

**Korrektur**

Der nachfolgende Beitrag wurde in der Ausgabe 1/15 (S. 22–23) leider ohne Fußnoten abgedruckt, weshalb wir an dieser Stelle einen nochmaligen Abdruck vornehmen. Wir bedauern dies sehr und hoffen auf Ihr Verständnis (Verlag und Redaktion).

## Latente Steuern im Zugewinnausgleich

### – oder Normen des Familienrechts und des Steuerrechts sind anzuwenden

Von Bernd Kuckenburger, Fachanwalt für Familienrecht, Mediator, vereidigter Buchprüfer, Hannover

Zu keiner anderen familienrechtlichen Frage ist der BGH<sup>1</sup> trotz konsequenter Gesetzesanwendung in der Literatur<sup>2</sup> so angegriffen worden, wie bei der Frage der latenten Steuerlast aller Vermögenswerte im Zugewinnausgleich.

Hoppens<sup>3</sup> meint einen »Rettungsversuch« unternehmen zu müssen; Schulz<sup>4</sup> erlebt einen »Albtraum« und Borth<sup>5</sup> befürchtet, der Familienrechtler müsste eine Ausbildung im Steuerrecht absolvieren.

Aus Haftungssicht teilt Borth damit dem Rechtsanwalt nichts Neues mit. Da der zur Steuerberatung durch § 3 StBerG gesetzlich berufene Rechtsanwalt ohnehin das Recht und die Rechtsprechung kennen muss, hat er sich auch mit der schwierigen und für Familienrechtler »schwer verdaulichen Kost«<sup>6</sup> des Steuerrechts zu befassen.

#### So kommt die Rechtsberatung im Familienrecht bezüglich des Zeitpunkts der Scheidungsantragstellung nicht mehr ohne Steuerrechtsrat aus!

Die genannten Veröffentlichungen haben zwischenzeitlich die steuerrechtliche Differenzierung zwischen privaten Veräußerungsgeschäften und Veräußerungsgewinnbesteuerung (Vermögenswerte im Privatvermögen bzw. im Betriebsvermögen) vollinhaltlich nachvollzogen.

Da es eine Haltefrist für Steuerverhaftung bei privaten Veräußerungsgeschäften von 10 Jahren nach § 23 EStG gibt, meint Fassnacht<sup>7</sup> neuerdings darüber hinaus, eine Differenzierung zur Veräußerungsgewinnbesteuerung vornehmen zu müssen; insbesondere handele es sich nur um eine aufschiebend bedingte Verbindlichkeit bei der latenten Steuerlast aus privaten Veräußerungsgeschäften.

Verbindlichkeiten werden als schuldrechtliche Verpflichtung eines Schuldners gegenüber dem Gläubiger verstanden. Als Steuer wird demgegenüber eine Geldleistung ohne Anspruch auf individuelle Gegenleistung bezeichnet, die ein öffentlich-rechtliches Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen steuerpflichtigen Personen auferlegt. Damit sind Steuern öffentlich-rechtliche Abgaben, die zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs alle zahlen müssen, die den Tatbestand (Legaldefinition nach § 3 AO) der Steuerpflicht erfüllen. Der BGH<sup>8</sup> hat in seiner Rechtsprechung eindeutig ausgeführt, dass die latente Steuer Parameter des Verkehrswerts ist und nicht eine (gesonderte) Verbindlichkeit. Dies stellt auch Schulz<sup>9</sup> eindeutig klar.

#### Was ist denn die latente Steuer überhaupt?

Latente Steuern (latent von lateinisch: latens = verborgen) sind im Bilanzsteuerrecht verborgene Steuerlasten oder -vor-

teile, die sich aufgrund von Unterschieden im Ansatz und/oder in der Bewertung von Vermögensgegenständen bzw. Schulden zwischen der Steuerbilanz und Handelsbilanz ergeben haben und die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, das heißt in der Zukunft zu Unterschieden zwischen steuerlichen und handelsbilanziellen Gewinnen führen. Aktive latente Steuern sollen zukünftige Steuervorteile (zukünftig steuerlich höheres Gewinnabzugspotential), passive latente Steuern und zukünftige Steuerlasten (zukünftig steuerlich höheres Ertragspotential) abbilden.<sup>10</sup>

Der BGH<sup>11</sup> meint aber die Steuern, die anlässlich der fiktiven Veräußerung eines Vermögensgegenstandes zum Stichtag des Zugewinnausgleichs entstehen. Dabei ist die Veräußerungsgewinnbesteuerung von Betriebsvermögen nach den Vorschriften der §§ 14, 14a, 16, 18 Abs. 3, 34 EStG (mit Ausnahme des steuerpflichtigen Teils der Veräußerungsgewinne, die nach § 3 Nr. 40 Buchstabe b EStG in Verbindung mit § 3c Abs. 2 EStG teilweise steuerbefreit sind) gemeint. Bei der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften gilt die entsprechende Regelung des § 17 EStG, auf den der § 34 EStG **nicht** verweist. Weiter ist die Besteuerung im Privatvermögen befindlicher Vermögensgegenstände als privates Veräußerungsgeschäft in den §§ 22 Nr. 2, 23 EStG geregelt. Zu dieser Rechtslage und deren Steuerfolgen sowie Steuervermeidungsstrategien hat der Verfasser an anderer Stelle ausführlich Stellung genommen.<sup>12</sup>

Im Grunde genommen meint der BGH also eine fiktive Besteuerung, die anlässlich des angenommenen Veräußerungsvorgangs anfällt. Es bleibt die Frage, weshalb die Kritik in der Literatur gegen die Rechtsprechung des BGH zur latenten

1 BGH FamRZ 2011 622 & 1367 mit Anm. Kuckenburger FuR 2011, 512 & 515; ausführlich Kuckenburger, Unternehmensbewertung im Zugewinnausgleichsverfahren – unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des BGH zur Bewertung der freiberuflichen Praxis, FuR 2012, 222 u. 278.

2 Fassnacht, Die latente Spekulationssteuer bei der Bewertung von Immobilien im Zugewinnausgleich, FamRZ 2014, 1681 und folgende Fußnoten.

3 Hoppens, Die latente Einkommensteuer im Zugewinnausgleich: ein Rettungsversuch, FamRZ 2012, 1618.

4 Schulz, Latente Einkommensteuer beim Zugewinnausgleich – ein Albtraum, FamRZ 2014, 1684.

5 Borth, Latente Ertragssteuern beim Zugewinnausgleich, FamRZ 2014, 1687; er selbst als nicht geborener Steuerrechtler, stellt die Steuerrechtslage aber konsequent zutreffend dar!

6 Kogel; Buchbesprechung zum FA-FamR, 13. Kap., FamRZ 2011, 1207, 1208.

7 Fassnacht FamRZ 2014, 1681.

8 BGH FamRZ 2011, 622 u. 1367.

9 Schulz FamRZ 2014, 1684, 1685.

10 Wikipedia, latente Steuern.

11 BGH FamRZ 2011, 622 u. 1367.

12 FA-FamR/Kuckenburger/Perleberg-Kölbel, 13. Kap., Rn. 80–83.

Steuer bei allen Vermögenswerten im Zugewinnausgleich unberechtigt ist.

### Die Antwort lautet: Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 3 GG!

Der Überlegung, ob die traditionelle Ehe mit ihren weitverbreiteten und hochgradigen wirtschaftlichen Rechtsfolgen noch zeitgemäß ist, hilft wegen Art. 6 GG und des geltenden Familienrechts nicht weiter. Die Regeln des gesetzlichen Güterrechts, die im Übrigen auch disponibel sind, finden sich in den Vorschriften der §§ 1363 ff. BGB. Die §§ 1372 ff. BGB regeln den Zugewinnausgleich im Fall der Beendigung der Ehe durch Scheidung.

Sicherlich kann rechtspolitisch gegen diese Regeln eingewandt werden, sie seien Ausdruck der überkommenen Vorstellung des Schutzes der Ehefrau im patriarchalisch geprägten Ehebild der Hausfrauenehe, die weitestgehend der Rechtswirklichkeit nicht mehr entspricht.

Die genannten gesetzlichen Regeln des BGB verlangen den Zugewinnausgleich aber und regeln im § 1376 BGB die Wertermittlung. Danach ist der Wert zugrunde zu legen, den das vorhandene Vermögen im Anfangsvermögen bzw. im Endvermögen hat.

Den unbestimmten Rechtsbegriff des »Werts« hat die Rechtsprechung auszufüllen<sup>13</sup>. Dies geschieht mit der Annahme des wahren und wirklichen Wertes, der dem Verkehrswert regelmäßig entsprechen dürfte. Dieser Wert ist nach der Rechtsprechung des BGH<sup>14</sup> durch die so genannte latente, genauere, fiktive Steuerlast belastet.

Die fiktive Steuerlast und deren Abzug ist durch den Gleichbehandlungsgrundsatz<sup>15</sup> nach Art. 3 GG und dem im Familienrecht nach § 1378 Abs. 1 BGB geltenden Halbteilungsgrundsatz<sup>16</sup> zwingend zu berücksichtigen. Der anspruchsberechtigte Ehepartner verfügt über einen Vermögenswert mit höchster Fungibilität; ihm steht nämlich ein Geldanspruch zu. Der Inhaber des Vermögensgegenstandes im Privatvermögen und insbesondere im Betriebsvermögen hat einen Vermögensgegenstand mit niedrigster Fungibilität, denn er trägt neben der ihn regelmäßig treffenden Zahllast auch das Risiko der Veräußerung des Gegenstandes, die überhaupt eine Marktfähigkeit voraussetzt. Die mangelnde Fungibilität trifft ihn in besonderer Weise, da er auch regelmäßig wenig diversifiziert ist.

Der Inhaber des Vermögenswerts ist zudem allein mit der latenten Steuer belastet. In jedem Fall der Übertragung des Vermögensgegenstandes trägt er allein die Steuerlast. (Diesen Umstand hat im Übrigen schon der Hauptfachausschuss des IDW in seinem Bewertungsstandard HFA 2/1995, IV, 2. gewürdigt.)

### Den Anspruchsberechtigten trifft eine Steuerlast nicht; er kann das fungible Wirtschaftsgut »Geld« steuerfrei kassieren!

Unbeachtlich ist insoweit auch, dass bei den privaten Veräußerungsgeschäften nach §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 EStG die Steuerverhaftung zeitlich beschränkt ist (10 Jahre bei Grundstücken und ähnlichen Rechten und ein Jahr bei anderen Wirtschaftsgütern. Ausgenommen sind von der Besteuerung nur Gegenstände des täglichen Gebrauchs, § 23 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG).<sup>17</sup>

Die Bewertung des Vermögensgegenstandes erfolgt nicht zeitraumbezogen; sie erfolgt stichtagsbezogen. Die Stichtagsbezogenheit ist ebenfalls gesetzlich zwingend in §§ 1374 Abs. 1, 1384 BGB vorgegeben. Der BGH verlangt dann auch konsequent bei der latenten Steuerlast die Berücksichtigung des zum Stichtag geltenden Steuerrechts unter Berücksichtigung des individuellen Steuersatzes.<sup>18</sup>

Dies hat die steuerrechtliche Konsequenz, dass die Veräußerungsgewinnbesteuerung auf die tatsächliche Veranlagung »aufsattelt« und deshalb die persönlichen Besteuerungsmerkmale bekannt sein müssen<sup>19</sup>. Kann oder will der Inhaber des Vermögensgegenstandes den Einkommensteuerbescheid und/oder die Einkommensteuererklärung des Veranlagungsjahres des Stichtages nicht vorlegen, bleibt er beweispflichtig. Da die individuelle Steuerbelastung zu ermitteln ist, scheidet dann ein Abzug von standardisierter Ertragssteuer aus.

Das geltende Recht verlangt die Berücksichtigung der latenten Steuerlast, die aus einem anderen Teilrechtsgebiet, nämlich dem deutschen Steuerrecht, stammt. Die Kritik an der Rechtsprechung des XII. Zivilsenats des BGH ist insgesamt unberechtigt und damit überflüssig. Dass die steuerrechtlichen Regeln für Familienrechtler oft eine »schwer verdauliche Kost« darstellen, kann nicht zur Nichtanwendung von Rechtsvorschriften führen. Dies hat auch schon das Bundesverfassungsgericht klargestellt.<sup>20</sup>

13 Kuckenburg, Unternehmensbewertung im Zugewinnausgleichsverfahren, FuR 2012, 222, 223.

14 BGH FamRZ 2011, 622 u. 1367; so schon BVerfG FamRZ 1985, 256, 260; BGH FamRZ 1986, 37, 39.

15 Fassnacht FamRZ 2014, 1681, 1682 f. stellt die Rechtsprechung des BGH, ohne ihr folgen zu wollen, zutreffend dar.

16 Klein/Reinken, HB Familienvermögensrecht, Kap. 2, Rn. 1752.

17 Fassnacht FamRZ 2014, 1682 f.

18 Ausführlich Kuckenburg, Unternehmensbewertung im Zugewinnausgleichsverfahren – unter besonderer Berücksichtigung der Rspr.-Änderung des BGH zur Bewertung der freiberuflichen Praxis, Teil 2, FuR 2012, 278, 283; Klein/Kuckenburg, HB Familienvermögensrecht, Kap. 2, Rn. 1476 ff.

19 Schulz FamRZ 2014, 1684 f.

20 BVG FamRZ 2003, 1821 = FuR 2003, 507.