

Urteil vom 23. September 2025, II R 19/24

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

ECLI:DE:BFH:2025:U.230925.IIR19.24.0

BFH II. Senat

ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 7 Abs 8 S 1, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 2, ErbStG § 11, BGB § 177 Abs 1, BGB § 184 Abs 1, BGB § 398 S 2, BGB § 413

vorgehend FG Münster, 23. Mai 2024, Az: 3 K 2585/21 Erb

Leitsätze

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.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 23.05.2024 - 3 K 2585/21 Erb aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), sein Bruder B und sein Vater V waren Gesellschafter der A GmbH. Die Brüder hielten jeweils 30 % und V hielt 40 % des Stammkapitals der Gesellschaft.
- 2 Am 15.01.2013 schlossen der Kläger, B und V einen notariellen Vertrag, wobei der Kläger und B die A GmbH als gesamtvertretungsberechtigte Geschäftsführer vertraten. Der Vertrag hatte folgenden Inhalt:

"II. Verkauf und Abtretung von Geschäftsanteilen

1. ... [B] verkauft hiermit seine ... Beteiligungen an ... [der] Firma [A GmbH] im Nennwert von 30.000,00 EUR ... an die Firma [A GmbH] oder einen von ihr zu benennenden Dritten.

2. Der Verkauf erfolgt mit Wirkung zum 01.11.2017.

Bis zu diesem Zeitpunkt verbleibt [B] zivilrechtlich und wirtschaftlich Gesellschafter der vorbezeichneten Gesellschaften. Insbesondere steht ihm das Gewinnbezugsrecht und auch das Stimmrecht an den verkauften Beteiligungen zu. ...

3. Die Kaufpreise betragen für die nachfolgend aufgeführten Beteiligungen [A GmbH] 2.100.000,00 EUR.

Sofern in der Zeit zwischen der Beurkundung dieses Vertrages und dem 31.10.2017 Gewinnausschüttungen erfolgen ..., mindert sich der unter Ziff. 3a) genannte Kaufpreis um die erfolgten Gewinnausschüttungen ... Der danach verbleibende maßgebliche Kaufpreis ist am 02.11.2017 fällig. ...

4. [B] und [der Kläger] nehmen diesen Kauf im Namen der [A GmbH] an.

...

7. Die Firma [A GmbH] ist in ihrer Eigenschaft als Käuferin der Anteile berechtigt, innerhalb eines Monats vor dem Verkaufs-Stichtag, d.h. bis zum 30.09.2017, einen oder mehrere Dritte zu benennen, der bzw. die die verkauften Geschäftsanteile erwerben. ...

Sollten der oder die benannten Dritten nicht rechtzeitig vor dem 01.11.2017 einen schuldrechtlichen Vertrag zu den Bedingungen dieses Kaufvertrages ... abschließen ..., so bleibt es bei der Verpflichtung der Firma [A GmbH] aus diesem Vertrag."

- 3 V verstarb am xx.xx.2013.
- 4 Mit notariellem Vertrag vom 31.01.2018 erklärte der Kläger als vollmachtloser Vertreter des B die Abtretung des mit Wirkung zum 01.11.2017 verkauften Anteils an der A GmbH an diese. Zugleich nahm er die Abtretung als zwischenzeitlich alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der A GmbH an. B genehmigte die Abtretungserklärung des Klägers am 29.05.2018 vor einem Notar.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ging von einer gemischten Schenkung des B an den Kläger aus und setzte mit Bescheid vom 07.01.2020 Schenkungsteuer in Höhe von 3.809.015 € auf den 01.11.2017 gegen den Kläger fest. Dabei brachte das FA den Wert des Erwerbs mit 10.902.993 € zum Ansatz; dem Ertragswert des abgetretenen Anteils am 01.11.2017 in Höhe von 11.802.993 € stand nach seiner Auffassung --unter Berücksichtigung anzurechnender Gewinnausschüttungen in Höhe von 1.200.000 €-- ein Kaufpreis von 900.000 € gegenüber.
- 6 Mit dem Einspruch machte der Kläger im Wesentlichen geltend, B habe keinen Schenkungswillen besessen, da er und B zerstritten gewesen seien. 2012 sei es zu einem nachhaltigen Zerwürfnis zwischen ihnen gekommen, weshalb B das Unternehmen endgültig verlassen habe. Der vereinbarte Kaufpreis sei nach den bei Abschluss des Kaufvertrags vorhandenen Erkenntnissen ausgewogen gewesen.
- 7 Das Feststellungsfinanzamt ermittelte die Werterhöhung des Anteils des Klägers auf den 01.11.2017 mit 9.688.833 € (30 % des Werts der Anteile an der A GmbH). Daraufhin setzte das FA die Schenkungsteuer mit Einspruchsentscheidung vom 15.09.2021 auf 3.069.080 € herab und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Nach Klageerhebung hat das FA die Einspruchsentscheidung wegen eines Schreibfehlers nach § 129 der Abgabenordnung mit Änderungsbescheid vom 27.01.2022 berichtigt.
- 8 Das Finanzgericht (FG) hat den Schenkungsteuerbescheid und die Einspruchsentscheidung aufgehoben. Die Rechtswidrigkeit der Bescheide ergebe sich bereits daraus, dass das FA für den Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes --ErbStG--) keine Werterhöhung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ermittelt habe. Die Zuwendung sei erst mit der Genehmigung der Abtretungserklärung am 29.05.2018 ausgeführt worden. Darüber hinaus habe B nicht in dem Bewusstsein gehandelt, für die Anteilsabtretung keine gleichwertige Gegenleistung zu erhalten. Der Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG verlange aber ein solches Bewusstsein. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1619 veröffentlicht.
- 9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Bundesrechts. Es macht geltend, § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG verlange kein Bewusstsein der Unentgeltlichkeit der Leistung (Verweis auf R E 7.5 Abs. 14 Satz 1 bis 3 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019 vom 16.12.2019, BStBl I 2019, Sondernummer 1/2019 --ErbStR 2019--). Anders als im Satz 2 finde sich im Wortlaut des Satzes 1 keine subjektive Komponente. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe in dem

Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21 (BStBl II 2025, 356) entschieden, dass eine Freigebigkeit der Leistung im Rahmen des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG nicht erforderlich sei. Ungeachtet dessen liege im Streitfall das Bewusstsein der Unentgeltlichkeit beziehungsweise Teilentgeltlichkeit vor, da B mit Rücksicht auf die familiäre Situation und um die Unternehmensgruppe nicht zu gefährden einen deutlich zu niedrigen Kaufpreis vereinbart habe.

- 10 Das FA beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 11 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Er teilt die Auffassung des FG, dass § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG einen Schenkungswillen voraussetze. Bei der Norm handele es sich nicht um einen selbständigen Erwerbstatbestand, der eine Schenkung unabhängig vom Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 fingiere. Vielmehr ersetze die Fiktion lediglich das Erfordernis einer substanziellen Vermögensverschiebung zwischen Leistendem und bedachtem Gesellschafter. Daher bedürfe es --wie beim Grundtatbestand-- eines Bewusstseins des Leistenden, zu der Vermögenshingabe weder rechtlich verpflichtet zu sein noch dafür eine mit der Leistung im Zusammenhang stehende gleichwertige Gegenleistung zu erhalten. Dieses Bewusstsein habe B gefehlt. B und der Kläger seien unter fremdüblichen Bedingungen übereinstimmend davon ausgegangen, dass die Leistungen insgesamt ausgeglichen gewesen seien (Verweis auf BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21, BStBl II 2025, 356, Rz 25, und R E 7.5 Abs. 12 Satz 9 ErbStR 2019). Sie hätten auch kein Interesse an der Aufnahme einer Kaufpreisanpassungsklausel in den Vertrag gehabt, da sie die künftige Entwicklung des Betriebs unterschiedlich eingeschätzt hätten: B habe eine Minderung, der Kläger eine Erhöhung des Kaufpreises befürchtet. Die ab 2013 entstandenen Wertsteigerungen der Anteile beruhten allein auf der Tätigkeit des Klägers, da B den Betrieb nach dem Jahr 2012 nicht mehr betreten habe. Durch seine Tätigkeit habe der Kläger, wenngleich er ein Geschäftsführergehalt bezogen habe, selbst Leistungen an die Gesellschaft erbracht, die zu einer den Beteiligungsverhältnissen entsprechenden Werterhöhung der Anteile aller Gesellschafter geführt hätten. Daher sei bereits keine steuerbare Leistung des B im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG gegeben (Verweis auf R E 7.5 Abs. 11 Satz 4 ErbStR 2019). Zudem vertritt der Kläger die Ansicht, B habe mit Abschluss des Kaufvertrags vom 15.01.2013 das wirtschaftliche Eigentum an seinem Geschäftsanteil auf ihn übertragen. Dieser Vorgang sei zum 15.01.2013 gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbar und gemäß den §§ 13a, 13b ErbStG von der Steuer befreit.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass der Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ein Bewusstsein der Unentgeltlichkeit verlangt. Die Entscheidung stellt sich auch nicht gemäß § 126 Abs. 4 FGO aus anderen Gründen als richtig dar. Da das FG --aus seiner Sicht zutreffend-- keine Feststellungen zum Vorliegen der Werterhöhung getroffen hat, kann der Senat nicht abschließend entscheiden.
- 14 1. Nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG gilt als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt. Die Vorschrift fingiert eine Schenkung des an eine Kapitalgesellschaft Leistenden an den mittelbar oder unmittelbar beteiligten (Mit-)Gesellschafter, dessen Geschäftsanteil durch die Leistung eine Werterhöhung erfährt (BFH-Beschluss vom 06.06.2025 - II B 43/24 (AdV), BStBl II 2025, 703, Rz 25).
- 15 a) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Abtretung des GmbH-Anteils des B an die A GmbH eine Leistung an diese Gesellschaft darstellt.
- 16 aa) Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist grundsätzlich jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das die Hingabe von Vermögen des Zuwendenden bewirkt. Gegenstand der Leistung können Sachen, Rechte und andere Vermögensgegenstände sein, die übertragen, abgetreten oder belastet werden oder auf die der Zuwendende verzichtet (BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21, BStBl II 2025, 356, Rz 15). Für die Einordnung eines Vorgangs als Leistung ist die Perspektive des Zuwendenden maßgebend. Die Abtretung eines Geschäftsanteils an einer GmbH

erfüllt den Leistungsbegriff des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG daher auch dann, wenn die GmbH den Anteil selbst erwirbt (Erwerb eigener Anteile), denn der Abtretende gibt aus seiner Perspektive einen verkehrsfähigen, werthaltigen Gegenstand hin (vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21, BStBl II 2025, 356, Rz 16).

- 17** bb) Das FG hat daher zu Recht entschieden, dass es sich bei der Abtretung des Anteils an der A GmbH durch notariellen Vertrag vom 31.01.2018 an die A GmbH selbst um eine Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG handelt. Für diese Beurteilung wäre es unerheblich, wenn --wie vom Kläger vorgetragen-- die seit 2013 eingetretenen Wertsteigerungen der Anteile an der A GmbH allein auf seiner Tätigkeit beruhten. Zwar geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die Entscheidung, ob eine Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG vorliegt, im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu treffen sei (vgl. R E 7.5 Abs. 11 Satz 3 ErbStR 2019). Eine steuerbare Leistung sei danach nicht gegeben, sofern auch die anderen Gesellschafter in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang Leistungen an die Gesellschaft erbrächten, die insgesamt zu einer den Beteiligungsverhältnissen entsprechenden Werterhöhung der Anteile aller Gesellschafter führten (vgl. R E 7.5 Abs. 11 Satz 4 ErbStR 2019). Die Tätigkeit des Klägers ist insoweit aber bereits deshalb unbeachtlich, weil er seine Arbeitskraft der A GmbH --nach seinem Vorbringen-- gegen ein Geschäftsführergehalt zur Verfügung gestellt hat. Ob und in welchem Umfang § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG tatsächlich eine Gesamtbetrachtung verlangt und im Rahmen welchen Tatbestandsmerkmals ("Leistung" oder "Werterhöhung von Anteilen") diese vorzunehmen ist, kann daher dahinstehen.
- 18** b) Das FG hat aber zu Unrecht angenommen, dass die Verwirklichung des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ein Bewusstsein der Unentgeltlichkeit erfordert. Die Norm enthält kein subjektives Element, weder in Gestalt eines Bewusstseins der Unentgeltlichkeit noch einer Bereicherungsabsicht.
- 19** aa) § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG modifiziert nicht lediglich den Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, indem er auf die substanzielle Vermögensverschiebung zwischen dem Leistenden (Zuwendenden) und dem bedachten Gesellschafter verzichtet. Die Vorschrift stellt vielmehr einen selbständigen Erwerbstatbestand dar, der eine Schenkung unabhängig von den Merkmalen des schenkungsteuerrechtlichen Grundtatbestands fingiert (vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21, BStBl II 2025, 356, Rz 19). Dies folgt aus dem Wortlaut der Vorschrift, der mit der Formulierung "Als Schenkung gilt" beginnt und nicht auf den Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG verweist. Auch die systematische Stellung der Regelung im Anschluss an Abs. 7 im Abs. 8 des § 7 ErbStG spricht für das Vorliegen eines selbständigen Erwerbstatbestands.
- 20** bb) § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG enthält selbst kein subjektives Element. Die Vorschrift knüpft insbesondere nicht an den Begriff der Freigebigkeit an (vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21, BStBl II 2025, 356, Rz 17), aus dem Rechtsprechung und Schrifttum die Notwendigkeit eines Bewusstseins der Unentgeltlichkeit für den Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ableiten (vgl. BFH-Urteil vom 01.07.1992 - II R 12/90, BFHE 168, 390, BStBl II 1992, 925, unter II.1.b aa). Anders als das FG ausgeführt hat, lässt sich die Erforderlichkeit eines solchen Bewusstseins auch nicht mit dem Haftungscharakter des § 20 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 ErbStG (vgl. Nichtannahmebeschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 18.12.2012 - 1 BvR 1509/10, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2013, 258), gemäß dem auch der Schenker Schuldner der Schenkungsteuer ist, und der Anzeigepflicht des Schenkers nach § 30 Abs. 2 ErbStG begründen. Ungeachtet der Stellung des Schenkers als Steuerschuldner und Anzeigepflichtiger verzichten auch andere Schenkungstatbestände auf ein subjektives Merkmal (z.B. § 7 Abs. 7 ErbStG, vgl. BFH-Urteil vom 17.11.2021 - II R 21/20, BFHE 275, 349, BStBl II 2022, 500, Rz 17).
- 21** cc) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Es war der Auffassung, dass der Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG nicht erfüllt sei, da B als Zuwendender nicht in dem Bewusstsein gehandelt habe, für die Übertragung der Anteile an der A GmbH keine entsprechende Gegenleistung zu erhalten. Ein Bewusstsein der Unentgeltlichkeit ist jedoch nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG nicht erforderlich.
- 22** 2. Die Entscheidung erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO) und ist daher aufzuheben.
- 23** a) Das FG hat zwar zutreffend angenommen, dass maßgeblicher Bewertungsstichtag der 29.05.2018 und nicht wie vom FA vertreten der 01.11.2017 ist und das FA eine Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG auf diesen Zeitpunkt nicht dargelegt hat.
- 24** aa) Gegenstand der Zuwendung nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Voraussetzung für eine solche Werterhöhung ist, dass der gemeine Wert des Anteils des

Bedachten nach der Leistung des Zuwendenden an die Gesellschaft den gemeinen Wert des Anteils vor der Leistung übersteigt (BFH-Beschluss vom 06.06.2025 - II B 43/24 (AdV), BStBl II 2025, 703, Rz 26). Besteht die Leistung in der Abtretung eines GmbH-Anteils an die GmbH, kann sich eine Werterhöhung der Anteile der verbliebenen Gesellschafter daraus ergeben, dass die Mitgliedschaftsrechte der GmbH aus einem eigenen Anteil ruhen; es findet eine Wertverschiebung zu Lasten der eigenen Anteile der GmbH und zu Gunsten der übrigen Gesellschaftsrechte statt (BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21, BStBl II 2025, 356, Rz 29). Ob die Abtretung an die Gesellschaft tatsächlich zu einer Werterhöhung bei den Anteilen an dieser geführt hat, ist in jedem Einzelfall festzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21, BStBl II 2025, 356, Rz 27). Die Feststellungslast (objektive Beweislast) für den Eintritt der Werterhöhung als steuerbegründender Tatsache trägt das Finanzamt (BFH-Beschluss vom 06.06.2025 - II B 43/24 (AdV), BFH/NV 2025, 1232, Rz 26).

- 25** bb) Für die Wertermittlung ist gemäß § 11 ErbStG der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend. Die Steuer entsteht bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). 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.
- 26** cc) Zur dinglichen Übertragung von Geschäftsanteilen durch Gesellschafter bedarf es gemäß § 15 Abs. 3 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) eines in notarieller Form geschlossenen Abtretungsvertrags. Dies gilt auch für Abtretungen an die GmbH nach § 33 Abs. 2 GmbHG (Bayer in Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 22. Aufl., § 15 Rz 37; Seibt in Scholz, GmbHG, 13. Aufl., § 15 Rz 97). Leidet der Abtretungsvertrag nicht an Wirksamkeitsmängeln, geht der Geschäftsanteil gemäß § 413 i.V.m. § 398 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) mit Vertragsschluss auf den Erwerber über.
- 27** dd) Ist der Abtretungsvertrag aufgrund des Handelns eines vollmachtlosen Vertreters nach § 177 Abs. 1 BGB schwebend unwirksam, entsteht die Schenkungsteuer erst mit Abgabe der nach § 184 Abs. 1 BGB erforderlichen Genehmigungserklärung des Vertretenen. Die zivilrechtliche Rückwirkung der Genehmigung hat schenkungsteuerrechtlich keine Bedeutung, da sie am maßgebenden tatsächlichen Geschehensablauf nichts ändert (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27.04.2005 - II R 52/02, BFHE 210, 507, BStBl II 2005, 892, unter II.3.a, und vom 26.10.2005 - II R 53/02, BFH/NV 2006, 551, unter II.3.a).
- 28** ee) Nach diesen Grundsätzen ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass Bewertungsstichtag im Streitfall der Tag ist, an dem B die Abtretung seines Anteils an der A GmbH notariell beurkundet genehmigt hat. Dies war der 29.05.2018.
- 29** (1) Die Abtretung des Anteils an die A GmbH ist nicht bereits durch den Vertrag vom 15.01.2013 mit Wirkung zum 01.11.2017 erfolgt. Das FG hat diesen Vertrag, in dem sich B verpflichtet hat, seinen Anteil an der A GmbH mit Wirkung zum 01.11.2017 an diese zu verkaufen, dahingehend ausgelegt, dass er nicht die dingliche Übertragung des Anteils beinhaltet. Diese Auslegung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Im Hinblick auf das Verfügungsgeschäft enthält die Vertragsurkunde zwar die Überschrift "II. Verkauf und Abtretung von Geschäftsanteilen". Erklärungen zur dinglichen Übertragung des Anteils haben die Parteien in der Urkunde aber nicht abgegeben. Gegen einen Übertragungswillen bereits zum 01.11.2017 spricht zudem, dass der nach den anzurechnenden Gewinnausschüttungen verbleibende Kaufpreis gemäß der Urkunde erst am 02.11.2017 fällig werden sollte.
- 30** (2) Die Auslegung des Vertrags durch das FG steht auch im Einklang mit dem tatsächlichen Vorgehen der Parteien. Diese haben den Anteilskauf erst mit notariellem Vertrag vom 31.01.2018, in dem der Kläger als vollmachtloser Vertreter des B die Abtretung des Anteils erklärt und für die A GmbH angenommen hat, vollzogen. Die Erklärung wurde von B am 29.05.2018 genehmigt und zu diesem Zeitpunkt schenkungsteuerrechtlich wirksam.
- 31** ff) Das Feststellungsfinanzamt hat eine Werterhöhung von Anteilen im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG auf den maßgebenden Stichtag des 29.05.2018 nicht dargelegt. Ohne die Feststellung des Vorliegens einer Werterhöhung am zutreffenden Stichtag ist der Schenkungsteuerbescheid rechtswidrig. Die Festsetzung von Schenkungsteuer ist aber nicht allein deshalb rechtswidrig, weil der der Besteuerung unterworfenen Rechtsvorgang nicht an dem in dem Steuerbescheid genannten, sondern an einem anderen Tage zustande gekommen ist (vgl. BFH-Urteil vom 01.09.2021 - II R 8/19, BFH/NV 2022, 236, Rz 20).
- 32** b) Das FG hat es aber versäumt, die fehlenden Feststellungen zum Vorliegen einer Werterhöhung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG auf den 29.05.2018 selbst zu treffen. Es hat den angefochtenen Bescheid und die

Einspruchsentscheidung zu Unrecht aufgehoben, ohne dem FA Gelegenheit zu geben, die Wertermittlung auf den 29.05.2018 nachzuholen. Die Feststellung des Vorliegens einer Werterhöhung am zutreffenden Bewertungsstichtag ist Teil der Sachaufklärungspflicht des Gerichts nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Beteiligten sind dabei heranzuziehen (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO). Zu beachten ist, dass es nach den Gleich lautenden Erlassen vom 17.10.2023 (BStBl I 2023, 1871) erforderlich sein kann, eine Wertfeststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) durchzuführen, wenn der Steuerpflichtige Gründe vorträgt, wonach die Erhöhung des gemeinen Werts des Anteils niedriger ausfallen könnte als der gemeine Wert der (teil-)unentgeltlichen Leistung des Zuwendenden (vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21, BStBl II 2025, 356, Rz 32).

- 33** c) Der BFH kann in der Sache nicht selbst entscheiden, da es an den erforderlichen Feststellungen für eine Werterhöhung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG am 29.05.2018 fehlt. Die Sache ist daher nicht spruchreif. Sie ist zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 34** 3. Für das weitere Verfahren weist der Senat auf Folgendes hin:
- 35** a) Auch wenn der Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG das Bewusstsein der Unentgeltlichkeit nicht erfordert, liegt bei gegenseitigen Leistungen eine Werterhöhung nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG grundsätzlich nicht vor, wenn die Parteien in nachvollziehbarer Weise und unter fremdüblichen Bedingungen übereinstimmend davon ausgegangen sind, dass ihre Leistungen insgesamt ausgeglichen sind, und sich dies nur anhand später gewonnener besserer Erkenntnis als unzutreffend erweist (vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21, BStBl II 2025, 356, Rz 25; vgl. R E 7.5 Abs. 12 Satz 9 ff. ErbStR 2019). Auf diese Weise soll den beschränkten Erkenntnismöglichkeiten der Vertragsparteien bei der Preisfindung "im gewöhnlichen Geschäftsverkehr" (§ 9 Abs. 2 BewG) Rechnung getragen werden (vgl. van Lishaut/Ebber/Schmitz, Die Unternehmensbesteuerung 2012, 1, unter 2.3.1.3.).
- 36** b) Ob die Parteien im Streitfall von einer Ausgeglichenheit ihrer Leistungen am 29.05.2018 ausgehen konnten, hat das FG unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Dabei hat es zu berücksichtigen, dass zwischen der Bestimmung des Kaufpreises am 15.01.2013 und dem Leistungsaustausch --wie von vornherein beabsichtigt-- etliche Jahre lagen. Bei der Vereinbarung des Kaufpreises am 15.01.2013 wussten die Parteien, dass der Kaufvertrag erst am 01.11.2017 wirksam werden und der Kauf erst danach vollzogen werden wird. Das FG wird daher auch zu prüfen haben, ob die Parteien von einer Ausgeglichenheit ihrer Leistungen am 29.05.2018 ausgehen konnten.
- 37** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de