

# Betriebs Berater

BB

32/33 | 2020

EU-WettbewerbsR ... VerSanG ... Unternehmensnachfolge ... IFRS ... AEntG ... Recht ...

3.8.2020 | 75. Jg.  
Seiten 1729–1792

## DIE ERSTE SEITE

**Prof. Dr. Wolfgang Däubler**

Ein neues Stück Wettbewerbsgleichheit?

## WIRTSCHAFTSRECHT

**Dr. Ulrich Soltész**, RA

Neue Wettbewerbsinstrumente aus Brüssel: Das Weißbuch zu Drittstaatensubventionen | 1730

**Prof. Dr. Heribert Heckschen**, Notar, und **Dr. Peter Stelmaszczyk**, Notarassessor

Grenzüberschreitende Umwandlungen in der Übergangszeit bis zur Transformation der neuen Umwandlungsrichtlinie | 1734

**Dr. Moritz von Hesberg**, MBA, RA

Auswirkungen des Verbandssanktionengesetzes auf die gesellschaftsrechtliche Organisation (international tätiger) Konzerne | 1743

## STEUERRECHT

**Dr. Sebastian von Thunen**, LL.M., RA, und **Dr. Christoph Mehringer**, LL.M., RA

Gegenmittel bei drohender Nachversteuerung der lebzeitigen Unternehmensnachfolge | 1752

## BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

**Prof. Dr. Martin Tettenborn**, **Prof. Dr. Marco Canipa-Valdez** und **Dr. Matthias Höltken**

Zukunft der IFRS-Goodwill-Folgebewertung vor dem Hintergrund aktueller Diskussionspapiere | 1770

## ARBEITSRECHT

**Dr. Björn Braun**, LL.M., RA

Änderung des Arbeitnehmer-Entsendegesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/957 | 1780

**Dr. Ursula Neuhoff**, RAin/FAinArbR

Entwurf eines Zweiten Führungspositionen-Gesetzes: Feste Frauenquote auf dem Vormarsch? | 1784

Dr. Sebastian von Thunen, LL.M., RA, und Dr. Christoph Mehringer, LL.M., RA

# Gegenmittel bei drohender Nachversteuerung der lebzeitigen Unternehmensnachfolge

Die Gesellschafter vieler Familienunternehmen haben in den letzten Jahren Unternehmensbeteiligungen unter Inanspruchnahme der in §§ 13a, 13b ErbStG vorgesehenen Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen schenkweise an Angehörige der nächsten Generation übertragen. Diese Übertragungen erfolgten in den vergleichsweise guten Zeiten eines über 10-jährigen Wirtschaftsaufschwungs. Die gegenwärtige sog. Corona-Krise könnte jetzt eine Rezession einläuten, die wesentlich tiefer ausfallen könnte als vorangegangene Rezessionen. Zu diesem Ergebnis kommt u. a. der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung in seinem Sondergutachten 2020 vom 22.3.2020 (Rn. 55, 96). Es ist daher davon auszugehen, dass die wirtschaftlichen Annahmen, die früheren vorweggenommenen Erfolgsregelungen in Unternehmensbeteiligungen zugrunde lagen, nunmehr in vielen Fällen nicht mehr zutreffen werden. Wenn aufgrund dessen die Voraussetzungen der Steuerverschonung nach §§ 13a, 13b ErbStG nicht mehr eingehalten werden können, droht ausgerechnet in der Krise eine (ggf. anteilige) liquiditätsbelastende Nachversteuerung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer. Der vorliegende Beitrag beleuchtet, welche „Gegenmittel“ es in diesen Fällen gibt. Er widmet sich dabei insb. § 29 ErbStG und dessen zivilrechtlichen Voraussetzungen.

## I. Krisenbedingte Risiken der §§ 13a, 13b ErbStG

Die §§ 13a, 13b ErbStG sehen eine bis zu 100%ige Steuerbefreiung für das dort näher definierte begünstigte, unternehmerisch gebundene Vermögen vor. Die Steuerverschonung wird aber nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt. Dabei können sich bei krisenhafter wirtschaftlicher Entwicklung unter anderem die Voraussetzungen der Lohnsummenregelung und Behaltensfrist sowie das Verbot sog. Überentnahmen als Risiken erweisen.

### 1. Risiko: Lohnsummenregelung

Die Summe der Lohnsummen eines Betriebes in den fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) darf 400% der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten fünf Jahre vor dem Erwerb (Ausgangslohnsumme) nicht unterschreiten (Mindestlohnsumme – § 13a Abs. 3 S. 1 ErbStG). Gelingt dies nicht, weil etwa Arbeitsplätze abgebaut werden oder ein Lohnverzicht vereinbart wird, sieht § 13a Abs. 3 S. 5 ErbStG eine anteilige Nachversteuerung entsprechend dem prozentualen Umfang der Unterschreitung vor. Soll statt der 85%igen sog. Regelverschonung die 100%ige sog. Optionsverschonung in Anspruch genommen werden, müssen in einem auf sieben Jahre verlängerten Zeitraum sogar 700% der Lohnsumme eingehalten werden (§ 13a Abs. 10 ErbStG).

Hier kann sich insbesondere ein aufgrund der Corona-Krise erforderliches Kurzarbeitergeld auswirken. Zwar fließen staatliche Zuschüsse im Rahmen des Kurzarbeitergeldes in die Lohnsumme ein, was sich

aus der entsprechenden Formulierung in den Erbschaftsteuerrichtlinien<sup>1</sup> und dem Gedanken des § 246 Abs. 2 HGB ergibt. Trotzdem reduziert sich die erreichte Lohnsumme aufgrund der Beschränkung des Kurzarbeitergeldes auf aktuell 60% bzw. 67% des ausgefallenen Nettolohns erheblich. Nach Ablauf des Zahlungszeitraums für das Kurzarbeitergeld schließt sich außerdem oftmals ein Arbeitsplatzabbau an. Beides kann sich insbesondere dann als Problem für die Einhaltung der Lohnsumme erweisen, wenn aufgrund hoher Beschäftigtenzahlen in den vergangenen „guten“ Jahren die Vergleichsgröße der Ausgangslohnsumme relativ hoch ausfällt.

### 2. Risiko: Behaltensfrist

Als weitere Voraussetzung für die Gewährung der Begünstigungen verlangt § 13a Abs. 6 ErbStG, dass der Erwerber die Unternehmensbeteiligung für eine Dauer von fünf Jahren behält (Behaltensfrist). Für die Inanspruchnahme der 100%igen Optionsverschonung statt der 85%igen Regelverschonung gilt wiederum eine auf sieben Jahre verlängerte Frist (§ 13a Abs. 10 S. 1 Nr. 6 ErbStG). Das Betriebsvermögen muss hierfür grundsätzlich im Eigentum des Erwerbers verbleiben. Zu einer anteiligen Nachversteuerung (§ 13a Abs. 6 S. 2 ErbStG) im Verhältnis der im Zeitpunkt der schädlichen Verfügung verbleibenden Behaltensfrist einschließlich des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt, zur gesamten Behaltensfrist kommt es etwa bei Veräußerung des Betriebs/Mitunternehmeranteils oder wesentlicher Betriebsgrundlagen (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 ErbStG) oder von begünstigten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 ErbStG). Veräußerung ist dabei jede entgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung ohne Rücksicht auf die Höhe des Entgelts, also auch der Verkauf zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 Euro.<sup>2</sup>

Als Veräußerung gilt nach § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 S. 1, 2. Halbs. ErbStG aber auch die Aufgabe eines Gewerbebetriebes. Da insoweit ein strenges ertragsteuerliches Begriffsverständnis zugrunde gelegt wird, stellt, nach Auffassung von BFH und Finanzverwaltung auch die im Rahmen von § 16 EStG als Betriebsaufgabe qualifizierte Eröffnung des Insolvenzverfahrens über den Betrieb z. B. einer Personengesellschaft einen Verstoß gegen die Behaltensfrist dar.<sup>3</sup> Dabei ist für Billigkeitsmaßnahmen der Finanzverwaltung mit Blick auf die mit den Verschonungsregeln verfolgte Absicht des Gesetzgebers (Arbeitsplatzerhalt durch Unternehmensfortführung) keinerlei Raum.<sup>4</sup> Ent-

1 Vgl. R E 13.a.5 S. 4 ErbStR. Siehe auch FinMin. Baden-Württemberg, Erlass vom 24.9.2009 – 3 – S 3812a/24, DStR 2009, 2255; von Sothen, in: MüHdB ErbR, 5. Aufl. 2018, § 35, Rn. 255; Geck/Messner, ZEV 2009, 559.

2 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 13a, Rn. 216, 376.

3 Siehe BFH, 16.2.2005 – II R 39/03, BStBl. II 2005, 571; R E 13a.13 Abs. 1 S. 3 ErbStR. Krit. u. a. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 13a, Rn. 207, 240 m. w. N.

4 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 13a, Rn. 240 unter Verweis auf BFH, 4.2.2010 – II R 25/08, BStBl. II 2010, 633.

sprechendes gilt nach § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG für die Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wobei von einer Auflösung der Kapitalgesellschaft bereits mit dem Übergang in das Abwicklungsstadium auszugehen ist, sei es aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder dessen Ablehnung mangels Masse oder sei es aufgrund eines Liquidationsbeschlusses.<sup>5</sup>

### 3. Risiko: Überentnahmen

Weiterhin darf innerhalb der Behaltensfrist von fünf bzw. sieben Jahren keine sog. Überentnahme getätigt werden, § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 ErbStG. Überentnahmen bzw. „Überausschüttungen“ liegen immer dann vor, wenn die im Behaltenszeitraum (insgesamt) getätigten Entnahmen den seit dem Erwerb zuzurechnenden steuerlichen Gewinn, Einlagen und einen Freibetrag von 150 000 Euro übersteigen. Maßgeblich ist das ertragsteuerliche Begriffsverständnis von Gewinn, Einlagen und Entnahmen.<sup>6</sup> Gerade wenn Gewinne ausbleiben oder rückläufig sind, können Gesellschafter sich veranlasst sehen, ihren privaten Liquiditätsbedarf durch die Auflösung von Rücklagen oder die Ausschüttung/Entnahme von Vorabgewinnen zu decken. Als Entnahme ist aber auch bereits die Tilgung von Gesellschafterdarlehen anzusehen, insbesondere die Entnahme von einem als Fremdkapital qualifizierenden Gesellschafterdarlehenskonto.<sup>7</sup> Dadurch kann es in der Krise recht schnell zu nachsteuerschädlichen Überentnahmen kommen.

## II. Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung der Nachversteuerung

Die ersten Gestaltungsüberlegungen sollten selbstverständlich immer dahin gehen, die Verwirklichung eines Nachsteuertatbestandes weitestgehend zu vermeiden, wobei stets § 42 AO zu beachten ist.

### 1. Gestaltungsansätze: Lohnsummenfrist

Die Lohnsummenregelung kann theoretisch bis unmittelbar vor Ablauf der Lohnsummenfrist eingehalten werden, indem z. B. Minderbeträge bei einzelnen Arbeitnehmergruppen durch Mehrbeträge bei anderen Arbeitnehmergruppen ausgeglichen werden. In der Krise wird im Niedriglohnbereich beispielsweise Personal abgebaut, während etwa aufgrund einer Digitalisierungsstrategie vermehrt höher entlohnte Fachkräfte eingestellt werden.<sup>8</sup> Auch unregelmäßige Geldzahlungen wie Prämien, Tantiemen etc. können in den Zeitraum der Lohnsummenfrist „verlegt“ werden; außerdem können Sachleistungen, wie übernommene Teilnehmergebühren bei Fortbildungsveranstaltungen, gewährt werden (§ 13a Abs. 3 S. 10 ErbStG).<sup>9</sup> Schließlich zählen auch die Gehälter von Gesellschafter-Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft jedenfalls im angemessenen fremdüblichen Umfang zur Lohnsumme.<sup>10</sup> Deshalb kann auch die erhöhte eigene Vergütung, ggf. auch über Erfolgsgratifikationen, die Lohnsumme steigern.<sup>11</sup> Umgekehrt verringert aber deren Kürzung oder der Verzicht darauf die Lohnsumme und ist damit zumindest aus schenkungsteuerlicher Sicht unter Umständen schädlich.

### 2. Gestaltungsansätze: Behaltensfristen

Um eine Nachsteuer wegen Verstoßes gegen die Behaltensfrist zu vermeiden, kommt primär eine Heilung des Verstoßes in Betracht, soweit (!) der Veräußerungserlös nach § 13a Abs. 6 S. 3 und 4 ErbStG reinvestiert wird, was allerdings innerhalb von 6 Monaten und innerhalb derselben Vermögensart erfolgen muss.<sup>12</sup> Ansonsten müssen re-

levante Rechtsgeschäfte unentgeltlich ausgestaltet werden, z. B. der Eintritt eines weiteren Gesellschafters gegen Leistung einer Einlage<sup>13</sup>, ggf. zzgl. Agio,<sup>14</sup> und/oder die Einräumung erhöhter Gewinnbezugsrechte.<sup>15</sup> Ein in Sanierungssituationen üblicher Kapitalschnitt erfordert allerdings zunächst die Herabsetzung des Nominalkapitals, was nach § 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG grundsätzlich gegen die Behaltensfrist verstößt. Die Finanzverwaltung sieht aber im Billigkeitswege von einer Nachversteuerung ab, wenn es sich um eine nur nominelle Kapitalherabsetzung zum Zwecke der Sanierung der Gesellschaft handelt und kein Kapital an die Gesellschafter zurückgezahlt wird.<sup>16</sup> Außerdem können ggf. auch Betriebspachtverträge, die keine Veräußerung darstellen,<sup>17</sup> helfen, einen Behaltensfristverstoß zu vermeiden.

Ob Treuhandübertragungen, d. h. die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums bei Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums beim Veräußerer, steuerschädlich sind, ist nicht abschließend geklärt. Sie müssen zumindest nicht zwingend eine Nachsteuer auslösen.<sup>18</sup> Entscheidend dürfte diesbezüglich sein, dass entsprechend der Rechtsprechung zu Nießbrauchsgestaltungen<sup>19</sup> und unter Zugrundelegung der Wertung der Reinvestitionsklausel § 13a Abs. 6 S. 3 und 4 ErbStG die fortdauernde Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen (zumindest auch) des Schenkers (Treugebers) bzw. dessen fortdauernde Mitunternehmerstellung sichergestellt ist. Entsprechendes dürfte für Verpfändungen gelten.

Wenn Gegenstand der vorweggenommenen Erbfolge eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung war, schirmt die Rechtsform der Kapitalgesellschaft insofern von der Nachversteuerung ab, als nach § 13a Abs. 6 Nr. 4 S. 2 ErbStG die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen durch eine Kapitalgesellschaft (nur dann) steuerschädlich ist, wenn das Vermögen an die Gesellschafter verteilt wird und nicht i. S. v. § 13a Abs. 6 S. 3 ErbStG reinvestiert wird.<sup>20</sup> Somit ist es grundsätzlich sowohl nachsteuerunschädlich, wenn eine operative Familien-GmbH ihren gesamten Geschäftsbetrieb im Wege eines „Asset-Deals“ veräußert – wie dies regelmäßig in Insolvenzkonstellationen erfolgt – als auch, wenn eine Familien-Holding in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft Tochtergesellschaften veräußert.<sup>21</sup>

Eher theoretisch dürfte allerdings die Überlegung bleiben, dass Gesellschafter einer Personengesellschaft die Beteiligung daran zunächst in eine Kapitalgesellschaft einbringen bzw. umwandeln, bevor diese dann die Assets oder Unternehmensbeteiligungen veräußert. Denn die Ertragsteuerneutralität von derartigen, für sich genommen regel-

5 Meincke/Hannes/Stoltz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 13a, Rn. 86.

6 Vgl. R E 13a.15 Abs. 1 S. 4 ErbStR.

7 Meincke/Hannes/Stoltz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 13a, Rn. 81.

8 Vgl. entsprechend BT-Drs. 16/7918, 33.

9 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 13a, Rn. 126.

10 Vgl. Meincke/Hannes/Stoltz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 13a, Rn. 45.

11 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 13a, Rn. 126.

12 S. auch Hannes/Lorenz, ZEV 2020, 385 f.

13 Vgl. auch R E 13a.16 Abs. 2 ErbStR.

14 Vgl. BFH, 19.4.2005 – VIII R 68/04, BStBl. II 2005, 762.

15 Vgl. Meincke/Hannes/Stoltz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 13a, Rn. 69; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 13a, Rn. 235 m. w. N.

16 R E 13a.16 Abs. 2 ErbStR.

17 Vgl. Meincke/Hannes/Stoltz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 13a, Rn. 69; Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 13a, Rn. 235 m. w. N.

18 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 13a, Rn. 208 f., Gegen eine Nachsteuerpflicht von Sothen, in: MüHdBerB, 5. Aufl. 2018, § 35, Rn. 271.

19 Siehe BFH, 6.11.2019 – II R 34/16, BeckRS 2019, 37927.

20 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 13a, Rn. 389. Zu Personengesellschaften s. FG Düsseldorf, 24.1.2018 – 4 K 1043/17 Erb, ZEV 2018, 349.

21 Vgl. entsprechend Dorn, ZEV 2015, 690, 692; von Sothen, in: MüHdBerB, 5. Aufl. 2018, § 35, Rn. 284.

mäßig nachsteuerunschädlichen<sup>22</sup> Einbringungs- bzw. Umwandlungsvorgängen setzt in aller Regel die Einhaltung der umwandlungssteuerrechtlichen Sperrfristen voraus, innerhalb derer sich jede Anteilsveräußerung (vgl. z. B. § 22 Abs. 2 UmwStG, „Einbringungsgewinn II“) verbietet. Diese Option ist daher gerade bei akutem Veräußerungsdruck in der Krise praktisch ausgeschlossen.

Verwunderlich ist ohnehin vor dem problematischen Hintergrund der Behaltensregelungen in Krisensituationen, dass die krisenspezifische Gesetzgebung, z. B. im Gesetz zur Errichtung eines Wirtschaftstabilisierungsfonds,<sup>23</sup> keine Ausnahmen von den erbschaft- und schenkungsteuerlichen Behaltensregelungen ermöglicht. In Corona-krisenbedingten Insolvenzsituationen kann immerhin die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht bis zum 30.9.2020 durch den Gesetzgeber<sup>24</sup> eine gewisse Erleichterung bieten, indem die vorschnelle und nachsteuerschädliche Aufgabe des Gewerbebetriebs vermieden wird. Diese Aussetzung der Insolvenzantragspflicht gilt aber nicht, wenn die Insolvenzreife nicht auf den Folgen der Ausbreitung des SARS-CoV-2-Virus beruht oder wenn keine Aussicht besteht, eine bestehende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen. Bei zwischen dem 28.3.2020 und dem 28.6.2020 gestellten Gläubigeranträgen setzt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens voraus, dass der Eröffnungsgrund bereits am 1.3.2020 vorlag.<sup>25</sup>

### 3. Gestaltungsansätze: Überentnahmen

Als Gestaltungsansatz für Fälle erhöhten Liquiditätsbedarfs der Gesellschafter bei ausbleibenden Gewinnen wird zur Vermeidung eines nachsteuerschädlichen Überentnahmetatbestandes empfohlen, dass sich der Gesellschafter ein Darlehen von der Gesellschaft gewähren lässt, das bei Vereinbarung fremdüblicher Konditionen weder zu einer Entnahme noch zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen dürfte.<sup>26</sup> Da eine schädliche Überentnahme nur vorliegt, soweit im Kontrollzeitraum getätigte Entnahmen die in dieser Zeit entstandenen Gewinne und getätigten Einlagen übersteigen, kann ein sogenannter Entnahmeüberhang zum Ende des Kontrollzeitraums außerdem durch Einlagen wieder ausgeglichen werden.<sup>27</sup> Letzteres stellt nach Auffassung der Finanzverwaltung keinen Gestaltungsmissbrauch dar.<sup>28</sup>

Weil Verluste unberücksichtigt bleiben (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG), kann auch z. B. durch die Ausschöpfung entsprechender Bilanzierungswahlrechte in einem Geschäftsjahr bewusst ein Verlust in Kauf genommen werden, um dafür im anderen Jahr einen entsprechend höheren Gewinn zu erzielen. Das erhöht das nachsteuerunschädliche Entnahmepotential.<sup>29</sup> Vorrangig sollte aber in jedem Fall zunächst das unschädliche junge Verwaltungsvermögen entnommen werden, das zuvor nicht begünstigt übertragen wurde.

### 4. Aber: Gestaltung in Krisensituation oft nicht (mehr) möglich

In einer akuten Krisen-, möglicherweise sogar bereits Insolvenzsituation dürften diese Gestaltungsansätze jedoch in vielen Fällen schwer umzusetzen sein. Denn sie alle setzen zumeist Liquidität und/oder ausreichenden zeitlichen Gestaltungsspielraum voraus. An beidem dürfte es bei einbrechenden Umsätzen und ausstehenden Forderungen in vielen Fällen mangeln. Dann sollte eher vom „worst case“ ausgegangen werden: dem Eintritt eines Nachsteuertatbestandes aus den genannten Gründen. Nicht unwahrscheinlich ist auch, dass in vielen Fällen sogar ein Doppelverstoß sowohl gegen die Lohnsummenrege-

lung als auch gegen die Behaltensfrist bzw. Überentnahmeregelung eintritt.<sup>30</sup>

Dann kommt es in einer Phase, in der das Unternehmen unter Liquiditätsknappheit leidet, zu einem zusätzlichen Liquiditätsentzug, soweit die Gesellschafter nicht in der Lage sind, die Nachversteuerung aus privaten Mitteln zu bestreiten.

Wünschenswert wäre deshalb, dass die Finanzverwaltung zumindest denjenigen Unternehmen, die lediglich (unmittelbar oder mittelbar) Corona-krisenbedingt gegen Behaltensfrist, Mindestlohnsumme oder Überentnahmeregelung verstoßen, im Erlasswege von der Nachversteuerung ausnimmt. Mit Blick auf den von der Rechtsprechung betonten Gesetzeszweck der Verschonung als „Privileg“ für die Unternehmensfortführung und Arbeitsplatzertret, der laut BFH für Billigkeitsmaßnahmen keinen Raum lässt,<sup>31</sup> ist hiermit aber nicht ernsthaft zu rechnen. Deshalb wäre es höchst wünschenswert, dass der Gesetzgeber die Verschonungsregelungen für nachweislich Corona-bedingte Verstöße etwa gegen die Lohnsummenregelung lockert.<sup>32</sup>

## III. § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als Rettungsanker für den „worst case“

Solange der Gesetzgeber dieses Petitum nicht aufgegriffen hat und eine Nachsteuerpflicht nicht durch Gestaltung vermieden werden kann, bleibt nur eine Rückforderung der Schenkung nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Nach dieser Vorschrift erlischt die Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit (vgl. 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO), soweit ein Geschenk wegen eines Rückforderungsrechts herausgegeben werden musste. Das Rückforderungsrecht muss die Herausgabe erzwungen haben; eine freiwillige Rückübertragung lässt die ursprüngliche Steuerpflicht des Geschenks unberührt.<sup>33</sup> Obwohl § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG von einem Rückforderungsrecht spricht, gilt die Vorschrift auch dann, wenn ein Geschenk nicht in Erfüllung eines Rückgewähr-, sondern eines Herausgabeanspruchs an den Schenker zurückgelangt.<sup>34</sup>

### 1. Vertraglich vorbehaltene Rückforderungsrechte

Sowohl die Erfüllung vertraglich vereinbarter Rückforderungsrechte bzw. vertraglicher Widerrufsvorbehalte als auch die Erfüllung gesetzlicher Rückforderungsrechte können nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zum Erlöschen der Schenkungsteuer führen.<sup>35</sup> Unerheblich ist, ob das Rückforderungsrecht dinglich wirkt, weil die schenkweise Übertra-

22 Vgl. etwa R E 13a.13 Abs. 3 S. 1 und 2 ErbStR.

23 Gesetz zur Errichtung eines Wirtschaftstabilisierungsfonds vom 27.3.2020, BGBl. 2020 Teil I Nr. 14 vom 27.3.2020, S. 543 ff.

24 Siehe Art. 1 § 1 und § 3 des Gesetzes zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht vom 27.3.2020, BGBl. I 2020, Nr. 14 vom 27.3.2020, S. 569 ff.

25 Art. 1 § 1 und § 3 des Gesetzes zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht vom 27.3.2020, BGBl. I 2020, Nr. 14 vom 27.3.2020, S. 569 ff.

26 Vgl. Meincke/Hannes/Stoltz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 13a, Rn. 81.

27 Meincke/Hannes/Stoltz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 13a, Rn. 82. Zu Risiken vgl. aber Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 13a, Rn. 368.

28 Siehe R E 13a.15 Abs. 4 S.1 ErbStR.

29 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 13a, Rn. 341, 367.

30 Vgl. dazu Siegmund/Zipfel, BB 2009, 641, 646; Hannes/Onderka, ZEV 2009, 10, 15; Geck, in: Kapp/Ebeling, § 13a, Rn. 136; Schmidt/Leyh, NWB 2009, 2557, 2581; Thonemann, DB 2008, 2626, 2618; Lüdicke/Fürwentsches, DB 2009, 12, 15; Schulte/Birnbaum, Erbschaftsteuerrecht, Rn. 777 ff. (mit unterschiedlichen Ergebnissen).

31 Vgl. BFH, 4.2.2010 – II R 25/08, BStBl. II 2010, 633.

32 Dafür etwa Lauer/Sitzenfrei/Breyer, FuS 2020, 44, 46.

33 Vgl. FG Berlin-Brandenburg, 22.4.2008 – 14 V 14016/08.

34 Vgl. Meincke/Hannes/Stoltz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 29, Rn. 8.

35 Vgl. Pauli, ZEV 2013, 289, 292 m.w.N. Zu den gesellschaftsrechtlichen Grenzen bei der Rückforderung von Gesellschaftsanteilen siehe Ivens, ZErB 2010, 286, 290.

gung insofern auflösend bedingt war, oder ob erst die Ausübung des Rückforderungsrechts als Gestaltungserklärung des Schenkers einen schuldrechtlichen Rückgewähr- bzw. Herausgabeanspruch (ob *ex tunc* oder *ex nunc*) gegen den Beschenkten begründet (Widerrufsrecht oder Rücktrittsrecht).<sup>36</sup>

Das vertragliche Rückforderungsrecht muss im ursprünglichen Schenkungsvertrag aber spätestens zum Zeitpunkt der Steuerentstehung, also bei Ausführung der Zuwendung, vereinbart worden sein.<sup>37</sup> Zwar spricht zivilrechtlich nichts dagegen, dass die Parteien kraft ihrer Privatautonomie ein vertragliches Rückforderungs- oder Widerrufsrecht auch nachträglich verabreden und ausüben.<sup>38</sup> Die nachträgliche Vereinbarung einer Rückforderungsmöglichkeit führt aber nicht zu einem Erlöschen der Steuerpflicht, sondern stellt vielmehr eine aufschiebend bedingte selbstständige Rückschenkung mit erneuter Steuerbarkeit dar.<sup>39</sup> Andernfalls stünde die Anwendung des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unzulässigerweise im Ermessen der Parteien. Deshalb können die Voraussetzungen von § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht nachträglich vertraglich „gestaltet“ werden.

### a) Auslegungsschwierigkeiten

Deshalb gehört es schon bei der Vorbereitung der Unternehmensnachfolge zum „Handwerkszeug“, bei vorweggenommener Erbfolge in Schenkungsverträgen vertragliche Widerrufsrechte vorzusehen. Diese greifen, wenn die Erwartungen an die Schenkungsteuerbelastung nicht zutreffen, etwa aufgrund der Verwirklichung von Nachsteueratbeständen.<sup>40</sup> Hier ist aber Präzision bei der Formulierung gefragt, um – für den Steuerpflichtigen unter Umständen kostspielige – Auslegungsschwierigkeiten zu vermeiden.

Wenn der Schenkungsvertrag beispielsweise lediglich folgende Widerrufsmöglichkeit vorsieht:

„Der Schenker behält sich das Recht vor, seine Zuwendung zu widerrufen und die unentgeltliche und unverzügliche Rückübertragung der von ihm geschenkten und abgetretenen Gesellschaftsanteile an sich zu verlangen, falls die Schenkung zu einer Schenkungsteuer in Höhe von mehr als EUR 100 000,00 führt.“

besteht das Risiko, dass die Finanzverwaltung sich auf den Standpunkt stellt, dass die Nachversteuerung vom Wortlaut des vertraglichen Widerrufsrechts nicht umfasst ist. Gegen dieses Verständnis spricht freilich, dass es sich bei der Nachversteuerung des § 13a Abs. 6 ErbStG dogmatisch um einen rückwirkenden Wegfall der Befreiung von der mit Ausführung der Schenkung bereits entstandenen (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) Schenkungsteuer handelt,<sup>41</sup> nicht um eine neu entstandene oder von der Schenkungsteuer für den ursprünglichen Schenkungsvorgang zu unterscheidende Steuer. Die o. g. Formulierung des Widerrufsvorbehalts erfasst folglich jedenfalls systematisch und nach Sinn und Zweck auch die Steuerpflichtigkeit aufgrund Verwirklichung eines Nachversteuerungstatbestandes. Der mit der gebräuchlichen Semantik „Nachversteuerung“ vermittelte, insofern irreführende Deutungsrahmen kann aber praktisch für Diskussionsstoff mit der Finanzverwaltung sorgen.

Bei mehreren Beschenkten sollte auch eindeutig sein, ob das Widerrufsrecht eingreift, wenn die Schenkungsteuer für alle Beschenkten den „tolerablen“ Betrag von z. B. 100 000 Euro überschreitet, oder ob die „Freigrenze“ für die Schenkung jeweils bezogen auf den einzelnen Beschenkten gilt.

Im besten Fall enthält daher der Schenkungsvertrag ein entsprechendes (zusätzliches) ausdrückliches Widerrufsrecht (auch) für den Nachversteuerungsfall, das etwa wie folgt lauten kann:

„Der Schenker behält sich das Recht vor, seine Zuwendung an den jeweiligen Beschenkten ganz oder teilweise zu widerrufen und die unentgeltliche und unverzügliche Rückübertragung der von ihm in diesem Schenkungsvertrag an den jeweiligen Beschenkten geschenkten und übertragenen Aktien in entsprechendem Umfang an sich zu verlangen, falls es innerhalb des Nachversteuerungszeitraums zu einem vollständigen oder teilweisen Wegfall des Verschonungsabschlages nach den Bestimmungen des ErbStG kommen sollte und dies für die Schenkung an den jeweiligen Beschenkten zu einer nachzuerhebenden Schenkungsteuer von mehr als EUR 100 000,00 führen sollte.“

### b) Verstorbener Schenker

Ein vertragliches Rückforderungsrecht des Schenkers kann allerdings im Hinblick auf § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG „wertlos“ sein, wenn dieser selbst zwischenzeitig verstorben ist. Dann stellt sich die schwierige Auslegungsfrage, ob das Widerrufsrecht nur ihm persönlich zustehen sollte oder auch seinen Erben. Da das Gesetz in § 530 Abs. 2 BGB die Vererblichkeit des gesetzlichen Widerrufsrechts bei grobem Undank grundsätzlich ausschließt, kann nicht ohne Weiteres von einer Vererblichkeit von Widerrufsrechten des Schenkers ausgegangen werden,<sup>42</sup> jedenfalls dann nicht, wenn dem Vertrag nichts anderes zu entnehmen ist.<sup>43</sup> Für eine Vererblichkeit jedenfalls von Rückforderungsrechten, die durch Nachversteuerungstatbestände ausgelöst werden,<sup>44</sup> spricht u. E. aber, dass diese in keiner Weise an „höchstpersönliche“ Umstände beim Schenker, Beschenkten oder deren Beziehung zueinander anknüpfen. Das geringe höchstpersönliche Moment sollte es jedenfalls ermöglichen, die Frage der Vererblichkeit in Schenkungsverträgen ausdrücklich zu regeln.

### aa) Dritte als Rechtsnachfolger in das Rückforderungsrecht

Ein anerkannter Fall des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist die erzwungene Herausgabe an andere Personen als den Schenker aufgrund von zu deren Gunsten vertraglich vorbehaltenen und von diesen ausgeübten Rückforderungsrechten (sog. *Weiterleitungsklauseln*)<sup>45</sup>. Für Zwecke des § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG kommt es nämlich nicht darauf an, dass das Geschenk an den Geber zurückgelangt, sondern dass es beim Empfänger nicht verbleiben kann.<sup>46</sup>

Eine solche Regelung könnte etwa lauten:

Der Schenker behält sich das Recht vor, seine Zuwendung (...) zu widerrufen und die unentgeltliche und unverzügliche Rückübertragung (...) an sich oder an einen von ihm zu benennenden Dritten zu verlangen. Dieses Recht ist vererblich und übertragbar.

36 Vgl. entspr. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 29, Rn. 52.

37 Siehe BFH, 29.2.2012 – II R 19/10, BStBl. II 2012, 489; FG Nürnberg, 24.6.2004 – IV 192/2003, DStRE 2004, 1466. Vgl. Wachter, ZEV 2002, 176, 177; Kamps, ErbStB 2003, 69, 70.

38 Piltz, ZEV 2009, 70, 71.

39 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 29, Rn. 8; FG Nürnberg, 24.6.2004 – IV 192/2003, DStRE 2004, 1466; Hinkers, in: BeckOK ErbStG, Ed. 1.1.2020, ErbStG § 29, Rn. 27; von Sothen, in: MüHdBerB, 5. Aufl. 2018, § 35, Rn. 334; Pauli, ZEV 2013, 289, 292; Piltz, ZEV 2009, 70, 71.

40 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 29, Rn. 8.

41 S. den Wortlaut von § 13a Abs. 3 S. 5 und Abs. 6 S. 1 ErbStG sowie R E 13a.9 Abs. 1 S. 6 und R E 13a.12 Abs. 1 S. 4 ErbStR: § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO bezüglich des ursprünglichen – Steuerbescheids anwendbar.

42 Für eine generelle Vererblichkeit aber z. B. Krauß, Vermögensnachfolge in der Praxis, 4. Aufl. 2015, Rn. 1949.

43 Pauli, ZEV 2013, 289, 296.

44 Entsprechend dem Grundsatz der Vererblichkeit von Gestaltungsrechten z. B. des Anfechtungsrechts nach § 2080 BGB und generell von Rücktritts- und Kündigungsrechten. Vgl. nur Stürner, in: Jauernig, Bürgerliches Gesetzbuch, 17. Aufl. 2018, § 1922, Rn. 4; Müller-Christman, in: BeckOK BGB, 53. Edition, Stand: 1.8.2019, § 1922, Rn. 51.

45 Vgl. entsprechend Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 29, Rn. 67 m. w. N.

46 BFH, 24.5.2000 – II R 62/97, BeckRS 2000, 25005028; Meincke/Hannes/Stoltz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 29, Rn. 8.

Allerdings ist auch hier Vorsicht geboten: Im Einzelfall könnten die Regelungen an den schenkungs- und ggf. auch erbrechtlichen Formfordernissen, namentlich § 518 Abs. 1 BGB, § 2301 BGB oder § 2231 BGB, scheitern.<sup>47</sup> Das liegt insbesondere dann nahe, wenn etwa der rückforderungsberechtigte Dritte im (nicht notariell beurkundeten) Schenkungsvertrag namentlich benannt wird und selbst durch eine Gestaltungserklärung die Herausgabepflicht des Beschenkten begründen können soll. Unproblematisch dürfte es aber – ähnlich wie im Hinblick auf die Vererblichkeit von Gesellschaftsanteilen an Personengesellschaften – sein, wenn im Schenkungsvertrag nur die grundsätzliche Vererblichkeit des Rückforderungsrechts vereinbart wird, dessen erbrechtliche Zuwendung an den Dritten dann aber in einer gesonderten, formgerechten letztwilligen Verfügung erfolgt.

Gibt es weitere Erben des verstorbenen Schenkers neben dem Beschenkten (z. B. dessen Geschwister), bietet es sich bei der Gestaltung von Schenkungsverträgen an, von Todes wegen nur den anderen Erben ein Rückforderungsrecht für Fälle zu hoher Nachsteuerbelastung zuzuweisen, um die diesbezügliche Komplexität zu vermindern. Bei einem „Generationensprung“ von der Großeltern- auf die (ggf. sogar minderjährige) Enkelgeneration in der vorweggenommenen Erbfolge sollte nicht nur das Widerrufsrecht vererblich gestellt sein, sondern in den erbrechtlichen Regelungen (Testament oder Erbvertrag) auch dessen Zuwendung an Angehörige der Elterngeneration erfolgt sein. Diese können es dann gegenüber den ansonsten mit übergroßer Steuerlast belasteten Enkeln ausüben, ohne dass etwa das Familiengericht mitwirken muss.

Die Weitergabeverpflichtung des Beschenkten an den Dritten führt zu einem zwingend erst nach den Umständen der Weitergabe (Ausführung der Zuwendung, vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) steuerpflichtigen Erwerb des endbegünstigten Dritten, der nach dem persönlichen Verhältnis des Dritten zum Schenker zu besteuern ist.<sup>48</sup>

## bb) Beschenker als Rechtsnachfolger in das Rückforderungsrecht

Zivilrechtlich erlischt auch ein vererbliches Rückforderungsrecht durch Konfusion, wenn der Beschenkte zugleich der (alleinige) Erbe des Schenkers ist. Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht enthält aber in § 10 Abs. 3 ErbStG ein Konfusionsverbot: Danach gelten die infolge des Anfalls durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse für Zwecke des ErbStG als nicht erloschen. Die Geltung dieser Vorschrift im Zusammenhang mit Rückforderungsrechten i. S. d. § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG wird – soweit ersichtlich – vornehmlich im Hinblick auf die Beerbung des Beschenkten bei dessen Tod durch den Schenker diskutiert. Die von der herrschenden Meinung angenommene Geltung des § 10 Abs. 3 ErbStG<sup>49</sup> in dieser Beziehung sollte aber umgekehrt auch bei Beerbung des Schenkers durch den Beschenkten gelten. Denn der Beschenkte erzwingt dann von sich selbst als Rechtsnachfolger des Schenkers die Rückforderung, er führt sie ebensowenig freiwillig herbei wie der Schenker, der sein Rückforderungsrecht als Rechtsnachfolger des Beschenkten gegenüber sich selbst ausübt. Problematisch kann sich dann noch die Frage nach der Geltung von § 181 BGB darstellen, wenn im Schenkungsvertrag der Schenker für die Abwicklung der Rückforderung nicht von § 181 BGB befreit war.<sup>50</sup> Insofern spricht aber viel dafür, dass es sich lediglich um die Erfüllung einer Verbindlichkeit i. S. d. § 181 letzter Halbs. BGB aufgrund des ausgeübten Rückforderungsrechts handelt.

Entsprechend der Rechtslage bei Weiterleitungsklauseln (siehe oben lit. aa)) wird in solchen Konstellationen gewissermaßen „die Uhr auf 0“ gestellt. Der Vorgang ist schenkungsteuerlich insgesamt so zu behandeln, als habe der Beschenkte erst mit Herausgabe an sich selbst vom Schenker erworben. Rechtsprechung oder Stellungnahmen der Finanzverwaltung zu derartigen Fallkonstellationen sind freilich bislang nicht ersichtlich.

## 2. Gesetzliche Rückforderungsrechte

Weil § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG rückwirkend den ursprünglichen Schenkungsteuerbestand unabhängig davon beseitigt, ob die Rückforderung auf vertraglich begründeten Rückforderungsansprüchen oder gesetzlichen Rückforderungsrechten beruht,<sup>51</sup> kann und muss in Ermangelung vertraglich vereinbarter Rückforderungsregelungen auf gesetzliche Rückforderungsrechte zurückgegriffen werden.

### a) Störung der Geschäftsgrundlage, § 313 BGB aa) Steuerfolgen bzw. steuerauslösende Umstände als Geschäftsgrundlage

Die grundsätzliche Möglichkeit, eine Zuwendung im Rahmen der vorweggenommen Erbfolge aus steuerlichen Erwägungen wegen Störung der Geschäftsgrundlage (§ 313 BGB) rückgängig zu machen, wurde bislang in der Finanzrechtsprechung zwar anerkannt, im konkreten Fall aber sehr selten bejaht.<sup>52</sup> Das jüngste (abweisende) BFH-Urteil<sup>53</sup> geht zwar davon aus, dass die zivilrechtlichen Grundsätze zur Störung (dort noch: „Wegfall“) der Geschäftsgrundlage auch im Erbschaftsteuerrecht und damit auch im Rahmen von § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gelten. Voraussetzung bleibt aber, dass sich Umstände, die zur Grundlage des Vertrages geworden sind, nach Vertragsschluss schwerwiegend verändert haben (§ 313 Abs. 1 BGB) oder wesentliche Vorstellungen, die zur Grundlage des Vertrages geworden sind, sich als falsch herausstellen (§ 313 Abs. 2 BGB) und die Parteien den Vertrag nicht oder mit anderem Inhalt geschlossen hätten, wenn sie dies vorausgesehen hätten.

### (1) Inhalt der Geschäftsgrundlage

Geschäftsgrundlage eines Vertrages sind ausschließlich die nicht zum eigentlichen Vertragsinhalt gewordenen, bei Vertragsschluss aber zutage getretenen gemeinsamen Vorstellungen beider Vertragsparteien oder die der einen Partei erkennbaren und von ihr nicht beanstandeten Vorstellungen der anderen Partei von dem Vorhandensein oder dem Eintritt bestimmter Umstände, auf denen der Geschäftswille der Parteien aufbaut. Im konkreten Fall des BFH<sup>54</sup> war die Frage der Schenkungsteuerpflicht anlässlich der Verhandlungen des Vertrages von den Parteien ausdrücklich offengelassen worden. Aus dem Schen-

47 Vgl. u. a. *Pauli*, ZEV 2013, 289, 293 m. w. N.

48 BFH, 17.2.1993 – II R 72/90, BStBl. II 1993, 523. Siehe auch *Jülicher*, in: *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, ErbStG, Stand: April 2019, § 29, Rn. 68 f.

49 Vgl. *Jülicher*, in: *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, ErbStG, Stand: April 2019, § 29, Rn. 56 m. w. N.

50 Zur Möglichkeit einer solchen Befreiung und zur Unschädlichkeit für die ggf. erforderliche Mitunternehmerstellung des Beschenkten vgl. z. B. *Wachter*, ErbStB 2006, 259, 260.

51 Vgl. *Pauli*, ZEV 2013, 289, 292.

52 Bejahend aber BFH, 3.8.1960 – II 263/57, BeckRS 1960, 21008741; FG Rheinland-Pfalz, 23.3.2001 – 4 K 2805/99, DStRE 2001, 765. Siehe auch BFH, 11.11.2009 – II R 54/08, BeckRS 2009, 25016054 (sogleich im Text); FG Berlin-Brandenburg, 22.4.2008 – 14 V 14016/08, BeckRS 2008, 26025486. Weitere Nachweise bei *Wachter*, ZEV 2002, 176, 178 und *Thonemann-Micker*, ErbR 2015, 590, 592 f.

53 BFH, 11.11.2009 – II R 54/08, BeckRS 2009, 25016054 m. w. N. aus der älteren Rechtsprechung.

54 BFH, 11.11.2009 – II R 54/08, BeckRS 2009, 25016054.

kungsvertrag ergab sich, dass von den Vertragsbeteiligten eine steuerliche oder steuerrechtliche Beratung durch den Notar nicht verlangt und von diesem auch nicht vorgenommen wurde. Der BFH kam zu dem Ergebnis, dass dann, wenn Vertragsparteien trotz des ausdrücklichen Ausschlusses einer steuerlichen Beratung durch den Notar und angesichts des von diesem in den Raum gestellten möglichen Bestehens einer Schenkungsteuerpflicht dennoch den Vertrag abgeschlossen haben, sie die Frage des Entstehens bzw. der Höhe der Steuer erkennbar nicht zur Grundlage des Vertrages gemacht haben, so dass die Anwendung des § 313 BGB ausschied.<sup>55</sup>

Noch strenger verlangt das Finanzgericht Berlin-Brandenburg für eine Rückforderung aufgrund Störung der Geschäftsgrundlage (§ 313 Abs. 3 BGB), dass die Parteien nach eigener Prüfung oder fachlicher Auskunft davon ausgegangen sein müssen, dass keine Schenkungsteuer anfällt und diesem Gesichtspunkt eindeutig erkennbar maßgebende Bedeutung für die Schenkung zugemessen haben.<sup>56</sup>

In den hier im Fokus stehenden Fällen vorweggenommener Erbfolge in Unternehmensbeteiligungen dürften diese Kriterien *in praxi* aber fast immer zu bejahen sein. Denn die vorweggenommene Erbfolge unter Beanspruchung des Verschonungsabschlages für begünstigtes unternehmerisch gebundenes Vermögen wird regelmäßig von steuerberatender Seite begleitet. Es werden typischerweise detaillierte, planerische und von Anfang an auch institutionelle („Tax Compliance“ und Lohnsummenüberwachung etc.) Vorkehrungen zur Vermeidung der Nachversteuerung getroffen. Diese werden auf Basis der Annahmen der Beteiligten von der künftigen gesamtwirtschaftlichen und Unternehmensentwicklung, den absehbar möglichen Ausschüttungen/Entnahmen etc. erarbeitet, die somit in erster Linie, aber zusammen mit der Folgerung, dass die Unternehmensnachfolge unter Inanspruchnahme der Verschonungsregelungen durchgeführt werden kann, zu den der Schenkung von den Parteien übereinstimmend zugrunde gelegten Vorstellungen bzw. Umständen i.S.d. § 313 Abs. 1 und 2 BGB werden.

Dabei dürfte – gerade weil es außer den Steuerfolgen als solchen (auch) gemeinsam vorausgesetzte Grundlage der Schenkung ist, dass die der steuerlichen Beurteilung zugrunde gelegten Umstände „im Wesentlichen“ wie antizipiert tatsächlich zutreffen – auch die Frage ohne Belang sein, ob die Parteien von einer wesentlich niedrigeren Steuerbelastung als der aufgrund Nachversteuerung entstehenden oder davon ausgegangen sind, dass aufgrund Inanspruchnahme der Optionsverschonung gar keine Schenkungsteuer anfällt.<sup>57</sup> Dem jüngsten BFH-Urteil ist insofern als *obiter dictum* ohnehin zu entnehmen, dass auch der beiderseitige Irrtum über die Höhe einer Steuerbelastung einen Fall der Störung der Geschäftsgrundlage darstellen kann.<sup>58</sup>

## (2) Kausalität der Vorstellungen für die Schenkung

Die das Unternehmen treffenden Veränderungen der äußeren Umstände bzw. die Abweichung des tatsächlichen Geschehens von den Vorstellungen der Parteien beim Vertragsschluss müssen so schwerwiegend sein, dass die Parteien den Vertrag nicht oder mit anderem Inhalt abgeschlossen hätten, wenn sie die Veränderung vorausgesehen hätten. Auch diese Voraussetzung der § 313 Abs. 1 und 2 BGB wird bei Corona-krisenbedingter Verwirklichung eines Nachversteuerungstatbestandes regelmäßig erfüllt sein. Denn gerade für derartige „Katastrophenereignisse“ wie die Corona-Pandemie besteht das Rechtsinstitut des § 313 BGB.<sup>59</sup> Bei Lohnsummenverstößen werden sich dabei die Voraussetzungen von § 313 BGB – auch unter wertender Berück-

sichtigung von Sinn und Zweck der §§ 13a, 13b ErbStG – regelmäßig eher begründen lassen als bei Verstößen gegen das Überentnahmeverbot. Denn hier ist die Verbindung von z. B. Corona-bedingter Kurzarbeit und Lohnsummenverstoß offensichtlich. In der Praxis dürfte es im Ergebnis auf die gründliche Dokumentation jener – der steuerlichen Beurteilung und Planung zugrundeliegenden – tatsächlichen Annahmen (Unternehmensplanung, geplante Ausschüttungen/Entnahmen etc.) ankommen, die aus Sicht beider Parteien (Schenker und Beschenkter) Grundlage der vorweggenommenen Erbfolge und damit Geschäftsgrundlage waren.

## (3) Keine Risikozuweisung an eine Partei

Weiterhin darf einer Vertragspartei unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls, insbesondere der vertraglichen oder gesetzlichen Risikoverteilung, das Festhalten am unveränderten Vertrag nicht zugemutet werden können (§ 313 Abs. 1 BGB). Hier kann es sich als problematisch erweisen, dass – abgesehen vom Insolvenzfall – der Eintritt eines Nachversteuerungstatbestandes vielfach nicht unmittelbar aufgrund der geänderten tatsächlichen Umstände eintritt, sondern aufgrund weiterer Zwischenakte wie Arbeitsplatzabbau, Veräußerung an einen Investor, Gewinnausschüttungsbeschlüssen etc. Diese Handlungen unterliegen zumindest (auch) dem Einfluss des Beschenkten. Nach ständiger Rechtsprechung des BGH kann jedoch derjenige, der die entscheidende Änderung der Verhältnisse selbst bewirkt hat, aus der dadurch herbeigeführten Störung der Geschäftsgrundlage keine Rechte herleiten.<sup>60</sup>

In diesem Zusammenhang ist allerdings zu beachten, dass in den hier im Fokus stehenden Corona-krisenbedingten Nachversteuerungsfällen nicht allein der Eintritt des steuerlichen Nachversteuerungstatbestandes als solcher die Störung der Geschäftsgrundlage darstellt, sondern die vorhergehende Veränderung der tatsächlichen Umstände, insbesondere der vom gesamtwirtschaftlichen Umfeld beeinflussten betriebswirtschaftlichen Unternehmensentwicklung. Es ist jenes gesamtwirtschaftliche Umfeld, welches aus betriebswirtschaftlicher Sicht zwecks Erhalts des Unternehmens die Gesellschafter zu Maßnahmen zwingt, die zur Nachversteuerung führen. Diese Veränderung der äußeren Umstände fällt weder in die Risikosphäre des Schenkers noch die des Beschenkten. Auch normativ wäre es nicht überzeugend, die Rückforderung etwa im Insolvenzfall, der ohne Zutun von Schenker oder Beschenktem eintritt, mit steuerbefreiender Wirkung zuzulassen, aber den zur Abwendung der Insolvenz unternommenen Arbeitsplatzabbau unabwendbar mit der Nachversteuerung wegen Verletzung der Lohnsummenfrist zu belegen.

Dabei kann es auch keinen Unterschied machen, ob der Beschenkte (oder der Schenker) unmittelbaren Einfluss auf die als Reaktion auf die veränderten Umstände zu ergreifenden unternehmerischen Maßnahmen (z. B. Arbeitsplatzabbau) hat oder nicht. Denn andernfalls käme es zu zufälligen Ergebnissen bei vergleichbaren Sachverhalten

55 S. insgesamt BFH, 11.11.2009 – II R 54/08, BeckRS 2009, 25016054, Rn. 15.

56 FG Berlin-Brandenburg, 22.4.2008 – 14 V 14016/08, BeckRS 2008, 26025486.

57 S. dazu Kamps, FR 2001, 717, 720 unter Verweis einerseits auf FG Münster, 15.3.1978 – III 1954/77 Erb, EFG 1978, 602 (nur beiderseitiger Irrtum über die Steuerentstehung dem Grunde nach relevant) und andererseits FG Rheinland-Pfalz, 23.3.2001 – 4 K 2805/99, DStRE 2001, 765 (Irrtum über Höhe der Steuerlast ausreichend) sowie m. w. N. aus Rspr. und Literatur.

58 Vgl. BFH, 11.11.2009 – II R 54/08, BeckRS 2009, 25016054.

59 Vgl. Weller/Liebknecht/Habrigh, NJW 2020, 1017, 1021; Liebscher/Zeyher/Steinbrück, ZIP 2020, 852, 860.

60 Vgl. z. B. BGH, 3.5.1995 – XII ZR 29/94, BeckRS 9998, 166638; BGH, 11.3.1993 – I ZR 27/91, NJW-RR 1993, 880, 881.

der vorweggenommenen Erbfolge in Betriebsvermögen: Derjenige Beschenkte, der mit der erworbenen Unternehmensbeteiligung z. B. aufgrund einer zugleich eingeräumten geschäftsleitenden Funktion oder durch Stimmrechte genügend Einfluss auf das Unternehmen erhalten hat, um den Eintritt eines Nachsteuertatbestandes zu verwirklichen oder zu verhindern, käme nicht in den Genuss des § 313 Abs. 3 BG i. V. m. § 29 Abs. 1 ErbStG. Der Beschenkte ohne solchen Einfluss könnte sich hingegen auf § 313 Abs. 3 BGB i. V. m. § 29 ErbStG berufen. Dieser Unterschied sollte jedoch im Rahmen der §§ 13a, 13b ErbStG keine Relevanz haben.

### bb) Rückforderungsrecht als Rechtsfolge

Der BFH<sup>61</sup> betont, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 313 BGB grundsätzlich nur eine „Anpassung“ des Vertrages verlangt werden kann. Nur wenn eine Anpassung des Vertrages nicht möglich oder einer Partei nicht zumutbar ist, kann die benachteiligte Partei vom Vertrag zurücktreten. Eine bloße Vertragsanpassung dürfte hier allerdings regelmäßig ausscheiden, weil bei der Schenkung als bloß einseitiger Leistungsverpflichtung kaum Anpassungspotential besteht, die Steuerfolgen für beide Vertragsparteien insgesamt untragbar sein dürften<sup>62</sup> und außerdem für sie auch als solche nicht disponibel sind.<sup>63</sup>

Allerdings kann sich bei näherer Prüfung der Voraussetzungen des § 313 Abs. 3 S. 1 BGB die Schwierigkeit ergeben, dass „benachteiligter“ und damit rücktrittsberechtigter „Teil“ der Schenkung regelmäßig der Beschenkte als primär in Anspruch zu nehmender Steuerschuldner ist. Steht ihm aber das Rücktrittsrecht zu, liegen die Voraussetzungen von § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (unfreiwillige, erzwungene Rückforderung) nicht vor. Dagegen ist allerdings einzuwenden, dass nach § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG der Schenker als Gesamtschuldner mit dem Beschenkten Schuldner der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist und dass er bei Eintritt des Nachsteuertatbestandes und Nichtzahlung der Steuer durch den Beschenkten eine noch deutlich nachteiligere Stellung als der Beschenkte selbst hätte, weil er die Schenkung nicht zurückfordern könnte und zugleich gesetzlicher Steuerschuldner wäre. Dass die Finanzverwaltung in den ErbStR verwaltungsintern bestimmt, dass eine Inanspruchnahme des Schenkers für die Nachversteuerung nur erfolgen soll, wenn er die Steuer nach § 10 Abs. 2 ErbStG auch für diesen Fall selbst übernommen hat, kann gegenüber dieser geltenden Gesetzeslage keine Rolle spielen.<sup>64</sup> Bei wertender Betrachtung muss in derartigen Fällen daher das Rückforderungsrecht aus § 313 Abs. 3 BGB dem Schenker zustehen. Dies ist freilich weder durch Rechtsprechung noch durch Stellungnahmen der Finanzverwaltung abgesichert. Dem Urteil des FG Berlin-Brandenburg aus 2008 kann sogar entnommen werden, dass der Schenker durch die Schenkungsteuerfestsetzung gegenüber dem Beschenkten nicht im Sinne von § 313 Abs. 3 BGB benachteiligt werde.<sup>65</sup>

Trotz der restriktiven Haltung der Rechtsprechung wird daher bei schwerwiegender Änderung der Umstände bzw. der Parteivorstellungen wie z. B. im Zuge der Corona-Krise eine Rückforderung auf Grundlage von § 313 Abs. 3 BGB i. V. m. § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG oftmals erfolgsversprechend sein, um die Nachversteuerung zu vermeiden. Vor der Rückforderung des Geschenks auf Basis von § 313 BGB sollte aber möglichst mit dem zuständigen Finanzamt im Wege der verbindlichen Auskunft geklärt werden, ob es das Bestehen eines gesetzlichen Rückforderungsanspruchs auf Grundlage der Störung der Geschäftsgrundlage anerkennt.<sup>66</sup> Die Feststellungslast für die Tatsa-

chen, die den Rückforderungsanspruch begründen, trägt dabei der Erwerber (Beschenkte).<sup>67</sup>

Ist der konkrete Fall nicht von § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfasst, droht bei Rückübertragung deren zusätzliche Besteuerung als eigenständige freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).<sup>68</sup> Kommt die Einholung einer verbindlichen Auskunft daher – insbesondere aus Zeitgründen – nicht in Betracht, ist zu erwägen, die Rückübertragung, also den dinglichen Rechtsakt, seinerseits nur unter einem vertraglich vereinbarten Widerrufsvorbehalt vorzunehmen.<sup>69</sup> Der Vorbehalt könnte festlegen, dass die dingliche Rückübertragung seitens des ursprünglichen Beschenkten widerrufen werden kann, wenn im Rechtsbehelfsverfahren rechtskräftig entschieden wurde, dass bezogen auf die Schenkung an den ursprünglichen Beschenkten kein beachtlicher Rückübertragungsgrund i. S. v. § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG entstanden ist.<sup>70</sup>

### b) Irrtumsanfechtung, § 119 BGB, und Herausgabe über § 812 BGB/§ 985 BGB

In Betracht kommt ferner zumindest in Fällen, in denen nur der Schenker sich (in Abgrenzung zur Störung der (gemeinsamen) Geschäftsgrundlage, oben lit. a)) einseitig Vorstellungen über die Schenkungsteuerfreiheit gemacht hat, noch eine Rückabwicklung der Schenkung nach Anfechtung wegen Irrtums gemäß § 119 BGB über die Vorschriften zur ungerechtfertigten Bereicherung § 812 Abs. 1 S. 1, 1. Alt. BGB bzw. zur Herausgabe aus dem Eigentümer-Besitzer-Verhältnis, § 985 BGB.

Im Ausgangspunkt gilt, dass der Irrtum über die Rechtsfolgen einer Erklärung zur Anfechtung nach § 119 Abs. 1, 1. Alt. BGB (Inhaltsirrtum) berechtigt, wenn das Rechtsgeschäft nicht die erstrebten, sondern davon wesentlich verschiedene Rechtsfolgen erzeugt.<sup>71</sup> Ein Anfechtungsrecht soll hingegen nicht bestehen, wenn das Geschäft außer der erstrebten Wirkung nicht erkannte und nicht gewollte Nebenwirkungen hat.<sup>72</sup> Der nicht erkannte Eintritt zusätzlicher oder mittelbarer Rechtswirkungen, die zu den gewollten und eingetretenen Rechtsfolgen hinzutreten, ist kein Irrtum über den Inhalt der Erklärung mehr, sondern ein unbeachtlicher Motivirrtum.<sup>73</sup>

Die BFH hat in einem älteren Schenkungsteuerfall, in welchem der Schenker sich zum Zeitpunkt der Schenkung keine Vorstellung über schenkungsteuerliche Folgen gemacht hatte, die Möglichkeit der Irrtumsanfechtung nach § 119 Abs. 1, Alt. 1 BGB verneint.<sup>74</sup> Qua *obiter dictum* hat er zusätzlich noch den Irrtum über die steuerlichen Auswirkungen einer Erklärung generell als Irrtum im Beweggrund für unbeachtlich erklärt.<sup>75</sup> Dies wird in der Literatur weiterhin so gestützt.<sup>76</sup>

61 BFH, 11.11.2009 – II R 54/08, BeckRS 2009, 25016054.

62 Vgl. Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 29, Rn. 44.

63 FG Rheinland-Pfalz, 23.3.2001 – 4 K 2805/99, DStRE 2001, 765; vgl. Götz, ZEV 2017, 371, 374; Wachter, ZEV 2002, 176, 179; Kamps, FR 2001, 717, 721 f.

64 Vgl. R E 13a.1 Abs. 3 S. 1 ErbStR.

65 FG Berlin-Brandenburg, 22.4.2008 – 14 V 14016/08, BeckRS 2008, 26025486.

66 Vgl. Wachter, ZEV 2002, 176, 179; Kamps, ErbStB 2003, 69, 72.

67 Vgl. BFH, 5.4.1989 – II R 51/86; BFH, 25.1.2001 – II R 39/98, ZEV 2001, 326.

68 Wie in FG München, 2.10.1998 – 4 V 1889/98, DStRE 1999, 234. Vgl. Wachter, ZEV 2002, 176, 179; Kamps, ErbStB 2003, 69, 70.

69 Vgl. Kamps, FR 2001, 718 f.

70 Kamps, FR 2001, 719.

71 Siehe BGH, 29.6.2016 – IV ZR 387/15, NJW 2016, 2954, Tz. 11; RGZ 88, 284; 89, 33; OLG Zweibrücken, 14.7.1976 – 1 U 238/75, VersR 77, 806.

72 Siehe BGH, 18.11.1977 – V ZR 172/76, BGHZ 70, 47; BGH, 29.11.1996 – BLw 16/96, BGHZ 134, 152; BGH, 5.6.2008 – V ZB 150/07, NJW 2008, 2442, Rn. 19.

73 BGH, 5.7.2006 – IV ZB 39/05, NJW 2006, 3353, 3355, Rn. 19 m. w. N.; FG Hamburg 30.3.2009 – 6 K 74/08, BeckRS 2009, 26027215.

74 BFH, 3.8.1960 – II 263/57, BeckRS 1960, 21008741.

75 BFH, 3.8.1960 – II 263/57, BeckRS 1960, 21008741.

76 Wachter, ZEV 2002, 176, 177.

Der Schenker mag im Rahmen der typischen vorweggenommen Erbfolgestaltung einseitig davon ausgegangen sein, dass seine Schenkung den Verschonungsabschlag nach §§ 13a, 13b ErbStG beanspruchen kann. Mit seiner Schenkungserklärung ist diese Rechtswirkung auch bestenfalls unmittelbar eingetreten. Kommt es nunmehr aufgrund Corona-bedingter Veränderungen der Umstände zu einer Nachversteuerung, dann hat der Schenker aber nicht rechtlich darüber geirrt, dass es Vorgaben zur Nachversteuerung gibt (welche selbst bei Unkenntnis wohl eher als zusätzliche, mittelbare Rechtsfolgen zu qualifizieren sind), sondern vielmehr darüber, dass die Ertragskraft des Unternehmens ausreichen wird, um ohne eine Nachversteuerung die Regel- oder Optionsverschonung voll in Anspruch nehmen zu können.

Bei dem Irrtum über die nachhaltig erzielbaren Erträge und damit die Ertragskraft des Unternehmens kann es sich wiederum lediglich um einen im Rahmen von § 119 Abs. 2 BGB beachtlichen Irrtum über verkehrswesentliche Eigenschaften einer Sache handeln. Dazu zählen nach der gängigen Definition neben den auf der natürlichen Beschaffenheit beruhenden Merkmalen auch tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse und Beziehungen zur Umwelt, soweit sie nach der Verkehrsanschauung für die Wertschätzung oder Verwendbarkeit von Bedeutung sind.<sup>77</sup> Diese Beziehungen müssen aber in der Sache selbst ihren Grund haben, von ihr ausgehen oder sie unmittelbar kennzeichnen.<sup>78</sup> Die Corona-bedingten Veränderungen des gesamtwirtschaftlichen Umfelds, der Kunden- und Lieferantenbeziehungen etc. sind aber keine Veränderungen der von der Unternehmung selbst unmittelbar anhaftenden oder von ihr ausgehenden Beziehungen. Vielmehr verändern sich diese Beziehungen zur ökonomischen Umwelt nach Vertragsschluss „einseitig“ von außen (als „eingehende“ Einwirkung) abweichend von den Vorstellungen des Schenkers, ohne dass sich das Unternehmen selbst seinerseits anders darstellt als vorgestellt. Ein solcher Irrtum über die Entwicklung der äußeren Umstände fällt aber – ähnlich wie der Irrtum über die wirtschaftliche Verwertbarkeit einer Kaufsache – als bloßer Motivirrtum nicht unter § 119 Abs. 2 BGB. Er lässt sich aber, wenn er – wie in der Regel – beidseitig (Schenker und Beschenkte) war, über § 313 BGB gut lösen (dazu oben lit. a)).

### c) Zweckverfehlung und § 812 Abs. 1 S. 2, 2. Alt. BGB

Jedenfalls in Konstellationen, in denen es aufgrund der Nachversteuerung zur Insolvenz (bzw. Betriebsaufgabe/Auflösung) des schenkungsgegenständlichen Unternehmens kommt, dürfte im Einzelfall ein Rückforderungsrecht des Schenkers auch aus § 812 Abs. 1 S. 2, 2. Alt. BGB begründbar sein.<sup>79</sup> Nach Ansicht des BGH<sup>80</sup> kann sich bei einer Zweckschenkung aus der Verfehlung des Schenkungszwecks ein Bereicherungsanspruch des Schenkers und damit ein Anspruch auf Rückgewähr des Geschenks ergeben, wenn es dem Schenker darauf ankam, mit der Schenkung den Beschenkten zu einer Leistung oder jedenfalls sein Verhalten zu bestimmen und dieser Zweck nicht erreicht wird.<sup>81</sup> Kann aufgrund liquiditätsbedingter Betriebsaufgabe bzw. Auflösung der Gesellschaft bzw. Eröffnung des Insolvenzverfahrens entgegen der diesbezüglichen Zweckvorstellung des Schenkers der designierte Unternehmensnachfolger das Unternehmen nicht in die Zukunft führen oder auch nur die geschenkte Gesellschaftsbeteiligung nicht in der Familie erhalten bleiben, rechtfertigt dies unseres Erachtens die Anwendung von § 812 Abs. 1 S. 2, 2. Alt. BGB. Dieser Herausgabeanspruch kann dabei neben dem

Rückforderungsrecht aus § 313 Abs. 3 BGB (Störung der Geschäftsgrundlage, s. vorstehend lit. a)) zur Anwendung kommen.<sup>82</sup>

### d) § 1365 BGB i.V.m. § 812 Abs. 1 S. 1 1. Alt./§ 985 BGB

Hat einer von zwei Ehegatten, die im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft leben, durch die Schenkung im Wege vorweggenommener Erbfolge an Dritte, z. B. seine Kinder, über sein Vermögen im Ganzen, d. h. wertmäßig zu 90% oder mehr<sup>83</sup> verfügt und lag die dafür nach § 1365 Abs. 1 BGB erforderliche vorherige Zustimmung des anderen Ehegatten nicht spätestens bei Durchführung der Schenkung, also beim dinglichen Übertragungsakt, vor, ist die Schenkung und dingliche Übertragung bis zur Erteilung oder endgültigen Verweigerung der Zustimmung des Ehegatten schwebend unwirksam. Der Schenker ist dann zur Rückforderung des Geschenks aus § 812 Abs. 1 S. 1, 1. Alt. BGB bzw. (z. B. bei geschenkten Aktien) § 985 BGB berechtigt, so dass ein im Rahmen von § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG beachtliches Rückforderungsrecht gegeben ist. Allerdings ist im Hinblick auf die Beweisführung zu beachten, dass die Zustimmung des Ehegatten formlos und auch konkludent sowohl gegenüber dem Ehegatten als auch gegenüber dem Dritten (Beschenkten) erteilt worden sein kann.<sup>84</sup>

### e) Weitere gesetzliche Widerrufsgründe und sonstige steuerliche Folgen

Im Einzelfall können weitere gesetzliche Widerrufsgründe einschlägig sein, etwa die Nichtvollziehung einer Auflage,<sup>85</sup> § 527 BGB, die Rückforderung wegen Verarmung des Schenkers, § 528 BGB oder der Widerruf der Schenkung wegen groben Undanks, § 530 BGB. § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist schließlich auch anwendbar auf die gesetzlichen Herausgabeansprüche des durch Schenkungen des Erblassers beeinträchtigten Vertragserben aus § 2287 BGB und des Pflichtteilsberechtigten aus § 2329 Abs. 1 S. 1 BGB.<sup>86</sup> Bei Vorliegen der jeweiligen Voraussetzungen mag der Rückgriff hierauf zur Vermeidung der Nachversteuerung in Betracht kommen. Formmängel der Schenkung (§ 311 b Abs. 3 BGB und § 518 Abs. 1 BGB) werden regelmäßig nicht zur Begründung eines Herausgabeanspruchs aus § 812 Abs. 1 S. 1, 1. Alt. BGB geltend gemacht werden können. Denn die einzelnen Gegenstände der Schenkung werden *in praxi* genau bezeichnet sein, weshalb § 311b Abs. 3 BGB unanwendbar ist, und die Schenkung wird in aller Regel durch Vollzug des dinglichen Übertragungsakts „bewirkt“ worden sein, so dass ein etwaiger Formmangel der Schenkung nach § 518 Abs. 2 BGB geheilt sein dürfte. Verbleiben dem Beschenkten nach Herausgabe gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG Nutzungen des zugewendeten Betriebsvermögens, so wird er nach Abs. 2 der Vorschrift diesbezüglich schenkungsteuerlich wie ein Nießbraucher behandelt. Nach Auffassung der Finanzverwal-

77 BGH, 14.12.1960 – V ZR 40/60, BGHZ 34, 32, 41; BGH, 22.9.1983 – VII ZR 43/83, BGHZ 88, 240, 245.

78 BGH, 18.12.1954 – II ZR 296/53, BGHZ 16, 54; 70, 47.

79 Das Unternehmen bildet dabei die herausgabefähige Sachgesamtheit – Schwab, in: MüKoBGB, 7. Aufl. 2017, § 812, Rn. 23.

80 BGH, 5.10.2004 – X ZR 25/02, ZEV 2005, 212; BGH, 23.9.1983 – V ZR 67/82, NJW 1984, 233.

81 So auch Götz, ZEV 2017, 371, 376.

82 Vgl. OLG Saarbrücken, 22.7.2015 – 2 U 47/14, BeckRS 2016, 09653.

83 Vgl. Koch, in: MüKoBGB, 8. Aufl. 2019, § 1365, Rn. 28 m. w. N.

84 Koch, in: MüKoBGB, 8. Aufl. 2019, § 1365, Rn. 91.

85 Zur Gestaltung von Schenkungen unter Auflage für Weiterleitungsfälle siehe Feick, ZEV 2002, 85.

86 Meincke/Hannes/Stoltz, ErbStG, 17. Aufl. 2018, § 29, Rn. 8.

tung bedeutet das, dass der ursprüngliche Zuwendungsgegenstand durch einen neuen Zuwendungsgegenstand „fiktiver Nießbrauch“ ausgetauscht wird, für den keine Steuerbegünstigung in Betracht kommt.<sup>87</sup> Jedenfalls beim Beschenkten verbleibende Nutzungen wie Dividendenausschüttungen unterliegen dann ohne Befreiungsmöglichkeit nach §§ 13a, 13b ErbStG der Schenkungsteuer. Deshalb kann es sich gestalterisch empfehlen, zumindest bis zur Klärung von deren steuerlicher Behandlung auch die Nutzungen einem vertraglichen Rückforderungsrecht des Schenkers zu unterwerfen.<sup>88</sup> Jedenfalls gilt es, § 29 Abs. 2 ErbStG bei der Überlegung, ob § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG im konkreten Fall Abhilfe vor einer zu hohen Schenkungsteuerbelastung bieten kann, zu berücksichtigen.

Zu berücksichtigen ist auch, dass eine nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erbschaft- und schenkungsteuerneutrale Rückforderung bzw. deren Durchführung – je nach Einzelfall – auch grunderwerbsteuerliche und ertragsteuerliche Implikationen haben kann, die es mit zu bedenken gilt.<sup>89</sup>

#### IV. Erneute Schenkung nach Herausgabe?

Lässt sich nach den vorstehenden Grundsätzen bei Eintritt eines Nachversteuerungstatbestandes des § 13a Abs. 3, 6 und 10 ErbStG ein rückwirkendes Erlöschen der Schenkungsteuer durch Ausübung eines Rückforderungsrechts i.S.d. § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG und Herausgabe des Geschenks herbeiführen, kann sich (außer in Fällen der „Weiterleitung“ an einen Dritten, s. oben Ziff. III. 1. lit. b) aa)) die praktische Folgefrage anschließen, ob der Schenker unmittelbar erneut das begünstigte unternehmerisch gebundene Vermögen an den vormalig Beschenkten schenken sollte. Dafür dürfte derzeit wenig sprechen. Denn nach dem für die Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage („Unternehmenswert“) grundsätzlich anzuwendenden vereinfachten Ertragswertverfahren (§ 12 ErbStG i.V.m. §§ 199ff. BewG) ist regelmäßig auf die ungewichteten Durchschnittsergebnisse der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre abzustellen (§ 201 Abs. 2 BewG). Die frühestens im Jahr 2020 eintretenden Ergebnisveränderungen aufgrund der sogenannten Corona-Krise blieben hier also unberücksichtigt. In der Folge würde unter Umständen ein zu hoher Unternehmenswert auf Grundlage der drei letzten abgeschlossenen Geschäftsjahre ermittelt werden. Die – nach Wahl des Steuerpflichtigen<sup>90</sup> – alternativ mögliche Ermittlung des Unternehmenswerts auf Grundlage eines Sachverständigengutachtens und zukünftiger Ertragsserwartungen dürfte erhebliche praktische Unsicherheiten mit sich bringen, weil die wirtschaftlichen Auswirkungen der Pandemie derzeit noch gar nicht absehbar sind.

Auch kann eine niedrigere Unternehmensbewertung für erbschaftsteuerliche Zwecke sich insbesondere dann als „Bumerang“ erweisen, wenn in der Krise Forderungen von Kunden in großem Umfang nicht oder verzögert beglichen werden und damit das von §§ 13a, 13b ErbStG grundsätzlich nicht begünstigte Verwaltungsvermögen, zu dem Forderungen grundsätzlich zählen (vgl. § 13b Abs. 4 Nr. 5 S. 1 ErbStG), über die Grenze von 90% des Unternehmenswerts steigt. Dies führt nach § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG zum Entfallen der Verschonung für das gesamte Vermögen. Besteht das begünstigungsfähige Vermögen zu mehr als 20% aus Verwaltungsvermögen, ist zumindest die Inanspruchnahme der Optionsverschonung nach § 13a Abs. 10 S. 2 ErbStG nicht mehr möglich.

Generell gilt auch in der Krise der Grundsatz, dass die Unternehmensnachfolge zwar steuerlich optimiert und durchdacht konzipiert werden sollte, steuerliche Erwägungen aber nicht allein ausschlaggebend für das Ob und das Wie der Umsetzung sein sollten. Es mögen gute Gründe – etwa familiärer Natur – dafür sprechen, trotz der momentan bestehenden Unsicherheiten die vorweggenommene Erbfolge in Unternehmensbeteiligungen durchzuführen. Dann sollte jedenfalls darauf geachtet werden, dass die entsprechenden Schenkungsverträge, unter Beachtung der in Ziff. III. 1. dargestellten Aspekte, sorgfältig formulierte Widerrufs-/Rückforderungsrechte enthalten.

#### V. Schluss

1. Dem Eintritt eines Nachversteuerungstatbestandes i.S.v. § 13a Abs. 3, 6, 10 ErbStG für eine vorweggenommene Erbfolge in eine Unternehmensbeteiligung kann im praktischen Einzelfall ggf. durch gezielte Sachverhaltsgestaltung begegnet werden. Das setzt aber in aller Regel ausreichende Liquidität und/oder Zeit voraus.

2. Wenn es in der akuten Krisensituation an Liquidität und/oder Zeit mangelt und ein Nachversteuerungstatbestand eintritt, kann die Steuerpflicht unter Umständen über § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit zum Erlöschen gebracht werden, soweit die geschenkte Unternehmensbeteiligung wegen eines Rückforderungsrechts herausgegeben wird.

3. Das hierfür erforderliche Rückforderungsrecht des Schenkers muss sich aus dem ursprünglichen Schenkungsvertrag ergeben. Auch wenn dort ausdrücklich Widerrufs- und Rückforderungsrechte vereinbart sind, kann mangels ausdrücklicher Bestimmung zweifelhaft sein, ob diese auch im Nachversteuerungsfall greifen. Dies sollte möglichst explizit klargestellt sein. Mit guten Argumenten ist von der Vererblichkeit eines im Schenkungsvertrag vereinbarten Rückforderungsrechts auszugehen.

4. Fehlt es an vertraglich vereinbarten Rückforderungsrechten, muss auf die gesetzlichen Rückforderungsrechte zurückgegriffen werden. Hier kommt insbesondere ein Rückforderungsrecht aufgrund Störung der Geschäftsgrundlage aus § 313 Abs. 3 BGB in Betracht. Die Rechtsprechung ist insofern allerdings recht streng und prüft sehr genau, ob die Parteien ihre Vorstellungen über die Schenkungsteuerfreiheit tatsächlich zur Geschäftsgrundlage gemacht haben. Bei den hier behandelten Fällen der Nachfolge in Unternehmensbeteiligungen wird das allerdings der praktische Regelfall sein. Eine Corona-krisenbedingte Rückforderung i.S.v. § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG wird sich oftmals auf das für derartige „Katastrophenereignisse“ bestehende Institut der Störung der Geschäftsgrundlage gemäß § 313 BGB stützen können.

5. Obwohl die Entscheidung für oder gegen die vorweggenommene Erbfolge im Rahmen der Unternehmensnachfolge nie allein aus steuerlichen Gründen erfolgen sollte, ist in der gegenwärtigen Situation insofern und auch für erneute Schenkungen nach Rückforderung i.S.v. § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erhöhte Vorsicht geboten. Auch potentiell niedrigere Unternehmensbewertungen können sich insofern als

87 R E 29 S. 4 ErbStR. Krit. dazu: Hannes/Lorenz, ZEV 2020, 385, 388.

88 Jülicher, in: Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, Stand: April 2019, § 29, Rn. 127, auch zu weiteren (str.) Detailfragen.

89 Vgl. dazu Thonemann-Micker, ErbR 2015, 590, 595 ff.

90 Vgl. R B 199.1 Abs. 4 S. 1 ErbStR.

nachteilig erweisen, als hierdurch die relevanten Verwaltungsvermögensquoten prozentual ansteigen können. Noch mehr als sonst ist in der gegenwärtigen Situation in Schenkungs- und Übertragungsverträgen zur Regelung der vorweggenommenen Erbfolge auf die sorgfältige und individuell maßgeschneiderte Ausgestaltung von Rückforderungsrechten Wert zu legen. Nur so ist im Nachversteuerungsfall eine Handhabe gewährleistet, um über § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG den schenkungsteuerlichen *status quo ante* herbeiführen zu können.

6. An den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung ist im Anschluss an die konkreten Vorschläge anderer Autoren<sup>91</sup> das Petikum zu richten, die rechtlichen Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass durch die Corona-Krise bedingte Verwirklichungen von Nachversteuerungstatbeständen unbeachtlich bleiben. Eine solche Regelung könnte zeitlich befristet und angelehnt an die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht ausgestaltet werden. Die Steuerpflichtigen sollten in der unvorhersehbaren Sondersituation der Corona-Pandemie nicht auf die allgemeinen „letzten“ Korrekturmöglichkeiten der Steuerstundung (§ 222 AO) und Billigkeit (§§ 163, 227 AO) angewiesen sein.

**Dr. Sebastian von Thunen**, LL.M. (London), ist Rechtsanwalt im Büro VON THUNEN in Bielefeld/Stuttgart. Er ist auf die Beratung von Familienunternehmen und Stiftungen in strategischen Fragestellungen spezialisiert, insbesondere die Gestaltung der Unternehmensnachfolge. Dabei verfolgt er einen ganzheitlichen Beratungsansatz, der Gesellschafts-, Erb-, Familien- und Steuerrecht ebenso integriert wie betriebswirtschaftliche und psychologische Aspekte.



**Dr. Christoph Mehringer**, LL.M. (Michigan), ist Rechtsanwalt im Büro VON THUNEN in Bielefeld/Stuttgart und in gleicher Weise spezialisiert. Außerdem ist er Leiter Recht eines größeren produzierenden Familienunternehmens in Ostwestfalen.



91 Thonemann-Micker/Naus, DB 2020, 856; Uhl-Ludäscher/Holly, NWB-EV 2020, 170, 172.

## BGH: Beginn der Verjährungsfrist bei Steuerhinterziehung

**BGH**, Beschluss vom 13.11.2019 – 1 StR 58/19

ECLI:DE:BGH:2019:131119B1STR58.19.0

Volltext des Beschlusses: [BB-ONLINE BBL2020-1761-1](#)

unter [www.betriebs-berater.de](#)

### LEITSATZ (DER REDAKTION)

**Die Verjährungsfrist beginnt bei Taten nach § 266a Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 StGB mit dem Verstreichenlassen des Fälligkeitszeitpunkts zu laufen.**

StGB § 266a

### AUS DEN GRÜNDEN

- 1 Das Landgericht Kiel hat den Angeklagten wegen Vorenthaltens und Untreuens von Arbeitsentgelt in 67 Fällen und wegen Steuerhinterziehung in 36 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt und von der Strafe zwei Monate für vollstreckt erklärt. Hiergegen wendet sich der Angeklagte mit seiner auf die Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützten Revision.
- 2 I. Das Landgericht hat – soweit für das Anfrageverfahren von Bedeutung – folgende Feststellungen und Wertungen getroffen:
- 3 1. Der Angeklagte setzte als Geschäftsführer der H. GmbH in den Jahren 2007 bis 2012 zur Erbringung von Bauleistungen illegal beschäftigte Mitarbeiter ein und verschleierte dies durch Abdeckrechnungen. Die „schwarz“ beschäftigten Arbeitnehmer meldete er nicht bei der jeweils zuständigen Einzugsstelle zur Sozialversicherung, obwohl er seine entsprechende Verpflichtung kannte. Er enthielt dadurch Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung vor (Fälle 1. bis 62. der Urteilsgründe). Ebenso ließ der Angeklagte in Kenntnis seiner entsprechenden Verpflichtung die durch die Scheinrechnungen verdeckten Schwarzlöhne nicht an die BG Bau melden und führte infolgedessen auch die Bei-

träge zur berufsgenossenschaftlichen Unfallversicherung nicht vollständig ab (Fälle 63. bis 67. der Urteilsgründe). Schließlich machte er in Bezug auf die Abdeckrechnungen gegenüber dem zuständigen Finanzamt unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen und verkürzte dadurch Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag (Fälle 68. bis 103. der Urteilsgründe). In den Fällen 1. bis 17. der Urteilsgründe lag der Fälligkeitszeitpunkt für die Zahlung der Sozialversicherungsbeiträge zwischen dem 29. Januar 2007 und dem 29. Mai 2008. Im Fall 63. der Urteilsgründe erfolgte die – unvollständige – Meldung an die Berufsgenossenschaft am 6. Februar 2008. Die unrichtigen Steuererklärungen in den Fällen 68. bis 72. der Urteilsgründe gab der Angeklagte zwischen dem 5. April 2007 und dem 9. April 2008 ab.

2. Die Strafverfolgungsverjährung wurde durch einen Durchsuchungsbeschluss des Amtsgerichts K. vom 25. Januar 2012 im Hinblick auf sämtliche Taten unterbrochen. Die Anklage ging am 28. Oktober 2016 beim Landgericht ein und das Hauptverfahren wurde mit Beschluss vom 30. Mai 2018 eröffnet.
3. Der Generalbundesanwalt hat beantragt, das Verfahren in den Fällen 68. bis 72. der Urteilsgründe (Steuerhinterziehungstaten) wegen Verjährung einzustellen und die Revision im Übrigen als unbegründet zu verwerfen. Lediglich die Schadensberechnung sei jeweils fehlerhaft, was sich aber nicht zum Nachteil des Angeklagten ausgewirkt habe.
4. Der Senat beabsichtigt – im Übrigen dem Beschlussantrag des Generalbundesanwalts folgend – das Verfahren auch im Hinblick auf die Fälle 1. bis 17. sowie 63. der Urteilsgründe wegen Verjährung dieser Taten (vgl. § 78c Abs. 3 Satz 2 StGB) einzustellen und infolgedessen den Gesamtstrafenausspruch aufzuheben, kann dies aber nicht ohne Anfrage gemäß § 132 Abs. 2 und 3 GVG entscheiden. Denn nach bisheriger ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs beginnt die Verjährungsfrist bei Taten gemäß § 266a Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 StGB wie in den Fällen 1. bis