

BFH v. 09.05.2025 - IX R 4/23, DStR 2025, 1923

Steuerliche Rückwirkung bei Rückabwicklung einer Anteilsübertragung wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage

22.07.2026

Leitsatz

1. Wird die Übertragung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft durch die Parteien des Kaufvertrags wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage rückgängig gemacht, kann dieses Ereignis steuerlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückwirken (Anschluss an Senatsurteil vom 28.10.2009 – IX R 17/09, BFHE 227, 349, BStBl. II 2010, 539).
2. Die Umstände, die zur Grundlage des Vertrags geworden sind, müssen sich weder aus dem Vertragswortlaut ergeben noch zeitnah mit Vertragsabschluss gegenüber der Finanzverwaltung offengelegt werden.
3. Ein Steuerpflichtiger, der sich auf den Wegfall der Geschäftsgrundlage beruft, muss darlegen und nachweisen, dass vor oder beim Abschluss des gestörten Rechtsgeschäfts ein Umstand erörtert worden ist, dessen Eintritt nach der gemeinsamen Vorstellung der Vertragspartner derart evident ist, dass mit ihm der Vollzug des Rechtsgeschäfts "steht und fällt".

Sachverhalt

Die Kläger, zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehegatten, lebten zunächst im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Der Kläger war zu 50 % an einer GmbH beteiligt. Im Streitjahr 2019 entschieden sich die Eheleute nach erbschaftsteuerlicher Beratung, nachträglich Gütertrennung zu vereinbaren und den dadurch entstehenden Zugewinnausgleichsanspruch der Klägerin durch Übertragung von GmbH-Anteilen zu erfüllen. Ihr Steuerberater teilte ihnen (schriftlich) vor Abschluss des notariellen Ehevertrags mit, dass die Anteilsübertragung keine Einkommensteuer auslöse.

Das beklagte Finanzamt wertete die Übertragung der GmbH-Anteile im Vorauszahlungsbescheid als steuerpflichtige Veräußerung gemäß § 17 Abs. 1 EStG und nahm einen Veräußerungsgewinn an, da ein tauschähnliches Geschäft vorliege. Die Kläger legten hiergegen Einspruch ein.

Im Jahr 2020 trafen die Kläger eine notarielle Änderungsvereinbarung. Darin hielten sie fest, dass sie bei Vertragsschluss übereinstimmend von der Steuerfreiheit der Anteilsübertragung ausgegangen seien. Unter Berufung auf einen Wegfall der Geschäftsgrundlage (§ 313 BGB) wurde die ursprüngliche Regelung angepasst: Die GmbH-Anteile wurden an den Kläger zurückübertragen, während der Zugewinnausgleich nunmehr durch Barzahlung (und teilweise gestundet) erfüllt werden sollte. Nach Ansicht der Kläger stelle die Rückabwicklung ein rückwirkendes Ereignis dar, das steuerlich auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Anteilsübertragung zurückwirke, sodass die Besteuerung entfalle.

In ihrer Einkommensteuererklärung erklärten die Kläger keinen Veräußerungsgewinn. Das Finanzamt erkannte die Rückabwicklung jedoch nicht als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO an und setzte im zusammenveranlagten Einkommenssteuerbescheid einen Veräußerungsgewinn an. Das Finanzgericht gab der Klage statt; hiergegen richtet sich die Revision des Finanzamts.

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Entscheidung

Die Revision ist unbegründet. Das FG sei zutreffend davon ausgegangen, dass kein Veräußerungsgewinn vorliege.

Zunächst stellt der BFH fest, dass eine Veräußerung i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG vorliege, wenn ein Ehegatte zur Erfüllung des Ausgleichsanspruchs des anderen Ehegatten infolge der Beendigung des Güterstandes der Zugewinnngemeinschaft eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft überträgt (so auch BFH v. 30.3.2011 – IX B 114/10). Allerdings sei der Veräußerungsgewinn aufgrund der Änderungsvereinbarung zwischen den Klägern rückwirkend entfallen.

Ob der Abschluss der Änderungsvereinbarung ein steuerlich rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO darstelle, sei nach materiell-rechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. Ein Ereignis wirke auf den bereits entstandenen materiellen Steueranspruch des § 17 Abs. 1 EStG zurück, wenn es sich materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung bezieht.

So könne nach Auffassung des Senats auch das Fehlen oder der Wegfall der Geschäftsgrundlage gem. § 313 BGB ein steuerlich rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO darstellen. Zunächst sei erforderlich, dass die (zivilrechtlichen) Voraussetzungen des § 313 BGB tatsächlich vorliegen. Zu den Tatsachen oder rechtlichen Bewertungen, die einen Wegfall der Geschäftsgrundlage begründen können, gehören auch steuerrechtliche Folgen.

Da eine rückwirkende Änderung nur in Ausnahmefällen in Betracht komme, verlangt der BGH zusätzlich, dass der Grund für den Wegfall der Geschäftsgrundlage bereits im Rechtsgeschäft „angelegt“ sein müsse. Das sei der Fall, wenn vor oder beim Abschluss des gestörten Rechtsgeschäfts ein Umstand erörtert worden ist, dessen Eintritt nach der gemeinsamen Vorstellung der Vertragspartner derart evident ist, dass mit ihm der Vollzug des Rechtsgeschäfts „steht und fällt“. Hierfür trage der Steuerpflichtige die Darlegungs- und Beweislast. Nur dann seien die steuerlichen Folgen als Geschäftsgrundlage anzusehen. Es sei jedoch nicht erforderlich, dass Anhaltspunkte für die Vertragsgrundlage im Wortlaut des Vertrages enthalten sein müssen. Ebenso wenig komme es auf den Inhalt späterer Vereinbarungen an.

Ohne Bedeutung ist ebenfalls, wann die Finanzbehörde von den Umständen, welche zur Geschäftsgrundlage geworden sind, Kenntnis erlangt hat. Es komme lediglich darauf an, ob der betreffende Sachverhalt noch änderbar ist. Auch im Falle des Bestandskraft des (Steuer-)Bescheides, ergebe sich aus § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO nicht, dass das rückwirkende Ereignis zeitnah mitgeteilt werden müsse.

Einschränkend führt der BFH jedoch aus, dass nicht jede Fehlvorstellung über die steuerlichen Folgen eines Vertrags zu einem Wegfall der Geschäftsgrundlage führen könne. Ein Wegfall der Geschäftsgrundlage wegen des Irrtums über steuerrechtliche Folgen sei nur anzunehmen, wenn – neben der Unzumutbarkeit des Festhaltens am Vertrag – die Störung nicht ausschließlich in den Risikobereich einer Partei fällt. Bei Veräußerungsgewinnen i.S.d. § 17 EStG fällt die steuerliche Belastung mangels Vereinbarung nur einer Partei (i.d.R. Veräußerer) zur Last, sodass der Anwendungsbereich für einen Wegfall der Geschäftsgrundlage im Regelfall nicht eröffnet ist. Im Streitfall hingegen trügen die Kläger gemeinsam das Risiko, da beide Kläger als nach §§ 26, 26b EStG zusammen veranlagte Eheleute gemäß § 44 AO Gesamtschuldner der Einkommensteuer seien.

Praxishinweis

Der Entscheidung liegt mit der sog. Güterstandsschaukel eine in der steuerlichen Beratungspraxis häufig eingesetzte Gestaltung zugrunde, die vor allem der schenkungssteuerfreien Vermögensübertragung zwischen Ehegatten dient. Durch den Wechsel vom gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft in die Gütertrennung kann ein Zugewinnausgleichsanspruch (§ 1378 Abs. 1 BGB) entstehen, der gemäß § 5 Abs. 2 ErbStG keiner Schenkungsteuer unterliegt und damit eine steueroptimierte Vermögensverschiebung ermöglicht.

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Gleichzeitig zeigt der Streitfall, dass die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG) – oder auch Wertpapieren (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG) – ertragssteuerlich als entgeltlicher Vorgang qualifiziert werden und somit zu einer steuerpflichtigen Veräußerung führen kann.

Grundsätzlich entsteht ein Steueranspruch endgültig in dem Zeitpunkt, in dem der gesetzliche Tatbestand verwirklicht ist (§ 38 AO). Spätere zivilrechtliche Änderungen oder Aufhebungen eines Rechtsgeschäfts lassen die bereits eingetretenen steuerlichen Folgen regelmäßig unberührt. Hiervon abweichend hat der BFH im Streitfall entschieden, dass die Rückübertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen aufgrund eines Wegfalls der Geschäftsgrundlage wegen Irrtums über die steuerlichen Folgen ausnahmsweise unter engen Kriterien steuerlich auf den ursprünglichen Übertragungszeitpunkt zurückwirkt. In der Praxis kann diese Entscheidung Gestaltungsspielräume eröffnen, unerwartete steuerliche Belastungen nachträglich zu beseitigen, sodass insbesondere in laufenden Festsetzungsverfahren zu prüfen ist, ob eine Rückabwicklung unter Berufung auf die BFH-Kriterien sinnvoll erscheint. Zugleich empfiehlt es sich, in entsprechende Verträge Klauseln aufzunehmen, die präzise festlegen, unter welchen steuerlichen Voraussetzungen eine Rückübertragung erfolgen soll. Eine ausreichende Dokumentation erleichtert – wie so häufig – den späteren Nachweis.

Die vom BFH entwickelten Grundsätze dürften sich zudem auf § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG übertragen lassen, wonach die Schenkungsteuer entfällt, soweit ein Erwerb infolge eines Rückforderungsrechts – z.B. aufgrund § 313 BGB – rückabgewickelt wird. Da Schenker und Erwerber gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 44 AO regelmäßig Gesamtschuldner sind, liegt die steuerliche Belastung typischerweise nicht im einseitigen Risikobereich, sodass ein unzumutbares Festhalten am Vertrag bei unerwarteten Steuerfolgen naheliegt.