

# Schenkungen bei Leistungen an Kapitalgesellschaften nach § 7 Abs. 8 ErbStG

RIBFH Prof. Dr. Matthias Loose

- I. **Einleitung**
- II. **„Forderungsverzicht“ zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung  
BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21**
- III. **Werterhöhung als Schenkung  
BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21**
- IV. **Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG  
BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23**
- V. **Subjektives Tatbestandsmerkmal in § 7 Abs. 8 ErbStG?  
BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24**
- VI. **Zusammenfassung**

- I. **Einleitung**
- II. „Forderungsverzicht“ zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung  
BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21
- III. Werterhöhung als Schenkung  
BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21
- IV. Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG  
BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23
- V. Subjektives Tatbestandsmerkmal in § 7 Abs. 8 ErbStG?  
BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24
- VI. Zusammenfassung

## Rechtsentwicklung zu § 7 Abs. 8 ErbStG

BFH vom 9.12.2009 - II R 28/08, BStBl. II 2010, 566:

**Erhöht sich der Wert** der GmbH-Beteiligung eines Gesellschafters dadurch, dass ein anderer Gesellschafter Vermögen in die GmbH einbringt, ohne eine dessen Wert entsprechende Gegenleistung zu erhalten  
(sog. **disquotale Einlage**) ...

... liegt darin **keine freigebige Zuwendung** des einbringenden Gesellschafters an den anderen Gesellschafter vor

## Rechtsentwicklung zu § 7 Abs. 8 ErbStG

BFH folgte ausdrücklich nicht (!) R 18 Abs. 3 ErbStR 2003:

In der Leistung eines Gesellschafters an eine Gesellschaft **kann** eine freigebige Zuwendung an einen oder mehrere andere Gesellschafter zu sehen sein, die zur Abkürzung des Leistungsweges direkt an die Gesellschaft erbracht wird, ...

wenn der Leistende mit seiner Zuwendung **das Ziel verfolgt**, diese durch die **Werterhöhung** der Gesellschaftsrechte unentgeltlich zu bereichern.

## Rechtsentwicklung zu § 7 Abs. 8 ErbStG

### § 7 Abs. 8 ErbStG

1 Als Schenkung **gilt** auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung (**Bedachte**) durch die **Leistung** einer anderen Person (**Zuwendender**) an die Gesellschaft erlangt.

## Rechtsentwicklung zu § 7 Abs. 8 ErbStG

### Kritik an der Vorschrift

- viel zu weiter Tatbestand (Leistungsbegriff)
- Werterhöhung der Anteile aller Gesellschafter erfasst (nicht nur Angehörige)
- auch Leistungen Dritter werden erfasst (nicht nur Leistungen der Gesellschafter)
- Satz 1: unwiderlegbare Fiktion einer freigebigen Zuwendung (Bereicherungsabsicht unmaßgeblich)

- I. Einleitung
- II. „Forderungsverzicht“ zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung**  
BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21
- III. Werterhöhung als Schenkung  
BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21
- IV. Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG  
BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23
- V. Subjektives Tatbestandsmerkmal in § 7 Abs. 8 ErbStG?  
BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24
- VI. Zusammenfassung

## Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung

BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21

Haben Gesellschafter einer GmbH wirksam vereinbart, dass Leistungen in die Kapitalrücklage **gesellschafterbezogen zugeordnet werden**, wird jedoch die Kapitalrücklage im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung abweichend hiervon allen Gesellschaftern entsprechend ihren Beteiligungsquoten zugerechnet,

kann der **Verzicht auf einen angemessenen Wertausgleich** durch den Gesellschafter, der die Leistungen erbracht hat, eine freigebige Zuwendung zugunsten der Mitgesellschafter darstellen

## **Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung**

BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21

### **Entscheidung:**

„FG hat verkannt, dass eine von den Beteiligungsquoten abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage zivilrechtlich zulässig und grundsätzlich auch steuerrechtlich anzuerkennen ist.“

Die Kapitalrücklage ist zwar Bestandteil des Eigenkapitals der Gesellschaft ....

Die Zuordnung der Kapitalrücklage zum Eigenkapital der Gesellschaft schließt es nach allgemeiner Auffassung im Schrifttum jedoch nicht aus, dass Leistungen eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage in entsprechender Anwendung von § 29 Abs. 3 Satz 2, § 72 Satz 2 GmbHG gesellschafterbezogen zugeordnet werden können.

## Forderungsverzicht zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung

BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21

### Entscheidung:

Hier: Die Gesellschafter der GmbH haben wirksam eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Zuordnung der Kapitalrücklage zugunsten des V beschlossen.

(Wirksamkeit des Gesellschafterbeschlusses)

Durch den **Verzicht auf einen vollen Ausgleich** des von ihm aufgebrauchten Betrags der Kapitalrücklage im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung bei der GmbH hat V eine **freigebige Zuwendung** im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an den Kläger bewirkt.

- I. Einleitung
- II. „Forderungsverzicht“ zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung  
BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21
- III. Werterhöhung als Schenkung**  
BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21
- IV. Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG  
BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23
- V. Subjektives Tatbestandsmerkmal in § 7 Abs. 8 ErbStG?  
BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24
- VI. Zusammenfassung

## Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 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**.

§ 7 Abs. 8 Satz 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.

Die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 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. Der gemeine Wert der (teil-)unentgeltlich bewirkten Leistung bildet die **Obergrenze** für die Werterhöhung.

## **Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung**

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

### **Sachverhalt:**

Kläger, seine [drei] Kinder, sein Bruder A und dessen [zwei] Kinder sowie sein Bruder B und dessen [zwei] Kinder sind Erben zu je 1/10.

Zum Nachlass gehörte ein Geschäftsanteil mit dem Nennbetrag von 9.000 € an der T GmbH, deren Stammkapital 27.000 € betrug.

Die übrigen Geschäftsanteile hielt die H KG, an der neben einer Komplementärin ohne vermögensmäßige Beteiligung der Kläger und seine beiden Brüder als Kommanditisten beteiligt waren.

## Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

### Sachverhalt:

Mit notariellem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 10.10.2013 veräußerten die Miterben gemeinschaftlich den durch Erbanfall erworbenen Anteil an der T GmbH zu einem Kaufpreis von 300.000 € **an die T GmbH**.

Der Bestimmung des Kaufpreises lagen zwei Unternehmensbewertungen zum 31.12.2009 zugrunde, aufgrund derer sich die Miterben auf einen Unternehmenswert der T GmbH von **1.000.000 €** an diesem Stichtag geeinigt hatten.

Das örtlich zuständige Finanzamt stelle auf Anforderung des beklagten Schenkungsteuerfinanzamtes den Wert des veräußerten Geschäftsanteils erklärungsgemäß mit **1.819.176 €** fest.

# Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

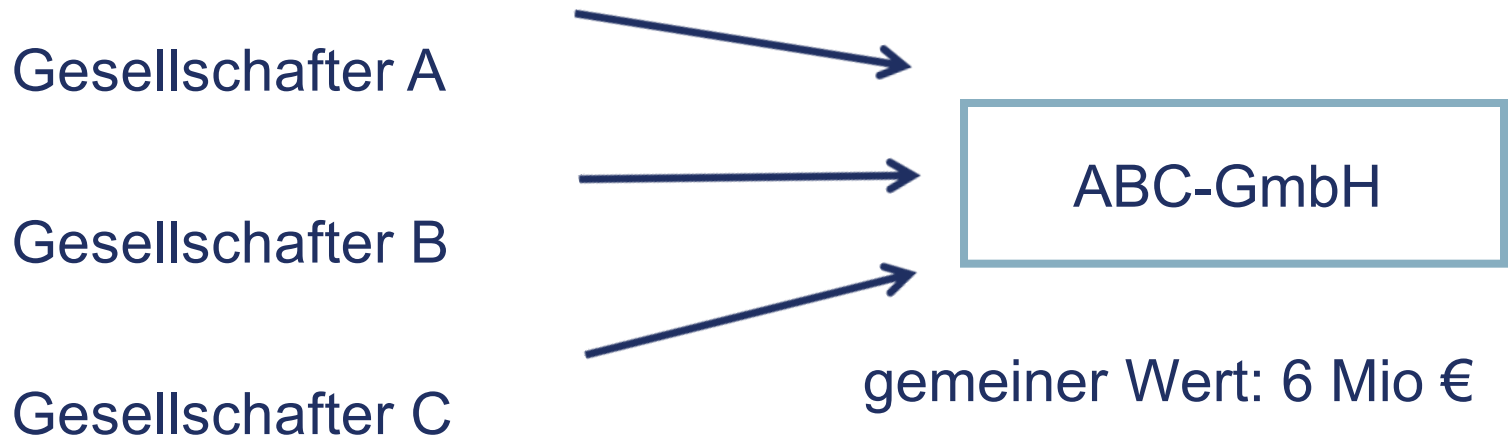
## Sachverhalt:

Aufgrund der Differenz zwischen dem festgestellten Wert und dem vereinbarten Kaufpreis ging das FA von Schenkungen im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG der nicht an der H KG beteiligten Miterben **zugunsten der Kommanditisten der H KG** aus und setzte mit Bescheiden jeweils vom 12.11.2018 Schenkungsteuer gegen den Kläger fest.

Die Steuerbegünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG gewährte es nicht.

**Sachverhalt  
(stark vereinfacht)**

je 1/3



C verkauft seinen Anteil **an die ABC-GmbH** für 1 Mio  
Beteiligt danach weiterhin zu 1/3 A und B

## Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

### Entscheidung:

Klage hatte keinen Erfolg. Die Revision war (**zunächst**) begründet.

Das FG hat § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG unzutreffend ausgelegt, da es davon ausgegangen ist, dass die von § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG vorausgesetzte Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft "**denklogisch**" mit dem Wert des teilweise unentgeltlich auf die Gesellschaft übertragenen Geschäftsanteils korrespondiert.

Der Senat kann nicht abschließend über die Erhöhung des Wertanteils des GmbH-Anteils, an dem der Kläger mittelbar als Kommanditist der H KG beteiligt ist, entscheiden, da das FG hinsichtlich einer möglichen Werterhöhung dieser Anteile keine konkreten Feststellungen getroffen hat.

## Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

### Entscheidung:

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fingiert eine Schenkung des an eine Kapitalgesellschaft Leistenden an den mittelbar oder unmittelbar beteiligten (Mit-)Gesellschafter, dessen Geschäftsanteil durch die Leistung eine Werterhöhung erfährt.

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG verdrängt als **Spezialtatbestand** den Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

## Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

### Entscheidung:

**Leistung** im Sinne der Vorschrift ist grundsätzlich jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das die Hingabe von Vermögen des Zuwendenden bewirkt.

Anteilsabtretung durch die Miterben erfüllt den Leistungsbegriff des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ungeachtet dessen, dass der Vorgang für die T GmbH **einen Erwerb eigener Anteile** darstellt.

Aus der Sicht eines veräußernden Gesellschafters ist es unerheblich, ob er seinen Geschäftsanteil an die Gesellschaft selbst oder an einen Dritten veräußert. Entscheidend ist allein, dass er --aus seiner Perspektive-- einen **verkehrsfähigen, werthaltigen Gegenstand hingibt**.

## **Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung**

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

### **Entscheidung:**

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG verlangt --anders als der schenkungsteuerrechtliche Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG-- **keine freigebige Vermögensverschiebung.**

Maßgebend für die Steuerbarkeit nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist allein die **Werterhöhung von Anteilen an der Gesellschaft**, die ein unmittelbar oder mittelbar beteiligter Gesellschafter durch die Leistung des Zuwendenden an die Gesellschaft erlangt.

## Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

### Entscheidung:

Die Höhe der Bereicherung im Falle des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG richtet sich auch bei einer mittelbaren Beteiligung an der Gesellschaft nach der **Werterhöhung des Anteils des Bereicherten.**

Die Bereicherung kann **nicht höher sein** als der gemeine Wert der (teil-) unentgeltlich bewirkten Leistung.

Die Werterhöhung des Gesellschaftsanteils muss durch die Leistung **kausal** verursacht sein.

## Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

### Entscheidung (Rz. 25):

Bei einer **teilentgeltlichen Übertragung** von Gesellschaftsanteilen an die GmbH bestimmt sich der gemeine Wert der bewirkten Leistung nach der Differenz zwischen dem gemeinen Wert des Anteils und dem von der GmbH gezahlten Entgelt.

Sind die Parteien in **nachvollziehbarer Weise** und unter **fremdüblichen Bedingungen** übereinstimmend davon ausgegangen, dass die Leistungen **insgesamt ausgeglichen sind**, liegt eine Steuerbarkeit (*gemeint: Werterhöhung*) nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG grundsätzlich auch dann nicht vor, wenn sich dies anhand später gewonnener besserer Erkenntnis als unzutreffend erweist.

(Wille zur Unentgeltlichkeit ? / **Auffangnetz** ?)

## Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

### Entscheidung:

Im Fall des Erwerbs eigener Anteile durch die GmbH kann sich aber auch der **Substanzwert** der Gesellschaft durch das Ausscheiden des veräußernden Gesellschafters über die Minderung des Geldbestands für den Erwerb der Anteile hinaus verringern.

So kann der gemeine Wert des Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft etwa durch firmenwertbildende Faktoren (zum Beispiel das Entfallen des Kundenstamms oder von Know-how) weiter absinken (vgl. R B 11.5 Abs. 3 Satz 5 ErbStR 2019), sodass es zu keiner Werterhöhung der Anteile der GmbH-Gesellschafter kommen kann.

BFH konnte in der Sache nicht selbst entscheiden, ob es zu einer Werterhöhung der Gesellschaftsanteile gekommen ist.

## Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21

### „Segelanweisung“

Für das weitere Verfahren weist der Senat darauf hin, dass --sollte eine Werterhöhung der Anteile an der T GmbH nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG vorliegen-- diese **nicht nach den §§ 13a, 13b ErbStG begünstigt** wäre.

Zuwendungsgegenstand ist hier allein die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die nicht zum begünstigten Vermögen nach § 13b Abs. 1 ErbStG zählt.

- I. Einleitung
- II. „Forderungsverzicht“ zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung  
BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21
- III. Werterhöhung als Schenkung  
BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21
- IV. Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG**  
BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23
- V. Subjektives Tatbestandsmerkmal in § 7 Abs. 8 ErbStG?  
BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24
- VI. Zusammenfassung

## Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG

BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23

1. Verlangt das Finanzamt **nach einer Anzeige** des Steuerpflichtigen gemäß § 30 Abs. 1 und 2 ErbStG die **Abgabe einer Schenkungsteuererklärung**, endet die Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres nach dem Jahr der Steuerentstehung.
2. Erhält ein Gesellschafter einer GmbH von einem Dritten eine Zuwendung, die er auflagegemäß in das Vermögen der GmbH einzuzahlen hat, um dieser den Erwerb eines Grundstücks zu ermöglichen, liegt schenkungsteuerrechtlich eine Leistung des Dritten an die GmbH vor, die zu einer steuerbaren Werterhöhung der Anteile des Gesellschafters im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG führen kann.

## **Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG**

BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23

### **Sachverhalt**

Der Kläger ist alleiniger Gesellschafter der A GmbH (GmbH).  
Gegenstand der Gesellschaft ist die Verwaltung von  
Immobilienvermögen.

Mit privatschriftlichem Schenkungsvertrag vom 31.07.2014 verpflichtete  
sich die Mutter des Klägers, ihrem Sohn einen Geldbetrag in Höhe von  
4 Mio. € zuzuwenden.

Die Schenkung erfolgte unter der Auflage, den zugewandten Geldbetrag  
nach Abzug der voraussichtlich fälligen Schenkungsteuer als  
Eigenkapital in die GmbH einzubringen, damit diese das Grundstück Z,  
das mit einem vermieteten Gebäude bebaut war, erwarb.

Die 4 Mio. € wurden dem Privatkonto des Klägers gutgeschrieben.

## **Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG**

BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23

### **Sachverhalt**

Mit notariell beurkundetem Grundstückskaufvertrag vom 20.08.2014 erwarb die GmbH das Grundstück gegen Zahlung eines Kaufpreises in Höhe von 3,25 Mio. €.

Mit am 17.12.2014 beim Finanzamt eingegangenem Schreiben zeigte der Kläger den Schenkungsvertrag vom 22.09.2014 an. Als Gegenstand der Schenkung benannte er die Wertsteigerung seiner GmbH-Beteiligung um einen Betrag in Höhe von 1.531.885 €. Zugleich erklärte er eine Vorschenkung seiner Mutter vom 31.05.2012 in Höhe von 400.000 €.

## **Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG**

BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23

### **Sachverhalt**

Am 30.12.2014 wurde der Kaufpreis für das Grundstück in Höhe von 3,25 Mio. € vom Konto der GmbH an den Veräußerer überwiesen.

Zuvor hatte der Kläger von dem seinem Konto gutgeschriebenen 4 Mio. € einen Betrag in Höhe von insgesamt 3,7 Mio. € auf das Konto der GmbH eingezahlt. Der Differenzbetrag in Höhe von 300.000 € verblieb zur Begleichung der Schenkungsteuer auf dem Konto des Klägers.

Die aufgrund der Schenkungsanzeige des Klägers vom FA angeforderte Schenkungsteuererklärung reichte der Kläger am 26.02.2015 ein.

## **Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG**

BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23

### **Sachverhalt**

In dem Schenkungsteuerbescheid vom 05.03.2015 folgte das FA der Erklärung des Klägers und setzte als steuerpflichtigen Erwerb 1.524.085 € (Werterhöhung seiner GmbH-Anteile in Höhe von 1.531.885 € abzüglich 7.800 € Steuerberaterkosten) zuzüglich einer Vorschenkung in Höhe von 400.000 € an.

Die Festsetzung der Schenkungsteuer in Höhe von 289.560 € erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO.

Mit Schenkungsteuerbescheid vom 12.11.2019 setzte das FA Schenkungsteuer in Höhe von 315.042 € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Es ging von einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 1.531.885 € zuzüglich der Vorschenkungen in Höhe von 700.000 € aus.

## **Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG**

BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23

### **Entscheidung**

(zur Festsetzungsverjährung)

In der Sache:

Zutreffend ist das FA davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine Schenkung nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG erfüllt sind. Es hat die Bereicherung des Klägers auch der Höhe nach zutreffend ermittelt.

## **Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG**

BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23

### **Entscheidung**

Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 ErbStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das die Hingabe von Vermögen des Zuwendenden bewirkt.

Hier: Zahlung von 3,7 Mio. € erfolgte aus dem Vermögen der Mutter des Klägers als Zuwendende in das Vermögen der GmbH als Zuwendungsempfängerin, um dieser den Erwerb des Grundstücks zu ermöglichen.

Der Leistung an die GmbH steht nicht entgegen, dass zunächst ein Betrag in Höhe von 4 Mio. € auf das Konto des Klägers als Gesellschafter der GmbH eingezahlt wurde. Denn diese Zahlung war von vornherein mit der Zweckbindung erfolgt, den erhaltenen Betrag abzüglich Schenkungsteuer als Eigenkapital in die GmbH einzubringen.

## **Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG**

BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23

### **Entscheidung**

Der Annahme einer Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG steht nicht entgegen, dass die Mutter des Klägers nicht selbst an der GmbH beteiligt war.

Nach dem Wortlaut des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist die Person des Zuwendenden nicht auf eine unmittelbar oder mittelbar an der die Leistung empfangenden Kapitalgesellschaft beteiligten Person begrenzt. Es werden auch Personen erfasst, die nicht an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind. Leistender im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG kann daher auch ein gesellschaftsfremder Dritter sein.

## Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG

BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23

### Entscheidung

Eine Werterhöhung von Anteilen an der Kapitalgesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG liegt 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 übersteigt.

Die Bewertung hat jeweils nach den in **§ 11 Abs. 2 und 3 BewG** enthaltenen Regeln für die Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften zu erfolgen.

## **Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG**

BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23

### **Entscheidung**

Das FA hat im Streitfall der Sache nach eine Wertermittlung nach den Grundsätzen der Substanzwertermittlung nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG durchgeführt.

Es hat auf die Summe der gemeinen Werte der zum Gesellschaftsvermögen der GmbH gehörenden Wirtschaftsgüter (Zahlung in Höhe von 3,7 Mio. € und Grundstück im Wert von 2.100.574 €) abzüglich der zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge (Grundstückskaufpreis einschließlich Erwerbsnebenkosten in Höhe von 3.505.192 €) abgestellt.

- I. Einleitung
- II. „Forderungsverzicht“ zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung  
BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21
- III. Werterhöhung als Schenkung  
BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21
- IV. Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG  
BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23
- V. Subjektives Tatbestandsmerkmal in § 7 Abs. 8 ErbStG?  
BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24**
- VI. Zusammenfassung

## Subjektives Tatbestandsmerkmal in § 7 Abs. 8 ErbStG?

BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24

§ 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fingiert eine Schenkung. Die Vorschrift enthält **kein subjektives Tatbestandsmerkmal**, weder in Gestalt eines Bewusstseins der Unentgeltlichkeit noch einer Bereicherungsabsicht (Anschluss BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21, BStBI II 2025, 356)

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.

## **Subjektives Tatbestandsmerkmal in § 7 Abs. 8 ErbStG?**

BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24

### **Sachverhalt**

Der 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.

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:

## **Subjektives Tatbestandsmerkmal in § 7 Abs. 8 ErbStG?**

BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24

### **Sachverhalt**

[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.

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. ...

## **Neue Rechtsprechung zu § 7 Abs. 8 ErbStG**

BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24

### **Sachverhalt**

Die Kaufpreise betrug 2.100.000,00 EUR, zu mindern um etwaige Gewinnausschüttungen bis zum 30.10.2017.

V verstarb am xx.xx.2013.

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 alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der A GmbH an.

B genehmigte die Abtretungserklärung des Klägers am 29.05.2018 vor einem Notar.

## **Neue Rechtsprechung zu § 7 Abs. 8 ErbStG**

BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24

### **Sachverhalt**

Das Finanzamt 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.

Der Einspruch hatte keinen Erfolg, wohl aber die Klage. Der Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG – so das FG – verlange ein Bewusstsein der Unentgeltlichkeit

## Neue Rechtsprechung zu § 7 Abs. 8 ErbStG

BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24

### Entscheidung

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.

Gegenstand der Zuwendung nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.

Für die Wertermittlung ist gemäß § 11 ErbStG der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend.

Hier: notarielle Genehmigung der Abtretung am 29.05.2018.

## Neue Rechtsprechung zu § 7 Abs. 8 ErbStG

BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24

### Entscheidung

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.

#### „Segelanweisung“

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 übereinstimmend davon **nachvollziehbarer Weise und unter fremdüblichen Bedingungen** 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). **Hier ???**

- I. Einleitung
- II. „Forderungsverzicht“ zwischen Gesellschaftern einer GmbH als freigebige Zuwendung  
BFH-Urteil vom 19.06.2024 - II R 40/21
- III. Werterhöhung als Schenkung  
BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21
- IV. Mittelbare Grundstücksschenkung und § 7 Abs. 8 ErbStG  
BFH-Urteil vom 27.08.2025 – II R 1/23
- V. Subjektives Tatbestandsmerkmal in § 7 Abs. 8 ErbStG?  
BFH-Urteil vom 23.09.2025 - II R 19/24
- VI. Zusammenfassung**

## Kritik an § 7 Abs. 8 ErbStG

- viel zu weiter Tatbestand (Leistungsbegriff)
- Werterhöhung der Anteile aller Gesellschafter erfasst (nicht nur Angehörige)
- auch Leistungen Dritter werden erfasst (nicht nur Leistungen der Gesellschafter)
- Satz 1: unwiderlegbare Fiktion einer freigebigen Zuwendung (Bereicherungsabsicht unmaßgeblich)
- Hilfe über Bewertung?

# Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



**Matthias Loose**

Richter am Bundesfinanzhof

