

BFH v. 23.09.2025 - II R 19/24, BeckRS 2025, 36513

## Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

11.05.2026

### Leitsatz

1. § 7 Abs. 8 Satz 1 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) fingiert eine Schenkung. Die Vorschrift enthält kein subjektives Tatbestandsmerkmal, weder in Gestalt eines Bewusstseins der Unentgeltlichkeit noch einer Bereicherungsabsicht (Anschluss an das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10.04.2024 - II R 22/21, BStBl. II 2025, 356).
2. Besteht die Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG in der Abtretung eines GmbH-Anteils, stimmt der Ausführungszeitpunkt im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG grundsätzlich mit dem Zeitpunkt, zu dem die Abtretung zivilrechtlich wirksam wird, überein. Ob die Leistung zu einer Werterhöhung der Anteile der Gesellschafter geführt hat, ist auf diesen Zeitpunkt bezogen zu prüfen.
3. Ist ein Abtretungsvertrag aufgrund des Handelns eines vollmachtlosen Vertreters nach § 177 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) schwebend unwirksam, entsteht die Schenkungsteuer erst mit der nach § 184 Abs. 1 BGB erforderlichen Genehmigung. Die zivilrechtliche Rückwirkung der Genehmigung hat schenkungsteuerrechtlich keine Bedeutung.

### Sachverhalt

Der Kläger, sein Bruder B und deren Vater V waren als Gesellschafter an der A-GmbH beteiligt, wobei der Kläger und B jeweils 30 % und V 40 % des Stammkapitals hielten. Mit notariellem Vertrag vom 15.01.2013 verpflichtete sich B, seine Beteiligung im Nennwert von 30.000 € mit Wirkung zum 01.11.2017 an die A-GmbH oder einen von ihr zu benennenden Dritten zu veräußern. Bis zum Wirksamwerden der Übertragung verblieb B Gesellschafter; insbesondere standen ihm weiterhin Gewinnbezugs- und Stimmrechte zu. Der Kaufpreis wurde auf 2.100.000 € festgelegt, wobei etwaige Gewinnausschüttungen bis zum 31.10.2017 preisreduzierend berücksichtigt werden sollten; der verbleibende Betrag war am 02.11.2017 fällig. Der Vater V verstarb noch im Jahr 2013.

Die dingliche Umsetzung erfolgte erst später: Mit notariellem Vertrag vom 31.01.2018 erklärte der Kläger als vollmachtloser Vertreter des B die Abtretung des Geschäftsanteils an die A GmbH und nahm diese zugleich als inzwischen alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der Gesellschaft an. B genehmigte diese Erklärung am 29.05.2018 notariell.

Das Finanzamt (FA) qualifizierte den Vorgang als gemischte Schenkung i.S.d. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG und setzte unter Ansatz eines deutlich über dem vereinbarten Kaufpreis liegenden Anteilswerts Schenkungsteuer gegenüber dem Kläger fest, wobei es als Ausführungszeitpunkt auf den 01.11.2017 (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) abstellte. Der Kläger wandte hiergegen im Einspruchsverfahren im Wesentlichen ein, zwischen ihm und B habe aufgrund eines nachhaltigen Zerwürfnisses kein Schenkungswille bestanden; zudem sei der Kaufpreis aus damaliger Sicht angemessen gewesen.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und hob die Steuerfestsetzung auf. Es ging davon aus, dass die Zuwendung erst mit Genehmigung der Abtretung am 29.05.2018 ausgeführt worden sei und es im Übrigen an

einem für § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG erforderlichen Bewusstsein des B hinsichtlich einer unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Vermögensübertragung fehle. Hiergegen richtet sich die Revision des FA, welches geltend macht, dass § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG kein Bewusstsein der Unentgeltlichkeit der Leistung verlange.

## Entscheidung

Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils.

Der BFH betont zunächst – in Übereinstimmung mit seiner bisherigen Rechtsprechung (Beschl. vom 06.06.2025 – II B 43/24 (AdV) – fest, dass die Vorschrift des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG eine Schenkung des an eine Kapitalgesellschaft Leistenden an den mittelbar oder unmittelbar beteiligten (Mit-)Gesellschafter, dessen Geschäftsanteil durch die Leistung eine Werterhöhung erfährt, fingiere. Die Abtretung eines GmbH-Anteils an die GmbH selbst (sog. Erwerb eigener Anteile) stelle eine solche Leistung an die Gesellschaft i.S.d. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG dar.

Allerdings stellt der Senat – abweichend zur Vorinstanz – fest, dass der Tatbestand des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG kein subjektives Element enthalte. Es sei weder ein Bewusstsein der Unentgeltlichkeit noch eine Bereicherungsabsicht erforderlich. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG stelle einen selbstständigen Erwerbstatbestand dar, der eine Schenkung unabhängig von den Merkmalen des schenkungsteuerrechtlichen Grundtatbestands des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG fingiere. Dies ergebe sich insbesondere aus dem Wortlaut der Norm („als Schenkung gilt“), der nicht auf den Grundtatbestand verweist, sowie aus der systematischen Stellung in Abs. 8 des § 7 ErbStG.

Gegenstand der Zuwendung nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG sei die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Erforderlich für eine solche Werterhöhung sei, dass der Wert des Anteils des Bedachten nach der Leistung des Zuwendenden an die Gesellschaft den Wert des Anteils vor der Leistung übersteigt. Die Darlegungs- und Beweislast für den Eintritt der Werterhöhung als steuerbegründender Tatsache trage das Finanzamt.

Stichtag für die Wertermittlung sei gemäß § 11 ErbStG der Zeitpunkt der Steuerentstehung, welcher bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG übereinstimme. Ausführungszeitpunkt im Falle der Abtretung eines GmbH-Anteils sei grundsätzlich der Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit (Abschluss des not. Abtretungsvertrages). Ist der Abtretungsvertrag wegen Handelns eines vollmachtlosen Vertreters gemäß § 177 Abs. 1 BGB zunächst schwebend unwirksam, entstehe die Schenkungsteuer erst mit der nach § 184 Abs. 1 BGB erforderlichen Genehmigung durch den Vertretenen. Die zivilrechtliche Rückwirkung der Genehmigung sei schenkungsteuerrechtlich unbeachtlich, da sie den tatsächlichen Geschehensablauf nicht verändere.

Im Streitfall habe die Vorinstanz versäumt, die fehlenden Feststellungen zum Vorliegen einer Werterhöhung i.S.d. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG auf den 29.05.2018 selbst zu treffen. Dies sei Teil der Sachaufklärungspflicht des Gerichts nach § 76 Abs. 1 S. 1 FGO. Das FG habe den angefochtenen Bescheid und die Einspruchsentscheidung zu Unrecht aufgehoben, ohne dem FA Gelegenheit zu geben, die Wertermittlung auf den 29.05.2018 nachzuholen. Mangels Spruchreife war die Sache daher an das FG zurückzuverweisen.

Abschließend weist der BFH darauf hin, dass eine Werterhöhung i.S.d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG bei gegenseitigen Leistungen regelmäßig ausscheide, wenn die Parteien unter fremdüblichen Bedingungen nachvollziehbar davon ausgegangen sind, dass ihre Leistungen insgesamt ausgeglichen sind. Fehleinschätzungen aufgrund beschränkter Erkenntnismöglichkeiten bei der Preisfindung „im gewöhnlichen Geschäftsverkehr“ seien dabei unschädlich. Im Streitfall habe das FG daher unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob die Beteiligten auch im maßgeblichen Zeitpunkt (29.05.2018) noch von einer Ausgeglichenheit ausgehen konnten. Dabei sei insbesondere zu berücksichtigen, dass den Parteien bereits bei Vertragsschluss im Jahr 2013 bekannt war, dass Wirksamkeit und Vollzug der Vereinbarung erst im November 2017 eintreten sollten.

Prof. Dr. Heribert Heckschen  
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12  
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0  
Fax 0351 473 05 10

## Praxishinweis

Der II. Senat bestätigt an zahlreichen Stellen seine bisherige Rechtsprechung über die weite Auslegung des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG als rein objektiven Fiktionstatbestand unabhängig von einem subjektiven Schenkungswillen (BFH, Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21; vgl. auch zum Leistungsbegriff). Die Rechtsprechung des BFH führt aufgrund der streng objektivierten Betrachtungsweise zu einer deutlichen Ausweitung des Anwendungsbereichs des § 7 Abs. 8 ErbStG und in der Folge zu einer Erhöhung des Risikos, dass in einer Vielzahl von gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen Schenkungssteuer anfällt. (Teil-)Unentgeltliche Leistungen an eine Kapitalgesellschaft wie Anteilsübertragungen, Einziehungen oder vergleichbare Umstrukturierungen im Gesellschafterkreis können im Einzelfall eine steuerpflichtige Werterhöhung bei den verbleibenden Gesellschaftern auslösen. Derartige Vorgänge sollten im Hinblick auf eine mögliche Schenkungssteuerpflicht - wie ein „Compliance-Checkpunkt“ - frühzeitig geprüft und vorsichtshalber beim Finanzamt (Schenkungsstelle) angezeigt werden.

Fehlende Schenkungsabsicht stellt keine tragfähige Argumentation (mehr) gegen eine Besteuerung nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG dar. Lediglich bei der Frage der Werterhöhung ist in subjektiver Hinsicht zu berücksichtigen, ob die Beteiligten bei einem gegenseitigen Vertrag davon ausgehen durften, dass Leistung und Gegenleistung im maßgeblichen Zeitpunkt der Steuerentstehung ausgeglichen sind. Ist dies der Fall, kommt eine „Enthftung“ in Betracht. Fallen Signing und Closing also zeitlich auseinander, empfiehlt sich für die Gestaltungspraxis eine nachvollziehbare Dokumentation der „Fremdüblichkeit“ des Leistungsaustausches, der wirtschaftlichen Hintergründe sowie der Kaufpreismittlung.