

BFH v. 10.04.2024 - II R 22/21, BeckRS 2024, 23327

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

17.12.2024

Leitsatz

1. Leistung iSd § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das die Hingabe von Vermögen bewirkt. Auch die Abtretung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft an diese selbst erfüllt den Leistungsbegriff.
2. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG fingiert eine Schenkung. Die Freigebigkeit der Leistung an die Gesellschaft ist anders als beim Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht Voraussetzung für die Steuerbarkeit.
3. Die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft iSd § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG ist nach den Regeln des § 11 BewG zu ermitteln. Dazu ist der gemeine Wert des Anteils des Bedachten vor der Leistung an die Gesellschaft mit dem gemeinen Wert dieses Anteils nach der Leistung zu vergleichen.
4. Der gemeine Wert der (teil-)unentgeltlich bewirkten Leistung bildet die Obergrenze für die Werterhöhung des Anteils nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG.

Sachverhalt

Der Kläger, seine drei Kinder, seine beiden Brüder und deren jeweils zwei Kinder wurden zu je 1/10 Erben der D. Teil des Nachlasses war ein Geschäftsanteil an der T GmbH. Die übrigen Anteile hielt die H KG, deren Kommanditisten zugleich die drei Brüder waren. Mit notariellem Abtretungs- und Kaufvertrag vom 10. Oktober 2013 veräußerten die Miterben ihren Geschäftsanteil zu einem Kaufpreis von 300.000 EUR an die T GmbH. Das Finanzamt jedoch stellte in einem Feststellungsbescheid vom 27. April 2017 den Wert des veräußerten Geschäftsanteils mit 1.819.176 EUR fest und ging in Höhe der Differenz zwischen Kaufpreis und festgestelltem Wert von einer Schenkung gemäß § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG der nicht an der H KG beteiligten Miterben zugunsten der Kommanditisten der H KG aus und setzte Schenkungsteuer gegen den Kläger fest. Die Steuerbegünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG gewährte es nicht. Einspruch und Klage des Klägers blieben jeweils erfolglos.

Entscheidung

Die Revision war begründet. Der BFH hob das Urteil auf und verwies die Sache zurück an das FG. Das FG habe § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG unzutreffend ausgelegt.

Nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG gilt die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung, wenn diese durch die Leistung einer anderen Person an die Gesellschaft erzielt wird. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG fingiere damit eine Schenkung und verdränge als Spezialtatbestand den Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Die gleichzeitige mögliche Erfüllung von § 17 Abs. 1 S. 2 EStG ändere an der Schenkung nichts.

Das FG habe zutreffend angenommen, dass die Anteilsabtretung durch die Miterben eine Leistung an die T



Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

GmbH im Sinne des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG darstelle, wobei die Perspektive des Zuwendenden entscheidend sei. Eine freigebige Vermögensverschiebung hingegen sei im Unterschied zum schenkungsrechtlichen Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht erforderlich, da es für die Steuerbarkeit nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG allein auf die Werterhöhung der Anteile an der Gesellschaft ankomme, die ein unmittelbar oder mittelbar beteiligter Gesellschafter durch die Leistung des Zuwendenden an die Gesellschaft erlangt. Die Höhe der Bereicherung im Falle des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG richte sich auch bei einer mittelbaren Beteiligung an der Gesellschaft nach der Werterhöhung des Anteils des Bereicherten, wobei die Bereicherung nicht höher sein könne als der gemeine Wert der (teil-)unentgeltlich bewirkten Leistung. Der gemeine Wert der bewirkten Leistung bestimme sich nach der Differenz zwischen dem gemeinen Wert des Anteils und dem hierfür von der GmbH gezahlten Entgelt, wobei die Frage, ob die Gegenleistung für die Übertragung eines Geschäftsanteils wertadäquat oder unentgeltlich sei, vom Preis abhängen, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt werden könne, es sei denn, es bestünde wie vorliegend ein offensichtliches Missverhältnis.

Das FG habe jedoch rechtsfehlerhaft angenommen, dass die Werterhöhung der Anteile an der T GmbH i.S.d. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG „denklogisch“ mit dem Wert des teilweise unentgeltlich auf die Gesellschaft übertragenen Geschäftsanteils korrespondiere. Hierbei handele es sich aber lediglich um eine Obergrenze für die Werterhöhung i.S.d. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG. Es sei vielmehr in jedem Einzelfall festzustellen, ob die Leistung an die Gesellschaft tatsächlich zu einer Werterhöhung von Anteilen an der Kapitalgesellschaft geführt hätte.

Eine Werterhöhung von Anteilen an der Kapitalgesellschaft i.S.d. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG liege nur dann vor, wenn der gemeine Wert des Anteils des Bedachten nach der Leistung des Zuwendenden an die Gesellschaft den gemeinen Wert des Anteils vor der Leistung übersteige. Die Bewertung habe jeweils nach den in § 11 Abs. 2 und 3 BewG enthaltenen Regeln zu erfolgen. Bei dem Erwerb von eigenen Anteilen durch eine GmbH sei zu beachten, dass das Gesellschaftsvermögen der GmbH nur noch in den Geschäftsanteilen der verbliebenen Gesellschafter reflektiert werde. Daraus könne sich eine Werterhöhung der Anteile der verbliebenen Gesellschafter i.S.d. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG ergeben, da eine Wertverschiebung zu Lasten der eigenen und zu Gunsten der übrigen Gesellschaftsrechte stattfände. Das FG müsse aber konkrete Feststellungen hinsichtlich einer möglichen Werterhöhung der Anteile an der T GmbH treffen. Diese wäre nicht nach den §§ 13a, 13b ErbStG begünstigt.

Praxishinweis

Der II. Senat des BFH präzierte in seinem aktuellen Urteil die Voraussetzungen des fiktiven Schenkungsteuertatbestands gemäß § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG neben § 7 Abs. 7 S. 1 ErbStG. Er stellte klar, dass dieser Fiktionstatbestand unabhängig vom Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG auszulegen und der Begriff der „Leistung“ weit zu verstehen sei, was dem gesetzgeberischen Ziel diene, eine Gesetzeslücke bei disquotalen Einlagen zu schließen. Die Werterhöhung ist entscheidend für die Besteuerung und kann mithilfe eines Vergleichs des Anteilswerts vor und nach der Leistung nachvollziehbar ermittelt werden.