

Rückwirkende Anpassung eines Vertrags als rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 AO

Gericht/Az:	Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 5.1.2023 9 K 162/21
Fundstelle:	EFG 2023 S. 470
Gesetz:	§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO
Streitfrage:	Kann eine fehlerhafte Beratung rückwirkend gerettet werden?

Häufig bemerkt man erst hinterher, dass man manches besser nicht gestaltet hätte. Ein solcher Fall lag dem dargestellten Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts zugrunde. Ohne die Erfolgsaussichten der Revision beurteilen zu wollen, möchten wir Sie dennoch auf das anhängige Verfahren (Az. IX R 4/23) hinweisen. Denn sollte die Revision erfolgreich sein, kann dies in vielen vermeintlichen Haftungsfällen ein Rettungsanker sein. Doch der Reihe nach. Zunächst betrachten wir den Sachverhalt des Streitfalls.

**Wichtige anhängige
Revision in
potenziellen
Haftungsfällen**

Im Fall des Besprechungsurteils wechselten Eheleute den Güterstand von Zugewinnsgemeinschaft in Gütertrennung. Den entstehenden Zugewinnausgleich, der aus schenkungsteuerlicher Sicht nicht zu besteuern ist, bediente der Ehemann teilweise damit, dass er auf seine Ehefrau Anteile i. S. des § 17 EStG übertrug. Im Vorfeld stimmte das Ehepaar mit dem Steuerberater ab, dass dies ohne Steuerbelastung möglich sei. Eine fatale Fehlauskunft, wie bekannt sein dürfte, denn der Zugewinnausgleich ist eine Forderung. Wird diese in privaten Sachwerten bezahlt, kann dies § 17, § 20 Abs. 2 oder § 23 EStG auslösen. So auch im Streitfall.

Sachverhalt

Nachdem das Finanzamt die Besteuerung nach § 17 EStG vorgenommen hat, wurde die notarielle Vereinbarung rückwirkend geändert; der Zugewinnausgleich sollte nun in bar geleistet werden. Die Frage war, ob diese rückwirkende Vertragsänderung auch steuerlich zu berücksichtigen ist.

Hierbei ist nach der bisherigen Rechtsprechung wie folgt zu differenzieren:

- Im Fall eines noch nicht vollständig erfüllten Kaufvertrags wirkt eine Veränderung der wertbestimmenden Umstände materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns zurück. Dabei ist es unerheblich, welche Gründe für die Minderung oder Erhöhung des (tatsächlich erzielten) Erlöses maßgebend waren¹. D. h. wenn der Vertrag noch nicht erfüllt ist, entfällt ggf. der Veräußerungsgewinn rückwirkend. Zumeist entsteht er nicht einmal, weil das wirtschaftliche Eigentum sodann regelmäßig noch nicht übergegangen ist.
- Verändert sich der Wert der Gegenleistung hingegen nach vollständiger Erfüllung der Gegenleistungspflicht, beeinflusst dies die Höhe des

**Wichtige
Differenzierung: Ist
der Vertrag bereits
umgesetzt?**

¹ BFH, Urteil v. 13.10.2015 IX R 43/14, BStBl 2016 II S. 212.

Veräußerungspreises grundsätzlich nicht mehr. Vereinbarungen, durch welche eine bereits erfüllte Gegenleistung noch einmal geändert wird, wirken nach der Rechtsprechung nur dann auf den Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns zurück, wenn der Rechtsgrund für die spätere Änderung im ursprünglichen Rechtsgeschäft bereits angelegt war². D. h. es muss dargelegt werden, dass die gewünschte steuerliche Auswirkung im ursprünglichen Rechtsgeschäft bereits angelegt war.

Während die Fälle der Fallgruppe a damit regelmäßig unproblematisch sind, kann in vollendeten Fällen (obige Fallgruppe b) häufig der Fall nicht mehr gerettet werden.

**Wichtigkeit der
Präambeln!**

Praxishinweis

Die vorstehenden Ausführungen sind der Grund, warum wir regelmäßig bei Gestaltungen zu einer Präambel raten, in der die gewünschte steuerliche Auswirkung dargestellt wird. Damit wird klargestellt, dass die gewünschte steuerliche Auswirkung im ursprünglichen Rechtsgeschäft bereits angelegt war. Tritt diese nun nicht ein, besteht rechtlich die Möglichkeit der Rückabwicklung.

Im Urteilsfall war das Rechtsgeschäft bereits verwirklicht, die Anteile an der Kapitalgesellschaft auf die Ehefrau übertragen. Eine Präambel oder anderweitig Hinweise auf die geplante steuerneutrale Übertragung der Anteile i. S. des § 17 EStG waren im Vertrag nicht ersichtlich. Einzig die Aussage der beteiligten Parteien, dass im Vorfeld der Sachverhalt vonseiten des Steuerberaters - rechtsfehlerhaft - als steuerneutral gewertet wurde, lag vor.

**Fehlerhafte
steuerliche
Auskunft
ausreichend?**

Etwas überraschend kam das FG zum Ergebnis, dass offensichtlich eine Rückabwicklung des Vertrags möglich sei. Im vorliegenden Fall ließen sich die Eheleute gemeinsam vom Steuerberater zu der Frage beraten, ob die geplante Übertragung der GmbH-Anteile Einkommensteuer auslöst. Nachdem der Steuerberater dies verneinte, gingen die Eheleute von fehlerhaften Umständen aus, als sie den Ehevertrag schlossen. Dies genüge als Grundlage dafür, dass der ursprüngliche Vertrag mit Rückwirkung abgewickelt werden kann.

**Revision muss
beobachtet werden!**

Praxishinweis

Das Ergebnis überrascht und ist u. E. für fehlgeschlagene Beratungen von enormer Bedeutung. Wir raten Ihnen dazu, aktuelle Fälle, die auf Falschberatungen zurückzuführen sind, nicht bestandskräftig werden zu lassen. Sollte der BFH im Revisionsverfahren (Az. IX R 4/23) der

² BFH, Urteile v. 6.12.2016 IX R 49/15, BStBl 2017 II S. 673; v. 13.10.2015 IX R 43/14, BStBl 2016 II S. 212; v. 23.5.2012 IX R 32/11, BStBl 2012 II S. 675; v. 19.8.2003 VIII R 67/02, BStBl 2004 II S. 107; v. 14.6.2005 VIII R 14/, BStBl 2006 II S. 15.

Argumentation des Finanzgerichtes folgen, kann dies in vielen Fällen dazu führen, dass durchgeführte fehlerhafte Gestaltungen rückwirkend in den Ursprungszustand gerettet werden können³.

Impressum

www.neufang-akademie.de

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie), der Veröffentlichung im Internet sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.
Neufang Akademie, Leibnizstr. 5, 75365 Calw, Tel. 07051/931160, Telefax 07051/9311699, E Mail info@neufang-akademie.de, www.neufang-akademie.de

³ Vgl. ebenso Korn, Kösdli 2023 S. 23205.