechtlich noch nicht geklärt ist hingegen die doppelte Güterstandsschaukel: Dabei wechseln Ehegatten während der Ehe zweimal von der Gütertrennung zur Zugewinnngemeinschaft. Ob in diesem Fall auch rückwirkende Vereinbarungen steuerlich anzuerkennen sind, ist fraglich. Hingegen steht fest, dass der „fliegende Zugewinnausgleich“, bei der zwar ein Ausgleich bei weiter bestehender Gemeinschaft stattfindet, steuerlich nicht anzuerkennen ist.

Kamps sprach auch ertragsteuerliche Folgen bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens an und erläuterte steuerstrafrechtliche Auswirkungen durch Schenkungen, die nicht ordnungsgemäß beim Finanzamt erklärt wurden und dann erst im Rahmen der Vereinbarung der Güterstandsschaukel zu Tage treten.

Der anschauliche und praxisnahe Vortrag von *Kamps* machte den Teilnehmern wieder einmal klar, dass erbrechtliche und steuerliche Beratung untrennbar miteinander verknüpft sind.

Hinweis der Schriftleitung:

Der 12. Erbrechtstag wird am 13.12.2018 in Karlsruhe zum Thema „*Prozessrechtliche Probleme im Erbrecht*“ stattfinden.