

Schriften zum Steuerrecht

Band 181

**Der Zugewinnausgleich im System
des Familienerbschaftsteuerrechts**

**Nationale und internationale
Besteuerungsgrundlagen**

Von

Katharina Menger



Duncker & Humblot · Berlin

KATHARINA MENGER

Der Zugewinnausgleich im System
des Familienerbschaftsteuerrechts

Schriften zum Steuerrecht

Band 181

Der Zugewinnausgleich im System des Familienerbschaftsteuerrechts

Nationale und internationale
Besteuerungsgrundlagen

Von

Katharina Menger



Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich Rechtswissenschaft
der Johann Wolfgang Goethe-Universität in Frankfurt am Main
hat diese Arbeit im Jahr 2022 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2023 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI Books GmbH, Leck
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-18753-9 (Print)
ISBN 978-3-428-58753-7 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2021/2022 von der Juristischen Fakultät der Goethe-Universität Frankfurt a.M. als Dissertation angenommen. Sie berücksichtigt den Stand der Rechtsprechung und der Literatur bis einschließlich Januar 2022.

Entstanden ist die Arbeit während meiner wissenschaftlichen Tätigkeit an der Professur für Steuerrecht und Zivilrecht von Herrn Prof. Dr. Philipp Lamprecht, der diese Arbeit auch betreut hat. Ihm gilt mein besonderer Dank für jedwede Form der Unterstützung und des Zuspruchs. Frau Prof. Dr. Marina Wellenhofer danke ich für die rasche Erstattung des Zweitgutachtens.

Mein größter Dank gilt meinen Eltern Angela und Udo, meinem Bruder Alexander sowie meinem Mann Robin, die mich stets in allen Belangen und mit viel Liebe unterstützt haben. Meinen Eltern danke ich von Herzen, dass sie mir diese Ausbildung ermöglicht und mich auf meinem bisherigen Lebensweg sowie bei allen Entscheidungen stets vorbehaltlos unterstützt haben. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Einführung	17
A. Der Zugewinnausgleich – praktische Bedeutung und offene Fragen	17
B. Einführung in die Themenstellung anhand von Beispielen	23
C. Darlegung der wesentlichen Unterschiede der verschiedenen Güterrechtstypen	27
I. Systematische Ordnung	27
II. Der Sinn der vergleichenden Wahrnehmung dieser Vielfalt	30
D. Überblick über den derzeitigen Meinungsstand	31
E. Zielsetzung der Arbeit und Gang der Darstellung	33

Erstes Kapitel

§ 2 Grundlegung: Die Zugewinnngemeinschaft und der Zugewinnausgleich aus Sicht des nationalen Verfassungs-, Zivil- und Erbschaftsteuerrechts	35
A. Teilrechtsordnungsübergreifende Problemstellung	35
I. Ausgangspunkt	35
II. Verhältnisbestimmung der Teilrechtsgebiete	36
1. Grundlagen und Autonomie des Erbschaftsteuerrechts	36
2. Grenzen der Autonomie durch die zivilrechtliche Vorprägung des Erbschaftsteuerrechts	39
3. Praktische Wechselwirkungen zwischen Zivil- und Erbschaftsteuerrecht	40
B. Der Zugewinnausgleich im Verfassungsrecht	41
C. Der Zugewinnausgleich im Zivilrecht	45
I. Grundsatz der Ehevertragsfreiheit	45
II. Grundlagen hinsichtlich des Rechts der Zugewinnngemeinschaft	49
1. Strukturen und Prinzipien	49
a) Gütertrennungsprinzip	49
b) Nacheheliches Teilhabeprinzip	51
c) Halbteilungsprinzip	53
2. Legitimation	55

3. Modifizierte Zugewinnngemeinschaft	57
III. Der Zugewinnausgleich als Rechtsinstitut	59
1. Der Zugewinnausgleich als Grundlage für die Teilhabe am Vermögenszuwachs eines Ehepartners	59
2. Ausgestaltung des Zugewinnausgleichs im einfachen (deutschen) Recht ..	61
a) Teilungsvermögen	61
b) Teilhabezeitraum	62
c) Teilhabemaßstab	64
d) Teilhabemodus	65
3. Entgeltlichkeit des Zugewinnausgleichs im Zivilrecht	67
4. Überblick über praxisrelevante Beendigungskonstellationen	69
a) Beendigung durch Tod eines Ehegatten	69
aa) Erbrechtliche Lösung	70
(1) Fall 1: Ehegatte wird Intestaterbe	71
(2) Fall 2: Ehegatte wird Testamentserbe oder Vermächtnisnehmer ..	72
bb) Güterrechtliche Lösung	73
(1) Fall 1: Ehegatte wird weder Erbe noch Vermächtnisnehmer ...	74
(2) Fall 2: Ehegatte schlägt das Erbe oder Vermächtnis aus	74
b) Beendigung durch Ehescheidung	75
c) Güterstandswechsel	76
aa) Einfacher Güterstandswechsel	77
bb) Doppelter Güterstandswechsel („Güterstandschaukel“)	79
cc) Zwischenzeitlicher („fliegender“) Zugewinnausgleich	80
IV. Zusammenfassung und weiteres Vorgehen	82

Zweites Kapitel

§ 3 Ausländische eheliche Güterstände und deren Abwicklung in anderen Rechtsordnungen – rechtsvergleichende Umschau

	86
A. Vorbemerkung	86
B. Vereinheitlichung des Internationalen Privatrechts im Familien- und Erbrecht	88
I. Abriss der Europäischen Güterrechtsverordnungen	89
II. Abriss der Europäischen Erbrechtsverordnung	92
C. Rechtsvergleichender Überblick über die weltweit gebräuchlichen Güterstände	95
I. Gütergemeinschaftssysteme	95
1. Allgemeine Gütergemeinschaft	95

2. Errungenschaftsgemeinschaft	96
II. Partizipationssysteme	98
1. „Aufgeschobene Gütergemeinschaft“ im nordischen Rechtskreis	98
2. Gütertrennung mit wertmäßiger Vermögensteilhabe (Zugewinn- gemeinschaft)	101
III. Gütertrennungssysteme	105
1. Reine Gütertrennung	106
2. Gütertrennung mit richterlicher Vermögensverteilung in den common law- Rechtsordnungen	107
IV. Zusammenfassung	109
D. Abwicklung des Güterstands bei Tod eines Ehegatten	110
I. Erbrechtlicher Ausgangsbefund	110
II. Auswirkungen des Güterstands auf die gesetzliche Erbenstellung des überle- benden Ehegatten	114
1. Vorrang des Güterrechts gegenüber dem Erbrecht als allgemeine Richt- schnur	114
2. Einfluss des Güterstands auf den Nachlassumfang in Gemeinschafts- und Partizipationssystemen	115
3. Fehlender güterrechtlicher Ausgleich in Rechtsordnungen mit Gütertren- nungssystem (common law)	117
III. Rechtsvergleichende Bewertung	119

Drittes Kapitel

§ 4 Grundprinzipien des Erbschaftsteuergesetzes 120

A. Ausgangspunkt und Vorgehensweise	120
B. Prinzipien und Wertungen des (Familien-)Erbschaftsteuerrechts	123
I. Erbschaftsteuer und Leistungsfähigkeitsprinzip	123
1. Ausgangspunkt	123
2. Steigerung der Leistungsfähigkeit durch Erbschaften und Schenkungen ..	125
3. Umsetzung im Bereich des Familienerbschaftsteuerrechts	127
a) Systemische Betrachtung der Zusammenhänge des Familienerbschaft- steuerrechts	127
b) Familienprinzip als Grenze der steuerlichen Belastung	131
aa) Schutzzweck	132
bb) Verfassungsrechtliche Gebotenheit eines Familienprinzips?	134
(1) Verweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip	135
(2) Freiheitsrechtliche Fundierung	137

	(3) Zusammenfassende Würdigung	138
II.	Bereicherungsprinzip	140
	1. Bereicherung und Bewertung	140
	2. Objektives Nettoprinzip	142
	3. Erbschaftsteuerliches Stichtagsprinzip	143
III.	Unentgeltlichkeit des Erwerbs	145
IV.	Besteuerung in der Generationenfolge	147
C.	(Rang-)Verhältnis der Erbschaftsteuerprinzipien	149
D.	Zusammenfassung	152

Viertes Kapitel

	§ 5 Die Besteuerung des deutschen Zugewinnausgleichs	153
A.	Vorbemerkung: Wirtschaftliche und praktische Bedeutung	153
B.	Steuerliche Einordnung des Zugewinnausgleichs	155
	I. Gegenstand des Erwerbs durch Zugewinnausgleich	156
	II. Gründe für das Absehen von der Besteuerung des Zugewinns	157
	1. Fehlende Bereicherung trotz Liquiditäts- bzw. Mittelzuflusses	157
	2. Fehlende Unentgeltlichkeit	159
	a) Entgeltlichkeit des Zugewinnausgleichs im Zivilrecht	159
	b) Umkehrschluss aus § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG	161
	c) Mitverursachung des Zugewinns	161
	3. Familienprinzip	163
	4. Ergebnisse und Folgerungen für die weitere Untersuchung	164
C.	Nichtsteuerbarkeit des Zugewinnausgleichs nach § 5 ErbStG	166
	I. Regelungserfordernis und -gegenstand	166
	II. Aufbau der Vorschrift	167
	III. Rechtsentwicklung	169
	1. Erbschaftsteueränderungsgesetz vom 26. 3. 1959	170
	2. Erbschaftsteuer- und Reformgesetz vom 17. 4. 1974	171
	3. Missbrauchsbekämpfungsgesetz- und Steuerbereinigungsgesetz vom 21. 12. 1993	172
	4. Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24. 12. 2008	174
	5. Jahressteuergesetz 2020	175
	IV. Die Vorschrift im Einzelnen	176
	1. Fiktiver Zugewinnausgleich (§ 5 Abs. 1 ErbStG)	177
	a) Übersicht über den Anwendungsbereich	177

b) Anwendungsfälle	179
aa) Beendigungskonstellation eins: Intestaterbfolge mit erbrechtlichem Zugewinnausgleich	179
bb) Beendigungskonstellation zwei: Gewillkürte Erbfolge	180
cc) Beendigungskonstellation drei: Andere Erwerbsvorgänge im Sinne des § 3 ErbStG	181
c) Ermittlung des nicht steuerbaren fiktiven Zugewinnausgleichs	182
aa) Fiktionslösung (§ 5 Abs. 1 S. 1 ErbStG)	182
(1) Sinn und Zweck	182
(2) Wirkungsweise: Rücknahme der zivilrechtlichen Fiktion der Wertgleichheit von Erhöhungsviertel und Zugewinnanteil	184
(3) Rechtsfolge: Rechnerische Ermittlung einer fiktiven Ausgleichsforderung	185
bb) Anordnung der generellen Unbeachtlichkeit ehevertraglicher Modifikationen zum Güterrecht (§ 5 Abs. 1 S. 2 ErbStG)	186
(1) Sinn und Zweck	186
(2) Wirkungsweise	188
(3) Zusammenfassung und Stellungnahme	190
cc) Keine Null-Vermutung bei fehlendem Anfangsverzeichnis (§ 5 Abs. 1 S. 3 ErbStG)	191
dd) Keine Rückwirkung von Eheverträgen (§ 5 Abs. 1 S. 4 ErbStG)	193
(1) Sinn und Zweck	193
(2) Wirkungsweise	194
(3) Kein verfassungswidriger Eingriff in das Grundrecht auf Schutz der Ehe	196
ee) Begrenzung auf das Steuerwertniveau des Endvermögens (§ 5 Abs. 1 S. 5 ErbStG)	197
ff) Minderung um den Wert von steuerbefreitem Vermögen (§ 5 Abs. 1 S. 6 ErbStG)	198
d) Zusammenfassung der wesentlichen Erkenntnisse zum fiktiven Zugewinnausgleich	200
2. Güterrechtlicher Zugewinnausgleich (§ 5 Abs. 2 ErbStG)	202
a) Übersicht über den Anwendungsbereich	202
b) Nichteheliche Lebensgemeinschaften und § 5 Abs. 2 ErbStG	203
c) Anwendungsfälle	206
aa) Beendigungskonstellation eins: Ehescheidung	206
bb) Beendigungskonstellation zwei: einfacher Güterstandswechsel	207
cc) Beendigungskonstellation drei: Güterstandschaukel (nicht: fliegender Zugewinnausgleich)	208
dd) Beendigungskonstellation vier: Enterbung des überlebenden Ehegatten	209

ee) Beendigungskonstellation fünf: Erb- oder Vermächtnisausschlagung	210
d) Umfang der Nichtsteuerbarkeit bei dem güterrechtlichen Zugewinnausgleich	211
e) Erbschaftsteuerrechtliche Anerkennung der modifizierten Zugewinn- gemeinschaft	214
aa) Grundsätzliche Beachtlichkeit ehevertraglicher Modifikationen	214
bb) Erbschaftsteuerrechtliche Grenzen der Anerkennungsfähigkeit der Ehegestaltungsfreiheit	216
D. Zusammenfassende Betrachtung der Steuerfreiheit des Zugewinnausgleichs	219

Fünftes Kapitel

§ 6 Ausländische Güterstände im Anwendungsbereich des § 5 ErbStG	222
A. Überblick und Problemaufriss	222
B. Erstreckung des § 5 ErbStG auf ausländische Güterstände	225
I. Anwendbarkeit eines ausländischen Güterrechtsstatuts im deutschen Erbschaft- steuerrecht	225
II. Problemstellung	228
III. Methodische Vorüberlegungen und Herleitungen	230
IV. Konkrete Auslegung des § 5 ErbStG	233
1. Keine Anhaltspunkte dafür, dass Gesetzgeber ausländische Güterstände (bewusst) ausschließen wollte	234
2. Weitere Normen des Erbschaftsteuergesetzes, mit denen § 5 ErbStG in ei- nem sachlichen Zusammenhang steht, erfassen Erwerbe nach ausländi- schem Recht	234
3. Zweck des § 5 ErbStG spricht dafür, ausländische Güterstände in den An- wendungsbereich der Vorschrift einzubeziehen	236
4. Anwendung von § 5 ErbStG auf Auslandsgüterstände zudem verfassungs- rechtlich geboten	237
a) Art. 3 Abs. 1 GG untersagt eine Benachteiligung von Ehegatten, die in ei- nem ausländischen Güterstand leben	238
b) Keine Besserstellung in deutscher Zugewinnsgemeinschaft verheirateter Ehegatten allein aufgrund Art. 6 Abs. 1 in Verbindung mit 3 Abs. 2 GG	239
5. Auch die Europäischen Grundfreiheiten gebieten die Anwendung von § 5 ErbStG auf Auslandsgüterstände	240
a) Einengung des Anwendungsbereichs von § 5 ErbStG auf deutsche Zu- gewinnsgemeinschaften bewirkte nicht gerechtfertigte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit	241
b) Das Zugewinnsgemeinschaftskriterium könnte Ehegatten daran hindern, ihre Unionsbürgerfreizügigkeit bei der Auswahl ihres gewöhnlichen Auf- enthalts wahrzunehmen	244

6. Zusammenfassung, Stellungnahme und Schlussfolgerungen	245
V. Kriterien für den anzustellenden Güterstandvergleich	247
1. Vergleichbarkeitsprüfung	247
2. Wesensbestimmende Strukturmerkmale der Zugewinnngemeinschaft	249
3. Sonstige Vergleichskriterien	253
4. Zusammenfassung und rechtspraktisches Vorgehen	253
VI. Konsequenzen des Güterstandvergleichs	255
1. Erbschaftsteuerliche Behandlung des Güterstands entsprechend der Einordnung	255
2. Ermittlung des nicht der Erbschaftsbesteuerung unterliegenden Betrags	256
a) Fiktionslösung des § 5 Abs. 1 S. 1 ErbStG gilt auch für vergleichbare ausländische Ausgleichskonstellationen	256
b) Maßgeblichkeit ausländischen Güterrechts im Anwendungsbereich des § 5 Abs. 2 ErbStG	258
aa) Grundsatz	258
bb) Ausnahme bei Nichtfeststellbarkeit ausländischen Güterrechts	259
3. Keine anteilige Kürzung des Zugewinnausgleichsfreibetrags bei beschränkter Steuerpflicht	260
4. Ergebnis	261
C. Praktischer Güterstandvergleich	262
I. Kriterien für die Auswahl der Güterstände	262
II. Dänemark	263
1. Grundlagen im dänischen Güterrecht	263
2. Praktischer Fall	265
a) Beispielfall	265
b) Erbschaftsbesteuerung	265
III. England	269
1. Grundlagen im englischen Recht	269
2. Praktischer Fall 1: Scheidung nach englischem Recht	271
a) Beispielfall	271
b) Besteuerung nach dem ErbStG	272
3. Praktischer Fall 2: Englische gesetzliche Erbfolge (ohne family provision)	275
a) Beispielfall	275
b) Erbschaftsbesteuerung	276
4. Praktischer Fall 3: family provision und deemed divorce-Test	278
a) Beispielfall	278
b) Erbschaftsbesteuerung	278

5. Praktischer Fall 4: Englische testamentarische Erbfolge (ohne family provision)	279
a) Beispielfall	279
b) Erbschaftsbesteuerung	280
IV. Frankreich	280
1. Grundlagen im französischen Güterrecht	280
2. Praktischer Fall: Vertragliche Zugewinnngemeinschaft (le régime de participation aux acquêts) und avantages matrimoniaux	283
a) Beispielfall	283
b) Erbschaftsbesteuerung	283
V. Griechenland	285
1. Grundlagen im griechischen Güterrecht	285
2. Praktischer Fall	286
a) Beispielfall	286
b) Besteuerung nach dem ErbStG	287
VI. Japan	288
1. Grundlagen im japanischen Güterrecht	288
2. Praktischer Fall	289
a) Beispielfall	289
b) Erbschaftsbesteuerung	290
VII. Österreich	291
1. Grundlagen im österreichischen Güterrecht	291
2. Praktischer Fall	293
a) Beispielfall	293
b) Besteuerung nach dem ErbStG	294
VIII. Schweiz	295
1. Grundlagen im schweizerischen Güterrecht	295
2. Praktischer Fall	296
a) Beispielfall	296
b) Erbschaftsbesteuerung	297
IX. Zusammenfassung der wesentlichen Erkenntnisse aus dem Güterstandvergleich	300
§ 7 Zusammenfassung	304
Literaturverzeichnis	318
Sachwortverzeichnis	341

Abkürzungsverzeichnis

Die Abkürzungen richten sich nach Kirchner, Hildebert (Hrsg.), Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 9. Auflage 2018. Darüber hinaus werden folgende Abkürzungen verwendet:

AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
BeckOKBGB	Beck'scher Online-Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch
BeckOKErbStG	Beck'scher Online-Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Drucksache des Bundesrats
BStGB	Bundessteuergesetzbuch
BT-Drs.	Drucksache des Bundestags
DJT	Deutscher Juristentag
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
ErbStR	Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts (Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 – ErbStR 2019) vom 16. 12. 2019, BStBl. I 2019, Sondernummer 1/2019, S. 2
EuErbVO	Verordnung Nr. 650/2012 über die Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen und die Annahme und Vollstreckung öffentlicher Urkunden in Erbsachen sowie zur Einführung eines Europäischen Nachlasszeugnisses (EU-Erbrechtsverordnung)
EuGüVO	Verordnung (EU) 2016/1103 des Rates vom 24. Juni 2016 zur Durchführung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Zuständigkeit, des anzuwendenden Rechts und der Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Fragen des ehelichen Güterstands (EU-Güterrechtsverordnung)
EuPartVO	Verordnung (EU) 2016/1104 des Rates vom 24. Juni 2016 zur Durchführung der Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Zuständigkeit, des anzuwendenden Rechts und der Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Fragen güterrechtlicher Wirkungen eingetragener Partnerschaften
EUV	Vertrag über die Europäische Union
FD-ErbR	Fachdienst Erbrecht
F/F/P	Fischer/Pahlke/Wachter (Kommentar)
FS	Festschrift
FuR	Familie und Recht (Zeitschrift)
H/H/R	Herrmann/Heuer/Raupach (Kommentar)
HdB	Handbuch
HHSp	Hübschmann/Hepp/Spitaler (Kommentar)
IFSt	Institut Finanzen und Steuern
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
jurisPR-SteuerR	juris PraxisReport Steuerrecht (Zeitschrift)
MAH	Münchener Anwaltshandbuch

MCA	Matrimonial Causes Act 1973
MüKoBGB	Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch
Neub.	Neubearbeitung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Doppelbesteuerung
StMBG	Gesetz zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz)
StRO	Steuerrechtsordnung
T/G/J/G	Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk (Kommentar)

§ 1 Einführung

A. Der Zugewinnausgleich – praktische Bedeutung und offene Fragen

Die erbschaftsteuerlich günstige Behandlung des Zugewinnausgleichs in § 5 ErbStG hat für die Gestaltungs- und Beratungspraxis eine große Bedeutung.¹ Als umfassender Vermögensausgleich zwischen Ehegatten ist er steuerlich sehr interessant, weil er einen steuerneutralen Vermögensübergang zwischen Ehegatten ermöglichen kann und damit auch immer wieder Gegenstand von steuerlichen Gestaltungen war und ist (Stichwort „Güterstandschaukel“). Schwierigkeiten und Systembrüche entstehen bei der steuerlichen Beurteilung allerdings insoweit, als das Erbschaftsteuerrecht einerseits an das inländische Zivilrecht anknüpft, andererseits sich von diesem löst und die verschiedenen zivilen Konstellationen der Beendigung einer deutschen Zugewinnngemeinschaft unterschiedlich behandelt. Dieses Nebeneinander von einer engen Anbindung an das inländische Zivilrecht (Zivilrechtsakzessorietät oder auch „Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Zugewinnausgleichsteuerrecht“²) und der Verwirklichung einer gleichmäßigen, leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung beim Zugewinnausgleich wirkt nicht nur bei der Beendigung einer deutschen Zugewinnngemeinschaft, sondern insbesondere auch bei Ehegattenerb- und Schenkungsfällen³ mit grenzüberschreitendem Bezug viele dogmatische Fragen auf.

Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten lösen grundsätzlich eine Besteuerung nach dem deutschen Erbschaftsteuergesetz aus.⁴ Etwas anderes gilt allerdings,

¹ In Deutschland leben schätzungsweise 86,2 % der Ehegatten im gesetzlichen Güterstand der – nicht durch einen Ehevertrag modifizierten – Zugewinnngemeinschaft, vgl. *J. Baumgarten/H. Houben*, *StuW* 2014, 116 (123). Einen Vertragsgüterstand (Gütergemeinschaft, Gütertrennung) haben insgesamt 12,1 % der Ehegatten vereinbart. (Weitere) Ehevertragliche Vereinbarungen haben lediglich 0,6 % der Ehegatten getroffen. Die übrigen 1,1 % entfallen auf andere Güterstände, zu denen bspw. ausländische Güterstände gehören.

² Unter dem in dieser Arbeit verwendeten (Arbeits-)Begriff des „Zugewinnausgleichsteuerrechts“ bzw. der „Zugewinnausgleichsbesteuerung“ ist die steuerliche Behandlung des Zugewinnausgleichs zwischen Ehegatten zu verstehen. Den Schwerpunkt bildet hierbei die erbschaftsteuerrechtliche Regelung des § 5 ErbStG.

³ Soweit nicht anders gekennzeichnet, werden die Begriffe „Erbfall“ und „Schenkungsfall“, „Ehegatte“ und „Lebenspartner“ in dieser Arbeit synonym verwendet.

⁴ Dies gilt seit der Entscheidung des BFH v. 2. 3. 1994 – II R 59/92, BFHE 173, 432 = *BStBl. II* 1994, 366 auch für sog. unbenannte (ehebedingte) Zuwendungen. Dass Zuwendungen zwischen Ehegatten zivilrechtlich ggfs. keinen Schenkungscharakter haben, ist erbschaftsteuerlich damit ohne Bedeutung.

wenn und soweit Vermögensübergänge zu Zwecken des Zugewinnausgleichs erfolgen. Ein Betrag im Umfang des (fiktiven) Zugewinnausgleichs ist dann entweder erbschaftsteuerfrei (§ 5 Abs. 1 ErbStG) oder schon nicht erbschaftsteuerbar (§ 5 Abs. 2 ErbStG). Dies hängt davon ab, auf welche Art und Weise die Zugewinnsgemeinschaft zivilrechtlich beendet und der Zugewinn ausgeglichen wird. Eine Besteuerung des Zugewinnausgleichs erfolgt damit im Grundsatz nicht, wobei über den Telos der Vorschrift bislang wenig Klarheit herrscht. Betrachtet man den Meinungsstand in einer Zusammenschau, so fällt auf, dass das Verständnis der Vorschrift des § 5 ErbStG bislang fast ausschließlich von der Zivilrechtslage abhängt. Dies überrascht insoweit nicht, als das Zugewinnausgleichsteuerrecht im „Baukastenprinzip“⁵ konzipiert ist, d. h. sich im Wesentlichen aus Instituten des nationalen Erb-⁶ und Güterrechts (deutsche Zugewinnsgemeinschaft, Zugewinnausgleich nach dem Verfahren der §§ 1371; 1373 ff. BGB) zusammensetzt. Die Vorschrift des § 5 ErbStG weist somit eine – rechtssystematisch und rechtspolitisch – nicht unumstrittene Verknüpfung von nationalem Güter-, Erb- und Erbschaftsteuerrecht auf, ohne dass die verschiedenen Teilrechtsgebiete widerspruchsfrei aufeinander abgestimmt wären. Die Unzulänglichkeiten der Norm zeigen sich in aller Deutlichkeit (auch) in grenzüberschreitenden Ehegattenerbfällen.

Die Zersplitterung des Zugewinnausgleich(-steuer)rechts auf mehrere, voneinander getrennte Rechtsgebiete spiegelt sich zudem im wissenschaftlichen Schrifttum wider. Seit Einführung der Zugewinnsgemeinschaft im Jahr 1957 waren der Güterstand, die verschiedenen (denkbaren) Beendigungskonstellationen sowie die möglichen Modifikationen durch Abschluss eines Ehevertrags Gegenstand zahlreicher Monographien.⁷ Dabei ging es allerdings fast ausschließlich um zivilrechtliche Fragen des Güter- und Erbrechts. Im steuerrechtlichen Schrifttum

⁵ Für den Begriff vgl. *C. von Oertzen/T. Schienke-Ohletz*, ZEV 2015, 609 (611).

⁶ Seit der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Mahnkopf* v. 1. 3. 2018 – C-558/16, ABl. EU 2018, Nr. C 142, 9 = BeckEuRS 2018, 560947, die zur Auslegung der für Erbfälle ab dem 17. 8. 2015 geltenden EU-Erbrechtsverordnung (EuErbVO) ergangen ist, qualifiziert das Erhöhungsquartal in § 1371 Abs. 1 BGB – abweichend von der bisherigen (nationalen) Rechtslage (siehe zuletzt BGH v. 13. 5. 2015 – IV ZB 30/14, BGHZ 205, 290) – (rein) erbrechtlich. Die Entscheidung hat, worauf noch näher einzugehen sein wird, weitreichende Auswirkungen auf das Ehegattenerbrecht und die Nachfolgeplanung.

⁷ *Z. B. W. Thiele*, Die Zugewinnsgemeinschaft, Diss. 1957; *F. K. Drove*, Die Zugewinnsgemeinschaft als neuer gesetzlicher Güterstand, Diss. 1958; *A. Knur*, Probleme der Zugewinnsgemeinschaft, 1959; *L. Gaa*, Die Verfügungsbefugnis der Ehegatten im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft, Diss. 1960; *D. Kastrup*, Die Verpflichtungs- und Verfügungsbeschränkungen der Zugewinnsgemeinschaft, Diss. 1961; *K. Tilkorn*, Zugewinnsgemeinschaft und Gesellschaftsrecht, Diss. 1965; *H.-J. Sauer*, Die Zugewinnsgemeinschaft – ein Güterstand der Gütertrennung?, Diss. 1968; *H. Blechschmidt*, Zur Stellung des überlebenden Ehegatten und der gemeinsamen Abkömmlinge im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft, Diss. 1969; *E. von Olshausen*, Die Konkurrenz von Güterrecht und Erbrecht bei Auflösung der Zugewinnsgemeinschaft durch Tod eines Ehegatten, Diss. 1969; *H. Doehlert*, Die steuerlichen Folgen der Auflösung der Gütergemeinschaft und der Zugewinnsgemeinschaft unter Lebenden, Diss. 1972; *G. Petzold*, Erbschaftsteuerbelastung bei Zugewinnsgemeinschaft, 1984; *G. Langenfeld/L. Milzer*, HdB Eheverträge, 8. Aufl. 2019; *G. Berger*, Die „modifizierte Zu-

konzentrieren sich die – vereinzelt gebliebenen – Darstellungen in der Regel auf Detailfragen der Berechnung des nicht der Erbschaftsteuer unterliegenden Betrags, ohne das Recht der Zugewinnsgemeinschaft als Ganzes in den Blick zu nehmen. Eine grundlegende Darstellung, bei der der Ausgleich des Zugewinns im Zivil- und Erbschaftsteuerrecht ganzheitlich und teilrechtsordnungsübergreifend erörtert wird, existiert dagegen nicht.

So kommt es auch, dass viele Fragen des Zugewinnausgleichsteuerrechts bis heute nicht abschließend geklärt. Aber auch neue Fragen kommen immer wieder dazu. Anlass dafür sind vor allem die jüngeren Bestrebungen zur Vereinheitlichung des Internationalen Privatrechts in der Europäischen Union, insbesondere in Fragen der Rechtsnachfolge von Todes wegen durch die Europäische Erbrechtsverordnung (EuErbVO)⁸ sowie des ehelichen Güterstands durch die Europäischen Güterrechtsverordnungen (EuGüVO und EuPartVO)⁹, in deren Schnittbereich sich die Vorschrift des § 5 ErbStG bewegt. Die Verordnungen führen durch eine Umstellung der Regelanknüpfungen jeweils auf das Recht des gewöhnlichen Aufenthalts (Aufenthaltsprinzip) und neuartige – teilweise geänderte – Rechtswahlmöglichkeiten zu erheblichen Umstellungen für die deutsche Praxis und voraussichtlich häufiger als bisher zu einem Import ausländischen Güter- und Erbrechts (auch) in das zivilrechtlich angebundene Erbschaftsteuerrecht.¹⁰ Steuersachen sind von den Anwendungsbereichen der Verordnungen jeweils ausdrücklich ausgenommen.¹¹ Auch eine Anpassung des deutschen Erbschaftsteuergesetzes an die Vorgaben der

gewinnsgemeinschaft“ in zivil- und steuerrechtlicher Sicht, Diss. 1988; *S. Urbach*, Unzulänglichkeiten der Zugewinnsgemeinschaft, Diss. 1990; *E.-M. Peters*, Defizite des gesetzlichen Güterstands, Diss. 2005; *S. Meder*, Grundprobleme und Geschichte der Zugewinnsgemeinschaft, 2010; *ders.*, Gesetzliches Güterrecht und sozialer Wandel, 2011; *F. Maier*, Vertragliche Modifikationen der Zugewinnsgemeinschaft, Diss. 2013; *C. Kleffmann*, Die Güterstandsschaukel, Diss. 2017; *B. Kowalczyk*, Zugewinnsgemeinschaft unter besonderer Berücksichtigung des Zugewinnausgleichs nach § 1371 I–III BGB, Diss. 2018.

⁸ Verordnung (EU) Nr. 650/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 4. 7. 2012 über die Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung und die Vollstreckung von Entscheidungen und die Annahme und Vollstreckung öffentlicher Urkunden in Erbsachen sowie zur Einführung eines Europäischen Nachlasszeugnisses, ABl. 2012 L 201, 107.

⁹ Verordnung (EU) Nr. 2016/1103 des Rates v. 24. 6. 2016 zur Durchführung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Zuständigkeit, des anzuwendenden Rechts und der Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Fragen des ehelichen Güterstands, ABl. 2016 L 183, 1 („EuGüVO“) und Verordnung (EU) 2016/1104 des Rates v. 24. 6. 2016 zur Durchführung der Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Zuständigkeit, des anzuwendenden Rechts und der Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Fragen güterrechtlicher Wirkungen eingetragener Partnerschaften, ABl. 2012 L 183, 30 („EuPartVO“) (EuGüVO und EuPartVO im Folgenden zusammen als „EuGüVO“).

¹⁰ Quantitativ lassen sich die durch Auslandsberührung mit anderen Staaten (innerhalb und außerhalb der Europäischen Union) entstehenden Probleme der Zugewinnausgleichsbesteuerung nicht genau abschätzen. Im Hinblick auf die zunehmende Mobilität von Ehepaaren sowie die Internationalisierung von Vermögen und Vermögensinhabern in Deutschland (und deren Nachfolgern) lässt sich jedoch erahnen, dass sich die Unzulänglichkeiten, die § 5 ErbStG schon bei reinen Inlandssachverhalten bereiten kann, potenzieren werden.

¹¹ Art. 1 Abs. 1 S. 2 EuErbVO und Art. 1 Abs. 1 S. 2 EuGüVO.