

RA Prof. Dr. Andreas Frieser, RA Jan Bittler, RAin und Notarin Ulrike Czubayko, RA Dr. Hans Hammann, RA Dr. Heinz-Willi Kamps, RA und Notar Dr. Hubertus Röhlfing, RA und Notar Ulrich Schellenberg, RA Dr. Wolfram Theiss

RAin Dr. Stephanie Herzog

Aufsätze

Widerruf der Unternehmensnachfolge

Ein Beitrag zur zivil- und steuerrechtlichen Vertragsgestaltung

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Erbrecht und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht Prof. Dr. Michael Schulte, LL.M., Düsseldorf*



Die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Übertragung von Unternehmen haben sich zum 01.01.2009 durch das in Kraft getretene Gesetz zur Reform des Erbschafts- und Bewertungsrechts grundlegend geändert. Das zum 01.01.2010 in Kraft getretene Wachstumsbeschleunigungsgesetz hat die Privilegierung für betriebliches Vermögen noch weiter verbessert. Gleichwohl ist in der notariellen Vertragspraxis die Einfügung von Regeln für die Verfehlung der tatbestandlichen Voraussetzungen für eine steuerliche Privilegierung noch nicht durchgängig zu beobachten. In der steuerrechtlichen Literatur wird der dringende Hinweis gegeben, die Steuerfolgen zum Gegenstand vertraglicher Rückforderungsrechte zu machen.¹

Zielsetzung dieses Beitrages ist es, der Praxis Gestaltungsvorschläge für die steuerlichen Folgen an die Hand zu geben und die Gestaltung von Widerrufsklauseln auch für andere Störungen in der Unternehmensnachfolge zu empfehlen. Es geht nicht darum, möglichst umfassende Widerrufsrechte zu Lasten des Unternehmensnachfolgers vorzuschlagen, sondern die Risiken eines Fehlschlages des Übergabevertrages bestmöglich aufzufangen und den Mut des Unternehmers zu stärken, das Wagnis der Unternehmensnachfolge einzugehen. Das geltende Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht steht zwar gem. des Vorlagebeschlusses des BFH vom 27.09.2012 auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, jedoch dürften bereits vollzogene Schenkungen mit oder ohne bestandskräftigen Steuerbescheid Vertrauensschutz genießen.²

I. Interessenlage der vorweggenommenen Erbfolge

Die steueroptimierte, unentgeltliche Unternehmensübergabe im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf familieninterne Nachfolger ist – erfreulicherweise – der Hauptanwendungsfall der Unternehmensnachfolge, wenn man den Untersuchungen des Instituts für Mittelstandsforschung folgt.

Die »klassischen« Gestaltungsziele der Unternehmensnachfolge sind³

- Sicherung der Unternehmenskontinuität,
- wirtschaftliche Absicherung des Übergebers und/oder seiner Angehörigen,
- annähernde Gleichbehandlung der Abkömmlinge und
- die Steueroptimierung.

Aus der Sicht des Praktikers sind als weitere – posthume – Zielsetzungen nicht minder wichtig:

- Wahrung des Familienfriedens,
- Schaffung geregelter Verhältnisse für Ehepartner, Abkömmlinge und wichtige Vertragspartner (u.a. Banken) sowie
- die Entlastung des (oftmals überforderten) Ehepartners von der Aufgabe, posthume Versorgungs- und Nachfolgeregelungen auszuhandeln und durchzusetzen.

Da in vielen Fällen das Unternehmen den Hauptvermögensgegenstand des Familienvermögens bildet, wird der risikotragende Unternehmensnachfolger de facto zum wirtschaftlichen Leistungsträger der beteiligten Interessen. Nicht selten wird er gegenüber »weichenden« Erben bevorzugt. Die Unternehmenskontinuität und die Versorgungsinteressen des Übergebers und des überlebenden Ehegatten sind oberste Regelungsziele der vorweggenommenen Erbfolge.⁴ Die Versorgung des Übergebers durch Nießbrauchsvorbehalt oder wiederkehrende Leistungen gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG sowie die Zahlung von Gleichstellungsgeldern, die der Übernehmer an weichende Erben (z.B. Ehefrau/Geschwister) zahlt, setzen voraus, dass der Übernehmer die Leistungen aus den Erträgen des übernommenen Betriebsvermögens auch zu erwirtschaften vermag.

* Der Autor ist Seniorpartner der Anwaltssozietät Dr. Schulte, Prof. Schönraht & Schmid und freier Dozent für Gesellschaftsrecht, Vertragsgestaltung und Luftfahrtrecht. Er ist überwiegend mit der Gestaltung der Vermögens- und Unternehmensnachfolge befasst (Erbchaftsteuerplanung).

1 Troll/Gebell/Jülicher, ErbStG, 45. Aufl. 2013, § 29 Rn. 43.

2 Siehe Holz/Stalleiken in diesem Heft, S. 160.

3 Vgl. IfM-Materialien Nr. 198, August 2010, S. 20 ff.; Lorz/Kirchdörfer, Unternehmensnachfolge, 2. Aufl. 2011, Rn. 1.

4 Spiegelberger, Unternehmensnachfolge, 2. Aufl. 2009, Rn. 11.

Wenn sich alsbald nach der Übergabe herausstellt, dass der Übernehmer diesen Verpflichtungen nicht gewachsen ist, rücken gesetzliche Rückforderungsrechte bzw. sog. Widerrufsklauseln in den Blickpunkt.⁵ Die Fragestellungen sind so vielfältig wie die Risiken des Einzelfalls:

- Was können Widerrufsklauseln im Hinblick auf drohende Erbschaftssteuerlasten leisten, etwa weil der Transfer des Betriebsvermögens z.B. wegen Überschreitens der Verwaltungsvermögensgrenze von 50 % (vgl. § 13a ErbStG) überhaupt nicht steuerbegünstigt ist oder weil es zur sog. Nachversteuerung kommt, wenn der Erwerber nicht die steuerlichen Voraussetzungen zur erbschaftssteuerlichen Verschonung des übertragenen Betriebsvermögens nicht zu erfüllen vermag, §§ 13a, 13b ErbStG?
- Was lässt sich vereinbaren, wenn der Unternehmensnachfolger unvorhergesehener Weise vor dem Übergeber verstirbt und entweder keine Abkömmlinge hat oder diese noch minderjährig sind oder die Erb- oder Pflichtteilsberechtigung des Ehegatten oder dessen Zugewinnausgleichsberechtigung im Scheidungsfall nur aus der Verwertung oder dinglichen Besicherung (von Teilen) des übertragenen Betriebsvermögens erfolgen kann, was den Interessen des Übergebers i.d.R. zuwider läuft?
- Was ist zu regeln, wenn Privatgläubiger des Unternehmensnachfolgers in das übertragene Betriebsvermögen pfänden, oder der Unternehmensnachfolger gar insolvent wird. Ähnliche Risiken drohen, wenn der Nachfolger in Folge eines Unfalls dement oder sonst erwerbsunfähig wird.

Seltener aber für das Unternehmensschicksal nicht minder nachteilig sind die Fälle, in denen der Beschenkte alkohol- oder drogenabhängig wird oder sich Sekten zuwendet oder sich in verfassungsfeindlichen Organisationen betätigt.

Der Katalog der Widerrufsvorbehalte ist keinesfalls abschließender Natur. Gesetzliche Widerrufsvorbehalte sind in den §§ 527 (Nichtvollziehung einer Auflage), 528 (Verarmung des Schenkers) und 530 (grober Undank) BGB geregelt.

Die Beschränkung von Veräußerungsmöglichkeiten gehört ebenfalls zum Widerrufskatalog, weil die Veräußerung des Betriebsvermögens auch der Übergeber selbst hätte vornehmen können und Veräußerungen vielfach der Zweckbindung und des schenkweise übertragenen Vermögens zuwiderlaufen. Ähnliches gilt für die Hingabe von Betriebsvermögen zur Besicherung von Krediten.

Jeder Unternehmer tut gut daran, entsprechend den Gegebenheiten des Einzelfalls einen Katalog von Widerrufsgründen in den Übertragungsvertrag aufzunehmen. Dies gilt gerade und insbesondere gegenüber den nächsten Angehörigen. Der Widerrufskatalog sollte von dinglichen Sicherungen entsprechend § 161 Abs. 2 BGB flankiert werden und eine Regelung der Widerrufsfolgen für den Zeitraum zwischen Übertragung und Widerruf beinhalten.

Die Gestaltung von Widerrufsklauseln ist nicht nur ein Spiegelbild der Interessenlage des Schenkers, sondern kann auch dem Beschenkten dienen (Widerruf in guter Absicht). Besonderes Augenmerk gilt hier bei den steuermotivierten Widerrufsklauseln (siehe unter III).

II. Zivilrechtlich zulässige und steuerunschädliche Widerrufsvorbehalte

1. Sittenwidriger freier Widerrufsvorbehalt

Zivilrechtlich wird überwiegend auch der sog. freie Widerrufsvorbehalt, d.h. der Widerruf der Schenkung ohne Angabe von Gründen, als zulässig angesehen. Wer frei widerrufen kann, will Unwägbarkeiten vermeiden. Der freie Widerrufsvorbehalt wird als Pendant zur Freiheit des Schenkers angesehen.⁶

Im Hinblick auf die Rechtsprechung des BGH zur Unzulässigkeit von freien Hinauskündigungsklauseln aus einer Gesellschaft besteht dennoch Rechtsunsicherheit.

Der BGH hat es als unzulässig angesehen einen Mitgesellschafter ohne sachlich gerechtfertigten Grund aus der Gesellschaft auszuschließen.⁷ Während teilweise ein freier Widerruf in Bezug auf Kommandit- bzw. GmbH-Geschäftsanteile, die keinen wesentlichen Einfluss gewähren und die nicht den wesentlichen Teil des Lebensunterhaltes des Übernehmers sichern sollen, für zulässig gehalten wird,⁸ wird – richtigerweise – andererseits die Möglichkeit des freien Widerrufs für Beteiligungen mit persönlichen Verpflichtungen (Arbeitsleistung, persönliche Haftung, Unternehmensleitung) mit beherrschendem Gesellschaftseinfluss verneint.⁹

Die Rechtsansicht, wonach der freie Widerruf des Schenkers, der nicht mehr an der Gesellschaft beteiligt ist, zulässig sein soll, ist wohl nicht zu folgen. Als argumentum a minore ad maius, wäre es wertungswidersprüchlich, wenn man dem Schenker die freie Hinauskündigung des Gesellschafters einer geschenkten Beteiligung versagte, andererseits, wenn es jedoch um das ganze Unternehmen geht oder um die beherrschende Gesellschafterstellung mit vollem Arbeitseinsatz gestatten würde. Es ist wertungskongruent, den frei vorbehaltenen Widerruf für unzulässig zu halten. Die Entwicklung der höchstrichterlichen Rechtsprechung bleibt abzuwarten.

Rechtsdogmatisch könnte anstelle des Verdikts der Sittenwidrigkeit auch das Instrument der gerichtlichen Ausübungskontrolle herangezogen werden, namentlich, wenn sich die Widerrufserklärung als unverhältnismäßig darstellt und unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößt.¹⁰ Einer richterlichen Stufenprüfung (Wirksamkeitsprüfung auf der 1. Stufe und Ausübungskontrolle auf der 2. Stufe) werden auch Eheverträge und Gesellschaftsverträge mit Abfindungen zum Buchwert unterworfen.¹¹

5 Zur begrifflichen Differenzierung vgl. *Pauli*, ZEV 2013, 289 (292). Die Widerrufsfolgen sind ex nunc zu regeln, vgl. unten Musterklausel § 7 Abs. 6.

6 *Spring*, in: *Schlecht & Partner/Wessing* (Hrsg.), Unternehmensnachfolge, 2. Aufl. 2010, S. 157.

7 BGHZ 112, 40, 49 ff.

8 Vgl. *Kollhoser*, AcP 194, 131 (241); *Spring* (Fn. 5), S. 157; *Klump*, ZEV 1995, 385 (388).

9 *Klump* (Fn. 7); *Spring*, a.a.O.; a.A. *Kirnberger/Werz*, Freier Widerrufsvorbehalt bei Schenkungen, ErbStB 2003 S. 292, r. Sp.; *Pauli* (Fn. 3) ZEV 2013, 289 (294); *Wälzholz*, NZG 2007, 416.

10 Vgl. hierzu *K. Schmidt*, BB 1990, 1992 (1997); *Klump* (Fn. 7); *Miensen*, RNotZ 2006, 522 (535).

11 Vgl. hierzu die Musterklausel unter V. Nr. 1, Satz 2.

2. Keine steuerlich begünstigte Übertragung bei freiem Widerrufsvorbehalt

Die Schenkung unter freiem Widerrufsvorbehalt ist unabhängig von ihrer ertragsteuerlichen Anerkennung ein steuerbarer Vorgang.¹² Der Vorgang ist selbst dann schenkungssteuerbar, wenn der Zuwendende mit Rücksicht auf ihm eingeräumte Vorbehaltsrechte wirtschaftlicher Eigentümer bleibt (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die Schenkungssteuer fällt gem. § 7 ErbStG trotz freiem Widerrufsvorbehalt an.¹³ In Bezug auf die Schenkung von Personengesellschaftsanteilen fehlt es beim freiem Widerrufsvorbehalt an der Mitunternehmerseigenschaft des Beschenkten. Wer nur unter dem Damoklesschwert des freien Widerrufsvorbehaltes handelt, hat nicht den die Mitunternehmerstellung begründenden Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen.¹⁴ Zudem läuft die Zehnjahresfrist des § 2325 Abs. 3 BGB nicht an.

Praxis:

Schenkungen von Beteiligungen mit persönlichem Haftungsrisiko unter freiem Widerrufsvorbehalt sind zivilrechtlich bedenklich und erbschaftsteuerlich nicht begünstigungsfähig i.S.d. § 13b ErbStG.¹⁵

Ein Widerruf sollte sowohl aus steuerlichen als auch aus sachlichen Gründen an das Vorliegen konkreter Widerrufstatbestände geknüpft sein. Einem freiem Widerrufsvorbehalt kommt es gleich, wenn der Schenker selbst die Rückabwicklung der schenkungssteuerlichen Tatbestände herbeiführen kann.¹⁶

Für die steuerliche Anerkennung dieser Widerrufsründe soll maßgeblich sein, dass der Widerrufgrund mit überwiegender Wahrscheinlichkeit nicht eintritt und der Schenker auf den Eintritt der tatbestandlichen Voraussetzungen des Widerrufgrundes keinen Einfluss hat.¹⁷

Gestaltung:

Sog. Widerrufs- oder Rückfallklauseln stehen der steuerlichen Anerkennung einer Schenkung nicht entgegen.¹⁸ Eine Widerrufs- oder Rückfallklausel sollte deshalb in jedem Schenkungsvertrag, auch mit nahen Angehörigen enthalten sein; der Rückfall an den Schenker ist schenkungssteuerfrei.

Zur Vermeidung einer Grauzone, ob der Beschenkte noch als Mitunternehmer zu qualifizieren ist, ist aus der Sicht der Vertragsgestaltung anzuraten, dass die Widerrufstatbestände als Ausnahmetatbestände ausgestaltet und im Zweifelsfall ggf. vertraglich benannte sachliche Rechtfertigungsgründe hinzu formuliert werden.

3. Steuerfolgen des zulässigen Widerrufs

Wird die Schenkung in Ausübung eines Vorbehalts widerrufen, so erlischt die Schenkung und die Festsetzung der Erbschaftssteuer nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG wird aufgehoben. Die bereits gezahlte Steuer wird im Widerrufsfall erstattet. Die Rückgabe aufgrund des Widerrufs ist nicht steuerbar. Das Steuerrecht folgt also dem Zivilrecht.

§ 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG lautet:

»Die Steuer erlischt mit Wirkung für die Vergangenheit,

1. soweit ein Geschenk wegen eines Rückforderungsrechts herausgegeben werden musste;«

Das Erbschaftssteuerrecht regelt in § 29 Abs. 2 ErbStG die Zwischenzeit zwischen Übergabe und Rückgabe des Betriebsvermögens:

»(2) Der Erwerber ist für den Zeitraum, für den ihm die Nutzungen des zugewendeten Vermögens zugestanden haben, wie ein Nießbraucher zu behandeln.«

Der Schenker haftet neben dem Beschenkten für die mit der Übertragung und der Nachversteuerung verbundenen Schenkungssteuern gesamtschuldnerisch (§ 20 Abs.1 Satz 1 ErbStG):

»(1) Steuerschuldner ist der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Schenker,«

Der Schenker hat also ein vehementes Interesse, dass der Beschenkte die Voraussetzungen für die steuerliche Privilegierung des übertragenen Betriebsvermögens erfüllt.

Zwar hat sich das Finanzamt bei der Ausübung des Auswahlermessens zunächst an den Beschenkten zu halten.¹⁹ Aber in Nachversteuerungsfällen ist das Auswahlermessen stets sachgerecht ausgeübt, wenn aufgrund sachgerechter Erwägungen der Schenker in Anspruch genommen wird.²⁰ Trägt der Schenker im Nachversteuerungsfall aufgrund der Inanspruchnahme der Steuerbehörden die Schenkungssteuer, so ist dies als ergänzende steuerpflichtige Zuwendung an den Beschenkten zu qualifizieren, so dass sich der steuerpflichtige Erwerb um die zu zahlende Schenkungssteuer erhöht.

Gestaltung:

Diesen Steuerfolgen gilt es durch sog. Steuerklauseln in Übergabeverträgen entgegenzuwirken.

III. Gestaltung steuermotivierter Widerrufsklauseln

Sowohl für den Beschenkten als auch den Schenker ist es i.d.R. von grundlegender und entscheidender Bedeutung, dass die steuerliche Privilegierung des Betriebsvermögens auch tatsächlich in Anspruch genommen werden kann. Das Gesetz knüpft die erfreulich weitgehende steuerliche Privilegierung des Betriebsvermögens an Behaltensregelungen und Mindestlohnsummen und an die unternehmerische Bestätigung des Nachfolgers.

12 *Troll/Gebel/Jülicher* (Fn.1), §7 ErbStG Rn. 54.

13 *Jülicher*, a. a. O., Rn. 54.

14 *Wälzholz*, GmbHR 2007, 1319; *Onderka*, in: Hannes (Hrsg.), Formularbuch Vermögens und Unternehmensnachfolge, 2011, S. 228.

15 *Jülicher*, a. a. O., § 13b Rn. 110 f. m. w. N.

16 *Götzenberger*, Optimale Vermögensübertragung, 3. Aufl. 2010, Rn. 707.

17 Vgl. *Noll*, in: FS Schaumburg 2009, 1025 (1032).

18 BFH, Urt. v. 27.01.1994 – IV R 114/190, BStBl. 1994 II, 635; *Götzenberger* (Fn. 15), Rn. 711.

19 *Meinke*, § 20 ErbStG, Rn. 6.

20 FG Münster, Urt. v. 19.06.2008 – 3 K 3145/06 Erb, EFG 2008, 1649; *Gebel*, a. a. O., § 20 Rn. 26 a. E.

1. Verwaltungsvermögengrenze

Die Verschonung des Betriebsvermögens (Regelverschonung 85 %; Optionsmodell 100 %) setzt voraus, dass nicht mehr als 50 % (Optionsmodell nicht mehr als 10 %) des übertragenen betrieblichen Vermögens unproduktives Vermögen, sog. Verwaltungsvermögen sind. Der Anteil des Verwaltungsvermögens am sog. gemeinen Wert des Betriebs bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs (§ 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG). Beratungs- und Rechtsanwendungsfehler bei der Bestimmung der Verwaltungsvermögengrenze sind in vielfältiger Hinsicht denkbar. Es wird oft verkannt, dass auf dem Verwaltungsvermögen ruhende Schulden nicht berücksichtigt werden oder im Falle einer Betriebsaufspaltung oder des Sonderbetriebsvermögens wesentliche Betriebsgrundlagen nicht mit auf den Erwerber übertragen werden.²¹

2. Verstoß gegen Behaltensregeln

Ein Verstoß gegen die Behaltensregeln des § 13a Abs. 5 ErbStG ist steuerschädlich, wenn innerhalb von 5 Jahren (Regelverschonung) bzw. von 7 Jahren (Optionsmodell) folgende Tatbestände verwirklicht werden:

- Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen ohne Reinvestition oder deren Übertragung in das Privatvermögen;
- Betriebsaufgabe und (Teil-)Betriebsveräußerung;
- Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften oder verdeckte Einlagen;
- Überentnahmen, die den Betrag von 150.000 € übersteigen (erbschaftssteuerliches Substanzerhaltungsgebot).

Verstöße gegen die Behaltensfrist im ersten Jahr nach der Übertragung führen zur vollen Nachversteuerung. In den Folgejahren entfällt die Privilegierung pro rata temporis, § 13a Abs. 5 Satz 2 ErbStG. Überentnahmen unterliegen uneingeschränkt der Nachversteuerung.²² Umstrukturierungen während der 5- bzw. 7-jährigen Behaltensfrist und deren Auswirkungen auf die Unternehmensverschonung und die Lohnsummenkontrolle sind nunmehr in gleichlautenden Ländererlassen der Finanzverwaltung vom 20.11.2013 und 21.11.2013 geregelt.²³

Praxis:

Es stellt keine privilegierungserhaltende Reinvestition dar, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage veräußert wird und der Veräußerungserlös zur Tilgung betrieblicher Schulden verwendet wird oder die 6-Monatsfrist der Reinvestition überschritten wird.²⁴

3. Verfehlung der Mindestlohnsumme

Die für die erbschaftssteuerliche Privilegierung erforderliche Mindestlohnsumme wird erreicht, wenn beim Grundmodell (85 %) nach 5-jähriger Lohnsummenfrist (Überwachungszeitraum) die Lohnsumme der letzten 5 Jahre den Betrag von 400 % der Ausgangslohnsumme (§ 13a Abs. 1 Satz 2 ErbStG) erreicht. Beim Optionsmodell verlängert sich diese Frist auf 7 Jahre und die Lohnsumme erhöht sich auf 700 % der Ausgangslohnsumme (§ 13a Abs. 8 Nr. 1 ErbStG).

Wird nach Ablauf von 5 Jahren die Mindestlohnsumme teilweise unterschritten, mindert sich der Verschonungsabschlag von 85 % bzw. 100 % mit Rückwirkung zum Übertragungszeitpunkt, also unter Anfall von Nachzahlungszinsen, im gleichen prozentualen Verhältnis wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird.

4. Unternehmensgefährdung infolge Nachversteuerung

Die Nachversteuerung kann für den Schenker und den Beschenkten ungeahnte Ausmaße annehmen, je nach dem Zeitpunkt des Verstoßes gegen die Behaltensregelungen und je nach Umfang der Unterschreitung der Mindestlohnsumme. Liegt sowohl ein Verstoß gegen die Behaltensregelung vor, erhöht sich die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Schenkungssteuer wie folgt:

- Die Kürzung des Verschonungsabschlages wegen Verfügung über das begünstigte Vermögen (§ 13a Abs. 5 ErbStG) und wegen Unterschreitens der Mindestlohnsumme (§ 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG) sind gesondert zu berechnen, der höhere der sich hierbei ergebenden Beträge wird bei der Kürzung angesetzt.²⁵
- Der Umfang der Nachversteuerung hängt davon ab, ob der Erwerber Freibeträge in Anspruch nehmen kann (z.B. Ehegatten 500.000 €, Kinder 400.000 €, Enkel 200.000 €). Für Abkömmlinge und Ehegatten variiert der Steuersatz zwischen 7 % und 30 %. Bei der Übertragung z.B. an Nichten und Neffen (Steuerklasse II) beträgt der anzuwendende Steuersatz 15-43 %. Bei Personen der Steuerklasse III (alle übrigen Erwerber) sogar 30-50 % des nicht der Verschonung unterfallenden Steuerwerts.

Welches Unternehmen ist nicht existenziell gefährdet, wenn 7-30 % oder 15-43 % oder 30-50 % seines am Verkehrswert orientierten Steuerwertes substantiell weggesteuert werden?

Es wird schnell erkennbar, dass es für den Erhalt des Unternehmens und die Versorgung des Übergebers und die Wahrung der Interessen der Gleichstellungsberechtigten von eminenter Bedeutung ist, dass der Zweckbindung wirtschaftlich zuwiderlaufende Erbschaftssteuerlasten vermieden werden müssen. Der Gestaltung sicherer Widerrufsklauseln kommt hierbei entscheidende Bedeutung zu.

Gestaltung:

Der unerwartete Anfall von Schenkungssteuern und der Eintritt des Nachsteuerfalles sollten deshalb zur Rückforderung der Schenkung berechtigen und in den Katalog der Widerrufsgünde aufgenommen werden. Die Nichtaufnahme von Nachversteuerungstatbeständen als Widerrufsgünd in den Katalog der Widerrufsgünde stellt einen haftungsträchtigen Beratungsfehler dar.

²¹ AEErbSt, A 25.

²² AEErbSt, H 12.

²³ Vgl. BStBl I 2013, S. 1508 u. 1510; kritisch hierzu *Hannes/Stalleiken*, DB 2014, 259.

²⁴ AEErbSt, A 11.

²⁵ Nr. 16 AEErbSt, § 13a ErbStG.

5. Musterklausel steuerliche Widerrufsvorbehalte

Als Musterklausel wird vorgeschlagen:

Formulierung:

§ 6 steuerliche Widerrufsvorbehalte (Musterklausel)

- (1) Der Schenker kann die Schenkung und die dingliche Übertragung gem. § 161 Abs. 2 BGB widerrufen, wenn
 - a. entgegen der Annahme der Vertragsbeteiligten Schenkungssteuern festgesetzt werden, die den Betrag von 50.000,00 € überschreiten. Die Vertragsbeteiligten gehen davon aus, dass bei Erreichen der Lohnsummenklausel (§ 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG) und der Behaltensregelungen (§ 13a Abs. 5 ErbStG) eine steuerprivilegierte Übertragung des Betriebsvermögens vorliegt;
 - b. infolge eines Verstoßes gegen die Lohnsummenklausel (§ 13a Abs. 1 Satz 5 ErbStG) und/oder die Behaltensfrist (§ 13a Abs. 5 ErbStG) es zu einer Festsetzung von Schenkungssteuern kommt oder eine Festsetzung droht, die den Betrag von 50.000,00 € überschreitet. Ist der Beschenkte gem. § 13a Abs. 5 ErbStG anzeigepflichtig, ist der Tatbestand der drohenden Nachsteuer erfüllt. Dasselbe gilt, wenn die Lohnsumme p.a. um mehr als 20 % der Ausgangslohnsumme gem. § 13a Abs. 1 ErbStG unterschritten wird;
 - c. innerhalb von 5 Jahren das Schenkungs- und Erbschaftssteuergesetz entweder aufgehoben oder dergestalt geändert wird, dass für die hier vereinbarte Schenkung keine Steuer oder eine um 50 % niedrigere Schenkungssteuer anfallen würde.
- (2) Der Schenker kann verlangen, dass der Beschenkte jährlich, erstmals nach Ablauf eines Jahres nach dem Übergabestichtag durch Bericht und Testat eines vereidigten Buchprüfers/Wirtschaftsprüfers nachweist, dass vorbezeichnete Tatbestände der Nachversteuerung weder vorliegen noch eine Nachsteuer droht (Monitoring). Die Kosten des Nachweises trägt der Beschenkte.
- (3) Der Widerruf zu lit. a und/oder b wird unwirksam, wenn der Beschenkte unverzüglich, spätestens binnen eines Monats, nachweist, dass die festgesetzte oder drohende Steuer aus seinem freien, nicht der Widerrufsbindung unterliegendem Vermögen erfolgen kann und der Beschenkte dem Schenker für die Zahlung der Steuer auf erste Anforderung Sicherheit leistet. Die Sicherheit kann auch in Form einer selbstschuldnerischen Bankbürgschaft einer deutschen Bank oder Sparkasse geleistet werden. Der Nachweis wird entsprechend Abs. (2) geführt.

IV. Dingliche Besicherung des Rückübertragungsanspruchs mit Doppelbedingung

In manchen Formularbüchern werden die Schenkung und der dingliche Erwerb des Beschenkten unter auflösende Bedingungen gestellt, die einen automatischen Rückerwerb bei Bedingungseintritt vorsehen. Der Rückerwerb sollte zusätzlich von der weiteren Bedingung der Erklärung des Widerrufs abhängig gemacht werden (Potestativbedingung).²⁶

Die Musterklauseln zu den (steuerlichen) Widerrufsvorbehalten (vgl. oben § 6) stellen sowohl die Schenkung als auch die dingliche Übertragung unter Widerrufsvorbehalt. Diese

dinglich vorteilhafte Gestaltung sollte fester Bestandteil der Kautelarpraxis werden. Die (doppelte) Bedingung schützt den Schenker bzw. den Widerrufsberechtigten vor Zwischenverfügungen. Überträgt der Schenker ein Recht unter einer auflösenden Bedingung (die Erklärung des Widerrufs) und überträgt er dem Erwerber die Sache, so erwirbt der Schenker bei Bedingungseintritt eo ipso das Eigentum zurück (§§ 929 Satz 1, 158 Abs. 2 BGB).

In der Zeit bis zum Bedingungseintritt besteht allerdings die Gefahr, dass der »Noch-Berechtigte« (Beschenkte) über das Eigentum erneut verfügt und es auf einen Dritten übertragen möchte. Gegen diese Zwischenverfügung schützt § 161 Abs. 1, 2 BGB. Der Schenker kann die Sache gem. § 985 BGB heraus verlangen. Jedoch ist der Schutz nicht lückenlos, weil der Beschenkte entsprechend § 161 Abs. 3 BGB in Verbindung mit Gutgläubensvorschriften, z.B. §§ 932 ff. BGB oder § 366 HGB (guter Glaube an die Verfügungsbefugnis des Kaufmanns) wirksam zugunsten des gutgläubigen Zweiterwerbers verfügen kann.²⁷

Es ist beim gutgläubigen Erwerb nach dem Gegenstand der Verfügung des Beschenkten zu differenzieren. Je nach Übertragungsart (asset deal oder share deal) sind unterschiedliche Gutgläubensvorschriften zu beachten. Einzelunternehmen werden als Sachgesamtheit inklusive etwaiger im Betriebsvermögen befindlicher Betriebsgrundstücke übertragen. Der Widerrufsanspruch lässt sich hinsichtlich im Betriebsvermögen befindlicher Betriebsgrundstücke mit einer Auffassungsvormerkung gem. § 883 BGB sichern.

Hinsichtlich der Übertragung von Geschäftsanteilen ist nach Rechtsform zu differenzieren:

- Gem. § 16 Abs. 3 GmbHG n.F. ist der gutgläubige Erwerb von GmbH-Anteilen möglich.²⁸ Rechtsscheinträger ist die Gesellschafterliste im Handelsregister. Umstritten ist derzeit noch die Anwendbarkeit des § 161 Abs. 3 BGB²⁹ auf den Erwerb von GmbH-Anteilen. Dagegen wird Ungeeignetheit der Gesellschafterliste als Rechtscheinträger für Verfügungsbeschränkungen i.S.v. § 161 BGB angeführt.³⁰ Selbiges ließe sich auch über den Besitz an einer beweglichen Sache als Rechtscheinträger anführen. In diesem Fall ist § 161 Abs. 3 BGB jedoch unstreitig anwendbar.³¹ Es besteht somit die Gefahr des Verlustes des Anwartschaftsrechts. Empfehlenswert ist die Verpfändung des übertragenen GmbH-Geschäftsanteils zur Sicherung des Rückforderungsrechts im Widerrufsfall. Die Verpfändung kann in die Gesellschafterliste eingetragen werden.³²
- Anteile an Personengesellschaften, insbesondere OHG, KG und GbR, sind nicht gutgläubig erwerbbar. Weder die Vorschriften des BGB (§§ 413, 398 BGB) noch die

²⁶ Pauli (Fn. 4), ZEV 2013, 289 (291).

²⁷ Vgl. Palandt/Ellenberger, BGB, 70. Aufl. 2011, § 161, Rn. 3.

²⁸ Bei Anwendung sollte die Übergangsvorschrift des § 3 Abs. 3 EGGmbHG unbedingt beachtet werden.

²⁹ Verse, in: Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 1. Aufl. 2011, § 16 GmbHG, Rn. 64 m. w. N.

³⁰ OLG Hamburg, Urt. v. 12.07.2010, BeckRS 2010, 21127.

³¹ Verse, in: Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, ebenda.

³² Verse, in: Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, § 16 GmbHG, Rn. 58.

einschlägigen Vorschriften des HGB ermöglichen den gutgläubigen Erwerb.

Dem Sicherungsinteresse entspricht es, dass die dingliche Rechtsposition des auflösend bedingten Anwartschaftsrechts entsprechend § 161 Abs. 1, 2 BGB zugunsten des Schenkers fortbesteht. Der Schenker muss im Falle des Eintritts der tatbestandlichen Voraussetzungen des Rückforderungsanspruchs/Widerrufsvorbehalts nur den Widerruf erklären. Dies hat zum Zwecke der Vermeidung von Rechtsunsicherheiten binnen einer angemessenen Frist nach Bekanntwerden des Widerrufsgrundes zu geschehen.

Der Widerrufsvorbehalt ist somit Baustein eines dinglichen Sicherungsmittels und eines wesensgleichen Minus im Verhältnis zum Eigentum.³³

Hinweis:

Soweit das Gesetz nicht im Ausnahmefall einen gutgläubigen Erwerb zulässt besteht also die dingliche Rechtsposition zugunsten des Schenkers fort. Das auflösend bedingte Anwartschaftsrecht ist insolvenzfest, § 161 Abs. 1 Satz 1 BGB.³⁴

Die Übertragung von Sachwerten in Form eines Geschäftsanteils an einer GbR einer Unterbeteiligung und einer stillen Beteiligung, einer OHG, einer KG und – in eingeschränkter Form – an einer GmbH³⁵ ist damit grundsätzlich durch das Anwartschaftsrecht geschützt.

I.d.R. wird sich der Zweiterwerber die Verfügungsbefugnis des Zwischenverfügenden, also des Beschenkten, zusichern lassen. Enthält der Übergabevertrag keine ausdrückliche Hinweisklausel auf die fehlende Verfügungsberechtigung, müsste der Beschenkte sich den Vorwand der Arglist und des Betruges zu Lasten des Schenkers gefallen lassen.

Es empfehlen sich daher folgende Sicherungsklauseln:

Formulierung:

§ 7 Sicherung des Rückübertragungsanspruches, auflösend bedingte Verfügung, § 161 Abs. 1, 2 BGB, Nutzungen (Musterklausel)

- (1) Die Vereinbarung der Schenkung und die dingliche Übertragung der Vermögensgegenstände erfolgt unter den auflösenden Bedingungen der Widerrufsvorbehalte gem. § 6³⁶ und § 8³⁷ und der Erklärung des Widerrufs (Mehrfachbedingung). Die Ausübung des Widerrufsrechts ist sowohl für die schuldrechtliche Verfügung (Schenkungen) als auch für die dingliche Übertragung auflösende Bedingung.
- (2) Mit Bedingungseintritt und Widerrufserklärung gehen die Vermögensgegenstände samt den auf Geschäftskonten geführten Guthaben und etwaigen Surrogate unentgeltlich und mit dinglicher Wirkung auf den Schenker über.
- (3) Dem Beschenkten ist bekannt, dass er nur mit Zustimmung des Schenkers über den Vermögensgegenstand dinglich verfügen kann.
- (4) Der Widerruf kann nur binnen einer Frist von 3 Monaten ausgeübt werden, nachdem der Schenker vom Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen des jeweiligen Widerrufsgrundes Kenntnis hat. Die Frist

beginnt im Falle des § 6 nicht vor Bestandskraft des Schenkungssteuerbescheides. Das Recht zur Ausübung des Widerrufs bei drohender Steuerfestsetzung bleibt unberührt.

- (5) Das Widerrufsrecht erlischt mit dem Ableben des Schenkers, es sei denn es geht auf einen pflichtteilsberechtigten Erben i.S.d. § 2303 Abs. 2 BGB über.
- (6) Entsprechend der gesetzlichen Regelung des § 29 Abs. 2 ErbStG behält der Beschenkte die gezogenen Nutzungen wie ein Nießbraucher. Er hat keinen Anspruch auf Erstattung von Aufwendungen für den übertragenden Vermögensgegenstand.

Soweit die vertraglichen Bestimmungen die Modalitäten des Rückforderungsrechts nicht eigenständig regeln, gelten die Regelungen gem. §§ 346 ff. BGB für das gesetzliche Rücktrittsrecht, also die Regeln des Bereicherungsrechts mit impraktikabler ex-tunc-Wirkung. Hiernach wären die vom Erwerber gezogenen Nutzungen und/oder eine teilentgeltlich gezahlte Leibrente zurück zu gewähren. Vertragliche Regelungen über erbrachte Aufwendungen und Zins- und Tilgungszahlungen sind demgegenüber erforderlich und zweckmäßig.³⁸ Die Erstattung von Aufwendungen und Ansprüche für geleistete Dienste sollten ausgeschlossen sein.

V. Zivilrechtliche Widerrufsründe

Der nachstehend formulierte Katalog der nicht steuerlichen, also der zivilrechtlichen Widerrufsründe ist nicht abschließender Natur. Die nicht steuerlichen Widerrufsründe lassen sich wie folgt typisieren:

- a. Fehlende Eignung des Beschenkten zur Fortführung durch den Erwerber (z.B. infolge Unfall, Tod, Demenz oder Erwerbsunfähigkeit),
- b. verhaltensbedingte Widerrufsründe (Verschwendungs-sucht, Alkohol- und Drogenabhängigkeit, Sektenzugehörigkeit, Betätigung in verfassungsfeindlichen Institutionen und andere Fälle fehlender Eignung),
- c. unzulässige Verfügungen über das geschenkte Betriebsvermögen oder Teile davon (Eigentumsübertragung, Nießbrauch, Verpfändung, Sicherungsübereignung) außer zu Umstrukturierungs- oder Reinvestitionszwecken,
- d. Fallgestaltungen unmittelbarer oder mittelbarer Beteiligung Dritter, die nicht Abkömmlinge sind, am übertragenden Betriebsvermögen, insbesondere in Folge Erbfalls oder schuldrechtlich als Pflichtteilsberechtigung oder Zugewinnausgleichsberechtigung im Scheidungsverfahren.

Gestaltung:

Aus Sicht der Gestaltungspraxis sollten die zivilrechtlichen Widerrufstatbestände als Ausnahmetatbestände formuliert sein und vorsorglich unter einen an Treu und Glauben

33 Vgl. *Larenz/Wolf*, Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechts, 8. Aufl., § 50 Rn. 73 ff.

34 Vgl. *Palandt/Ellenberger*, a. a. O., Rn. 1.

35 S. Fn. 27.

36 S. o. III.

37 S. u. V.

38 *Spiegelberger*, Vermögensnachfolge, Rn. 89, 90 m. w. N.

orientierten generalklauselartigen Rückausnahmegvorbehalt gestellt werden (s.u. Musterklausel § 8 Abs. 1 Satz 2).

Grundsätzlich ist anzuraten, dass die Übergeber Zurückhaltung üben sollten, um den Übernehmer aus der Sicht der Kooperationspartner und Gläubiger nicht in seiner Kreditwürdigkeit zu beeinträchtigen. Solche Kreditbremsen sind kontraproduktiv.

Folgende Klausel wird vorgeschlagen:

Formulierung:

§ 8 zivilrechtliche Widerrufsvorbehalte (Musterklausel):

- (1) Die Vertragsbeteiligten vereinbaren in Fällen des Abs. 2 zu Gunsten des Schenkers oder seines Nachfolgers im Recht den Vorbehalt eines Widerrufs. Der Widerruf ist gleichwohl unzulässig, soweit er sich ausnahmsweise unter Berücksichtigung des mit der jeweiligen Widerrufsklausel verfolgten Sicherungszwecks und der beteiligten Interessen als unverhältnismäßig und gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßend darstellt.
- (2) Der Widerruf ist vorbehaltlich Absatz 1 zulässig, wenn
 - a. der Beschenkte vor dem Schenker verstirbt, ohne eigene Abkömmlinge zu hinterlassen,
 - b. in Fällen gem. lit. a zwar Abkömmlinge vorhanden sind, diese jedoch noch minderjährig oder vom Beschenkten enterbt sind,
 - c. der Beschenkte erwerbsunfähig im Sinne der Vorschriften des gesetzlichen Rentenversicherungsrechts oder erwerbsunfähig und/oder der Beschenkte alkohol- oder drogenabhängig oder Mitglied einer Sekte oder diese nachhaltig unterstützt oder Mitglied einer verfassungsfeindlichen Vereinigung wird oder sich in sonstiger Weise zu diesen Vereinigungen bekennt,
 - d. ein gesetzlicher Widerrufsgrund wegen groben Undanks gegenüber dem Schenker oder einem nahen Angehörigen vorliegt (§ 530 BGB), eine Verarmung des Schenkers eintritt oder der Widerrufsgrund des § 527 BGB (Nichterfüllung einer Auflage) vorliegt,
 - e. der Beschenkte heiratet oder eine Lebenspartnerschaft eingeht, ohne zuvor in einer güterrechtlichen Vereinbarung das übertragene Betriebsvermögen gegenständlich beschränkt vom Zugewinnausgleich ausgenommen zu haben. Das gleiche gilt für den Erwerb eines Ehe- oder Lebenspartners von Todes wegen. Bei der Berechnung des Pflichtteils muss aufgrund vertraglicher Vereinbarung das übertragene Betriebsvermögen ausgenommen werden. Dies gilt auch für Wertzuwächse zwischen Übertragung des Betriebsvermögens und dem Anfall der Berechtigung bzw. Entstehen des Anspruchs des Ehe- oder Lebenspartners.

Schlussbetrachtung:

Die Interessenlage der Beteiligten der vorweggenommenen Erbfolge und die Sicherung der Unternehmenskontinuität erfordern regelmäßig die Vereinbarung von Widerrufsvorbehalten der Unternehmensnachfolge und die nähere vertragliche Ausgestaltung der Widerrufsfolgen unter situativer Ausschöpfung von Sicherungsmöglichkeiten gegen Zwischenverfügungen des Schenkers zugunsten eines gutgläubigen Zweiterwerbers.

Freie Widerrufsvorbehalte sind zivilrechtlich bedenklich und hindern den ertragssteuerlichen Übergang des Wirtschaftsgutes auf den Beschenkten gem. § 39 AO.³⁹ Die Schenkungssteuer fällt gem. § 7 ErbStG gleichwohl an.⁴⁰ Eine steuerliche Privilegierung des Betriebsvermögens gem. §§ 13a, 13b ErbStG findet nicht statt.

Im Falle des vertraglich vorbehaltenen Widerrufs erlischt die festgesetzte Steuer für die Vergangenheit gem. § 29 ErbStG und die Nutzungen stehen dem Beschenkten für den Zeitraum bis zum Widerruf zu.

Widerrufstatbestände sind als Ausnahmetatbestände zu formulieren. Steuermotivierte Widerrufsklauseln und deren Gestaltung gehören zum Umfang der Beratungspflicht des Kautelarjuristen. Die Vereinbarung von Widerrufsvorbehalten für ungewollte schenkungssteuerliche Folgen im Falle der Nichterfüllung der steuerlichen Privilegierungstatbestände ist zulässig. Die Widerrufsfolgen sind ergänzend zu regeln.

Zu den zivilrechtlichen Widerrufsvorbehalten gehören die Fallgestaltungen der unberechtigten Verfügungen über das zweckgebundene Betriebsvermögen, der Wegfall des Übertragungszweckes in Folge Tod, Geschäftsunfähigkeit oder nachträglich wegfallender persönlicher Zuverlässigkeit zur Unternehmensfortführung. Die steuerlichen Widerrufsfolgen sind auch und insbesondere im Verhältnis zu nahen Angehörigen zu regeln.

Zum Zwecke der Vermeidung unerwünschter Steuerfolgen lassen sich mit Rücksicht auf die gesamtschuldnerische Mithaftung des Schenkers gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG Widerrufsklauseln steuerlich rechtssicher gestalten. Selbst ein Widerruf in guter Absicht ist nicht rechtsmissbräuchlich i.S.d. § 42 AO.

³⁹ BFH, Urt. v. 05.06.1986 – IV R 53/82.

⁴⁰ Pauli (Fn. 4), ZEV 2013, 289 (294); BFH, Urt. v. 13.09.1989 – II R 67/86, NJW 1190, 1750.