

Urteil vom 27. August 2025, II R 1/23

Anlaufhemmung bei Abgabe einer Schenkungsteuererklärung nach Anzeigeerstattung; Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2025:U.270825.IIR1.23.0

BFH II. Senat

AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, ErbStG § 7 Abs 8 S 1, ErbStG § 30 Abs 1, ErbStG § 30 Abs 2, ErbStG § 31 Abs 1 S 1, BewG § 99, BewG § 176

vorgehend FG Münster, 24. November 2022, Az: 3 K 3384/20 Erb

Leitsätze

1. Verlangt das Finanzamt nach einer Anzeige des Steuerpflichtigen gemäß § 30 Abs. 1 und 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) die Abgabe einer Schenkungsteuererklärung, endet die Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres nach dem Jahr der Steuerentstehung (Bestätigung des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 27.08.2008 - II R 36/06, BFHE 222, 83, BStBl II 2009, 232).
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.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24.11.2022 - 3 K 3384/20 Erb wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist alleiniger Gesellschafter der A GmbH (GmbH). Gegenstand der Gesellschaft ist die Verwaltung von Immobilienvermögen.
- 2 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. Am 22.09.2014 wurde der Betrag in Höhe von 4 Mio. € dem Privatkonto des Klägers gutgeschrieben.
- 3 Mit notariell beurkundetem Grundstückskaufvertrag vom 20.08.2014 erwarb die GmbH das Grundstück gegen Zahlung eines Kaufpreises in Höhe von 3,25 Mio. €. Der Kaufpreis war nicht vor dem 31.12.2014 zur Zahlung fällig. Nach Ziff. III des notariellen Vertrags war der Notar angewiesen, den Vertrag zur Eigentumsumschreibung beim Grundbuchamt erst vorzulegen, wenn der Veräußerer die Bezahlung des Kaufpreises bestätigt oder der Erwerber dies durch unwiderrufliche Bankbestätigung nachgewiesen hatte.
- 4 Mit am 17.12.2014 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) 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 €.

- 5 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.
- 6 Die aufgrund der Schenkungsanzeige des Klägers vom FA angeforderte Schenkungsteuererklärung reichte der Kläger am 26.02.2015 ein. Der Erklärung war eine Anlage zur "Grundbesitzbewertung für das Grundstück Z" beigelegt, wonach der Grundbesitzwert mit 1.531.885 € ermittelt wurde.
- 7 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 der Abgabenordnung (AO).
- 8 Auf Anforderung des FA reichte der Kläger am 26.08.2019 eine weitere Schenkungsteuererklärung ein, in der er als Erwerb erneut die Werterhöhung seiner GmbH-Anteile in Höhe von 1.531.885 € erklärte. Darüber hinaus gab er neben der bereits erklärten Vorschenkung in Höhe von 400.000 € als weitere Vorschenkung den Betrag in Höhe von 300.000 € an, der ihm aufgrund der Schenkungsvereinbarung vom 31.07.2014 zur Begleichung der Schenkungsteuer dienen sollte.
- 9 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.
- 10 Gegen den Bescheid vom 12.11.2019 legte der Kläger am 25.11.2019 Einspruch ein.
- 11 Nachdem das Betriebsfinanzamt der GmbH den Grundbesitzwert des Grundstücks auf den 31.12.2014 nach §§ 176 ff. des Bewertungsgesetzes (BewG) mit 2.100.574 € ermittelt und am 10.12.2019 dem FA mitgeteilt hatte, erhöhte dieses mit nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid vom 08.01.2020 die Schenkungsteuer auf 460.107 €. Hierbei ging das FA von einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 2.295.382 € zuzüglich Vorschenkungen in Höhe von 700.000 € aus. Den zugrunde gelegten Wert des Erwerbs in Höhe von 2.295.382 € bestimmte das FA anhand des mitgeteilten Grundbesitzwerts in Höhe von 2.100.574 € zuzüglich der Kapitaleinlage in die GmbH in Höhe von 3,7 Mio. €, abzüglich des Grundstückskaufpreises in Höhe von 3,25 Mio. € und der Erwerbsnebenkosten in Höhe von 255.192 €.
- 12 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen die Bescheide vom 12.11.2019 und vom 08.01.2020 machte der Kläger geltend, aufgrund der im Jahr 2014 erfolgten Anzeige der Schenkung sei bei Erlass des Bescheids vom 12.11.2019 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten.
- 13 Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 10.11.2020 als unbegründet zurückgewiesen. Die nachfolgend erhobene Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Auffassung, dass mit den angefochtenen Bescheiden geltend gemachte Steueranspruch sei nicht wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung erloschen. Die Festsetzungsfrist habe nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO aufgrund der Einreichung der Steuererklärung am 26.02.2015 erst mit Ablauf des Jahres 2015 zu laufen begonnen, so dass der angefochtene Bescheid vom 12.11.2019 noch innerhalb der vierjährigen Festsetzungsfrist, die mit Ablauf des Jahres 2019 geendet habe, erlassen worden sei. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 297 veröffentlicht.
- 14 Mit der Revision rügt der Kläger die unzutreffende Auslegung von § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO. Weder dem Wortlaut noch dem Sinn und Zweck der Regelung könne entnommen werden, dass der rechtzeitigen und ordnungsgemäßen Anzeige im Sinne des § 30 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) keine Bedeutung für die Beendigung der Anlaufhemmung zukomme. Das Gesetz behandle Steuererklärungen und Anzeigen im Hinblick auf die Anlaufhemmung gleich. Die Festsetzungsfrist werde daher entweder durch die Anzeige des Steuerpflichtigen oder durch die von ihm abgegebene Steuererklärung in Gang gesetzt. Sofern die Anzeige und die spätere Abgabe der Steuererklärung in verschiedene Kalenderjahre fielen, komme nach einer erfolgten Anzeigeerstattung der

aufgrund der Aufforderung des Finanzamts vom Steuerpflichtigen abgegebenen Steuererklärung für die Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist keine Bedeutung mehr zu.

- 15** Der Kläger beantragt,
die Vorentscheidung und die Schenkungsteuerbescheide vom 12.11.2019 und 08.01.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.11.2020 aufzuheben.
- 16** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Festsetzungsfrist bei Erlass der angefochtenen Schenkungsteuerbescheide vom 12.11.2019 und 08.01.2020 noch nicht abgelaufen war. Die Festsetzung der Schenkungsteuer ist auch im Übrigen nicht zu beanstanden.
- 18** 1. Eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung und Änderung sind nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Festsetzungsfrist beträgt für die Schenkungsteuer regelmäßig vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Sie beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 Alternative 1 AO). Bei einer Schenkung unter Lebenden entsteht die Schenkungsteuer mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).
- 19** 2. Abweichend von § 170 Abs. 1 AO beginnt gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO die Festsetzungsfrist dann, wenn eine Steuererklärung oder eine Steueranmeldung einzureichen oder eine Anzeige zu erstatten ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Erklärung, die Anmeldung oder die Anzeige eingereicht beziehungsweise erstattet wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.
- 20** 3. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat bereits entschieden, dass in Fällen, in denen die gemäß § 30 Abs. 1 oder 2 ErbStG bestehende Anzeigepflicht vom Steuerpflichtigen erfüllt worden ist und das Finanzamt gemäß § 31 Abs. 1 ErbStG die Abgabe einer Schenkungsteuererklärung anfordert, die Anlaufhemmung erst mit Ablauf des Kalenderjahres endet, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres nach dem Jahr der Steuerentstehung (BFH-Urteile vom 27.08.2008 - II R 36/06, BFHE 222, 83, BStBl II 2009, 232, unter II.2.a, und vom 17.04.2013 - II R 59/11, BFHE 240, 512, BStBl II 2014, 663, Rz 15). An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest.
- 21** a) Zwar wird nach dem Wortlaut des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO die Anlaufhemmung alternativ durch die Einreichung der Steuererklärung beziehungsweise Steueranmeldung oder durch die Erstattung der Anzeige beendet. Diese Vorschrift enthält keine ausdrückliche Regelung der Frage, ob bereits eine ordnungsgemäß erstattete Anzeige im Sinne des § 30 Abs. 1 oder 2 ErbStG die Anlaufhemmung endgültig beendet oder ob --sofern das Finanzamt nach Anzeigeerstattung zur Abgabe einer Schenkungsteuererklärung auffordert-- diese Rechtsfolge erst in dem Zeitpunkt eintritt, in dem die Steuererklärung eingereicht wird und der Dreijahreszeitraum der Anlaufhemmung nicht schon vorher abgelaufen ist.
- 22** b) Sofern das Finanzamt nach Erstattung der Anzeige zur Einreichung der Steuererklärung gemäß § 31 Abs. 1 ErbStG auffordert, rechtfertigt sich jedoch eine (weitere) Anlaufhemmung aufgrund der unterschiedlichen Zwecksetzungen der Anzeige (§ 30 Abs. 1 und 2 ErbStG) einerseits und der Steuererklärung (§ 31 ErbStG) andererseits. Die Anzeigepflicht soll lediglich die möglichst vollständige Erfassung aller Erwerbe sicherstellen und dient in erster Linie dazu, dem Finanzamt die Prüfung zu erleichtern, ob und wen es im Einzelfall zur Abgabe einer Steuererklärung aufzufordern hat. Demgegenüber hat die Steuererklärung ein Verzeichnis der zum Nachlass gehörenden Gegenstände und die sonstigen für die Feststellung des Gegenstands und des Werts des Erwerbs erforderlichen Angaben zu enthalten (§ 31 Abs. 2 ErbStG) und soll so die Erbschaftsteuer- beziehungsweise Schenkungsteuerfestsetzung ermöglichen (BFH-Urteile vom 16.10.1996 - II R 43/96, BFHE 181, 351, BStBl II 1997, 73; vom 10.11.2004 - II R 1/03, BFHE 208, 33, BStBl II 2005, 244).

- 23** c) Diesen unterschiedlichen Zwecksetzungen der Anzeige beziehungsweise der Steuererklärung ist bei der Anwendung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO dadurch Rechnung zu tragen, dass bei einer ordnungsgemäßen Erstattung der Anzeige erst die dem Finanzamt nachfolgend durch die Einreichung der angeforderten Steuererklärung vermittelte Kenntnis zur (endgültigen) Beendigung der Anlaufhemmung führt. Nach den Wertungen des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO rechtfertigt sich der Beginn der Festsetzungsfrist nicht schon deshalb, weil das Finanzamt den Steuerpflichtigen bereits aufgrund der Anzeige zur Abgabe einer Steuererklärung auffordern und diese Aufforderung (etwa durch Anwendung von Zwangsmitteln, §§ 328 ff. AO) gegebenenfalls auch durchsetzen kann.
- 24** d) Die Rechtsprechung zum Begriff der Kenntnis im Sinne des § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO, wonach die Finanzbehörde schon aufgrund der Anzeige regelmäßig die Schenkungsteuer --gegebenenfalls im Wege der Schätzung (§ 162 AO)-- festsetzen oder von den Möglichkeiten des § 165 Abs. 1 Satz 1 und 4 AO Gebrauch machen kann (BFH-Urteil vom 06.06.2007 - II R 54/05, BFHE 217, 393, BStBl II 2007, 954), führt zu keinem anderen Ergebnis in Bezug auf die Auslegung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO. Zum einen steht dem der von § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO abweichende Wortlaut des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO entgegen, der ausdrücklich auf die Einreichung einer Steuererklärung abstellt. Zum anderen verdrängt § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nicht, sondern kann lediglich zur Folge haben, dass diese über den in § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO bestimmten Zeitraum von höchstens drei Kalenderjahren hinaus fortbesteht. Der Fristbeginn wird durch § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO nicht vorverlegt; die Regelung erschöpft sich lediglich in der Anordnung eines späteren Beginns der Festsetzungsfrist, indem bei einer nach § 30 ErbStG bestehenden Anzeigepflicht die in § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO enthaltene Drei-Jahres-Grenze, bis zu der der Anlauf der Festsetzungsfrist längstens gehemmt ist, außer Kraft gesetzt wird. Daher richtet sich der Anlauf der Festsetzungsfrist bei einer Aufforderung zur Abgabe einer Schenkungsteuererklärung auch dann nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, wenn das Finanzamt bereits vor der Aufforderung zur Erklärungsabgabe Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat (vgl. BFH-Urteil vom 26.10.2006 - II R 16/05, BFH/NV 2007, 852; BFH-Beschluss vom 14.07.2008 - II B 5/08, BFH/NV 2008, 1815; Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 170 AO Rz 67; Koenig/Gercke, Abgabenordnung, 5. Aufl., § 170 Rz 52).
- 25** 4. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend entschieden, dass die Erstattung der Anzeige durch den Kläger am 17.12.2014 nicht zu einer endgültigen Beendigung der Anlaufhemmung im Sinne des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO führte. Erst aufgrund der beim FA am 26.02.2015 eingegangenen Schenkungsteuererklärung, die der Kläger entsprechend der Anforderung des FA eingereicht hatte, begann die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 2015 zu laufen, so dass sie gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO nach vier Jahren mit Ablauf des Jahres 2019 endete. Dem angefochtenen Schenkungsteuerbescheid vom 12.11.2019 stand demgemäß keine Festsetzungsverjährung entgegen.
- 26** 5. Auch der Änderungsbescheid vom 08.01.2020 erging noch während der laufenden Festsetzungsfrist. Da der Kläger am 25.11.2019 Einspruch gegen den Bescheid vom 12.11.2019 eingelegt hat und der Änderungsbescheid vom 08.01.2020 gemäß § 365 Abs. 3 Satz 1 AO an die Stelle dieses Bescheids getreten und Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden ist, läuft die Festsetzungsfrist in Bezug auf den Bescheid vom 08.01.2020 insoweit nicht ab, bevor über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden worden ist (§ 171 Abs. 3a AO).
- 27** 6. Die angefochtenen Schenkungsteuerbescheide sind auch in der Sache nicht zu beanstanden. 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.
- 28** a) 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. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fingiert eine Schenkung des an eine Kapitalgesellschaft Leistenden an den mittelbar oder unmittelbar beteiligten Gesellschafter, dessen Geschäftsanteil durch die Leistung eine Werterhöhung erfährt. Die Vorschrift soll eine Besteuerungslücke schließen, indem Leistungen des Zuwendenden in das Vermögen einer Kapitalgesellschaft schenkungsteuerrechtlich einer Direktzuwendung an den (Mit-)Gesellschafter gleichgestellt werden. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG verdrängt als Spezialtatbestand den Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21, BStBl II 2025, 356, m.w.N.).
- 29** b) Im Streitfall hat das FA zu Recht angenommen, dass die Zahlung von 3,7 Mio. € auf das Konto der GmbH zum Zwecke des Erwerbs des Grundstücks eine Leistung der Mutter des Klägers an die GmbH im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist.

- 30** aa) Leistung im Sinne der Vorschrift ist 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. Die Leistung kann in einer offenen oder verdeckten Einlage bestehen oder auf einer schuldrechtlichen Vereinbarung des Gesellschafters oder eines Dritten mit der Kapitalgesellschaft beruhen (vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2024 - II R 22/21, BStBl II 2025, 356, Rz 15).
- 31** bb) Die Merkmale einer Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG liegen im Streitfall vor.
- 32** Die 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. Einer Leistung an die GmbH steht nicht entgegen, dass aufgrund der im privatschriftlichen Schenkungsvertrag vom 31.07.2014 getroffenen Vereinbarung zunächst ein Betrag in Höhe von 4 Mio. € auf das Konto des Klägers als Gesellschafter der GmbH eingezahlt wurde. Denn diese Zahlung an den Kläger war von vornherein mit der Zweckbindung erfolgt, den erhaltenen Betrag abzüglich der voraussichtlich fälligen Schenkungsteuer in Höhe von 300.000 € als Eigenkapital in die GmbH einzubringen, damit diese das Grundstück erwirbt. Der dem Kläger überwiesene Geldbetrag sollte, soweit er den zur Deckung der voraussichtlich fälligen Schenkungsteuer erforderlichen Betrag überstieg, nicht bei ihm als Zuwendungsempfänger verbleiben. Vielmehr hatte der Kläger diesen Betrag lediglich als Durchgangsbeziehungsweise Mittelsperson sogleich an die GmbH weiterzuleiten, ohne dass von dieser Zahlung etwas in seinem Vermögen verblieb. Der Fall ist daher nicht anders zu beurteilen, als wenn die Mutter des Klägers einen Betrag in Höhe von 3,7 Mio. € unmittelbar in das Vermögen der GmbH zur Finanzierung des Grundstückserwerbs eingezahlt hätte (vgl. BFH-Urteil vom 13.10.1993 - II R 92/91, BFHE 172, 520, BStBl II 1994, 128, unter II.1. zu § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG).
- 33** cc) 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 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.
- 34** c) Die Leistung der Mutter des Klägers an die GmbH in Höhe von 3,7 Mio. €, aus der der Erwerb des Grundstücks finanziert wurde, führte zu einer Werterhöhung der GmbH-Beteiligung des Klägers, die das FA im Schenkungsteuerbescheid vom 08.01.2020 in zutreffender Höhe angesetzt hat.
- 35** aa) 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. Danach ist der gemeine Wert in erster Linie aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen. Sind solche Verkäufe nicht erfolgt, ist er unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln, wobei die Methode anzuwenden ist, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zugrunde legen würde (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG). Der Substanzwert der Gesellschaft darf bei der Wertermittlung nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG nicht unterschritten werden (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG); die §§ 99 und 103 BewG sind anzuwenden.
- 36** bb) Nach diesen Grundsätzen ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FA die Erhöhung des gemeinen Werts der GmbH-Anteile des Klägers im Schenkungsteuerbescheid vom 08.01.2020 mit --zwischen den Beteiligten unstreitig-- 2.295.382 € angesetzt hat.
- 37** (1) 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 bei der Bestimmung der Werterhöhung der GmbH-Anteile des Klägers 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. Einwendungen gegen den hierbei zugrunde gelegten gemeinen Wert des Grundstücks, den das Betriebsfinanzamt zu Recht nach Maßgabe der typisierten Grundbesitzbewertung für Betriebsgrundstücke gemäß § 99 i.V.m. §§ 176 ff. BewG ermittelt hat (vgl. hierzu Immes in Wilms/Jochum, BewG, § 11 Rz 57; Kreutziger in Kreutziger/Schaffner/Stephany, BewG, § 99 Rz 15;

Kreutziger/Jacobs in Kreutziger/Schaffner/Stephany, BewG, § 11 Rz 99; Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 11 Rz 40c), hat der Kläger nicht erhoben.

- 38** (2) Der Ansatz des Substanzwerts nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG verletzt den Kläger jedenfalls im Ergebnis nicht in seinen Rechten.
- 39** Ist eine Ableitung des gemeinen Werts aus Verkäufen zwischen fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, wie hier nicht möglich, so ist zwar grundsätzlich nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln. Jedenfalls darf ein nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG ermittelter Wert den Substanzwert nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG aber nicht unterschreiten (BFH-Urteil vom 25.09.2024 - II R 15/21, BStBl II 2025, 543, Rz 32). Ein nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG ermittelter Wert könnte daher nur gleich hoch oder höher sein als der Substanzwert nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG. Der Ansatz eines höheren Werts als des festgestellten Werts der GmbH-Anteile des Klägers ist wegen des im gerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots jedoch nicht möglich (vgl. BFH-Urteile vom 25.09.2024 - II R 15/21, BStBl II 2025, 543, Rz 32, und vom 05.12.2019 - II R 41/16, BFHE 267, 275, BStBl II 2020, 741, Rz 21).
- 40** d) Das FA hat den angefochtenen Schenkungsteuerbescheiden auch zu Recht als Bewertungsstichtag den 31.12.2014 zugrunde gelegt. Zu diesem Zeitpunkt ist die Schenkungsteuer nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG entstanden.
- 41** aa) Nach § 11 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend (Bewertungsstichtag). Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Steuer gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Ist Gegenstand der Zuwendung eine Leistung an eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG, ist hinsichtlich der Entstehung der Steuer auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem die Werterhöhung in den Gesellschaftsanteilen aufgrund der Leistung an die Kapitalgesellschaft eingetreten ist. Soweit die Leistung in der Bereitstellung von Mitteln zum Erwerb eines Grundstücks durch die Kapitalgesellschaft besteht, kommt es für den nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG maßgeblichen Zeitpunkt auf die Werterhöhung der Anteile der Gesellschafter durch das von der Kapitalgesellschaft erworbene Grundstück an. In einem solchen Fall setzt der von § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG vorausgesetzte Leistungserfolg insbesondere voraus, dass die Kapitalgesellschaft als Zuwendungsempfängerin in der Lage ist, jederzeit den Eintritt der dinglichen Rechtsänderung durch einen entsprechenden Antrag beim Grundbuchamt herbeizuführen. Nur unter diesen Voraussetzungen liegt ein auf den Eigentumsübergang gerichteter, zivilrechtlich abgeschlossener Erwerbsvorgang vor, auf den für die Ausführung der Zuwendung im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG abzustellen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21.08.2024 - II R 11/21, BStBl II 2025, 525, m.w.N.).
- 42** bb) Danach hat das FA hinsichtlich der Entstehung der Steuer zu Recht auf den 31.12.2014 abgestellt. Zu diesem Zeitpunkt ist das wirtschaftliche Eigentum an dem Grundstück auf die GmbH übergegangen. Dadurch wurde die Werterhöhung der GmbH-Anteile des Klägers bewirkt. Denn aufgrund der im Grundstückskaufvertrag vom 20.08.2014 getroffenen Vereinbarungen durfte der Notar von der ihm erteilten Eintragungsbewilligung erst dann Gebrauch machen, wenn der Veräußerer die Bezahlung des Kaufpreises bestätigt oder der Erwerber dies durch unwiderrufliche Bankbestätigung nachgewiesen hatte. Da die Zahlung des Kaufpreises durch die GmbH am 30.12.2014 erfolgt ist, ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FA den Folgetag als Zeitpunkt für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem Grundstück auf die GmbH und die hierdurch bedingte Wertsteigerung der GmbH-Anteile des Klägers herangezogen hat.
- 43** 7. Zutreffend hat das FA auch die Vorschenkungen gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG in Höhe von 700.000 € berücksichtigt. Da die Berechnung der Steuer zwischen den Beteiligten unstreitig ist, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.
- 44** 8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de