

Titel:

Keine Ableitung des gemeinen Werts von geschenkten Kommanditanteilen aus gescheiterten, zeitlich vor der Schenkung liegenden Verkaufsverhandlungen mit fremden Dritten oder aus der erst über ein Jahr nach der Schenkung tatsächlich erfolgten Weiterveräußerung der Anteile

Normenketten:

BewG § 11 Abs. 2 S. 1

BewG § 11 Abs. 2 S. 2

BewG § 11 Abs. 2 S. 3

BewG § 97 Abs. 1a Nr. 1

BewG § 109 Abs. 2 S. 2

BewG § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

BewG § 157 Abs. 5

Leitsätze:

1. Werden einem bereits bisher an einer KG beteiligten Steuerpflichtigen weitere Kommanditanteile unentgeltlich zugewendet, kann deren gemeiner Wert nicht nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG aus der erst 14 Monate nach der Schenkung erfolgten Weiterveräußerung aller Kommanditanteile an einen fremden Dritten abgeleitet werden. Das gilt insbesondere dann, wenn die Verkaufsverhandlungen erst ein halbes Jahr nach der Schenkung begonnen haben und der später vereinbarte Kaufpreis nicht für einen innerhalb der Jahresfrist des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG liegenden Stichtag bestimmt worden ist (Abgrenzung zu FG Nürnberg, Urteil v. 2.12.2010, 4 K 715/2009, EFG 2011 S. 1345; BFH, Urteil v. 16.5.2013, II R 4/11, BFH/NV 2013 S. 1223). (redaktioneller Leitsatz)

2. Der gemeine Wert der Kommanditanteile kann auch nicht aus letztendlich gescheiterten, zeitlich kurz vor der streitigen Anteilsschenkung liegenden Verkaufsverhandlungen mit fremden Dritten abgeleitet werden. (redaktioneller Leitsatz)

3. Gemäß § 12 Abs. 5 ErbStG ist inländisches Betriebsvermögen, für das ein Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG festzustellen ist, mit dem auf den Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) festgestellten Wert anzusetzen. Aus diesem Grund sind bei der Bewertung grundsätzlich nur Ereignisse zu berücksichtigen, die bis zum Bewertungsstichtag eingetreten sind. Aufgrund des Wortlauts des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG ist es nicht möglich, wie z. B. im Rahmen des Nachweises des niedrigeren gemeinen Wertes nach § 198 BewG Veräußerungen heranzuziehen, die in dem Zeitraum von einem Jahr vor und nach dem Stichtag erfolgt sind. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Bewertung der Unternehmensanteile nach § 11 Abs. 2 BewG, Bewertung

Fundstellen:

ErbStB 2022, 229

EFG 2022, 908

UVR 2022, 235

StEd 2022, 298

ZEV 2022, 432

LSK 2022, 8227

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit eines Feststellungsbescheides.

2

Der Kläger und Frau M waren als Kommanditisten an der X GmbH & Co. KG zu 93% (Kläger) bzw. zu 7% (M) beteiligt. Der Kläger war zudem an der Komplementärin - der Y Verwaltungs GmbH - zu 100% beteiligt. Im Betriebsvermögen der X GmbH & Co. KG befand sich u.a. ein Grundstück in A, X-Str.

3

Mit Vertrag vom X. Juni 2011 übertrug die M ihren Anteil an der X GmbH & Co. KG i.H.v. 7% unentgeltlich auf den Kläger, so dass der Kläger anschließend über sämtliche Anteile an der X GmbH & Co. KG verfügte. Unter dem Datum des 9. Februar 2012 reichte der Kläger eine Erklärung zur Feststellung des Bedarfswerts bei dem seinerzeit zuständigen Finanzamt X ein. Darin bezifferte der Kläger den Wert des o.g. Grundstücks mit 3.xxx.xxx EUR und den Wert des erworbenen Anteils an der X GmbH & Co. KG mit 1.xxx.xxx EUR.

4

Mit Bescheid vom 13. Juli 2012 über die gesonderte Feststellung des Werts des Betriebsvermögens auf den X. Juni 2011 für Zwecke der Schenkungsteuer nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) stellte das Finanzamt X den Wert des Anteils am Betriebsvermögen erklärungsgemäß auf 1.xxx.xxx EUR fest. Der Bescheid erging gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

5

In der Mitteilung des Finanzamts X vom 14. Juni 2012 über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den X. Juni 2011 für Zwecke der Schenkungsteuer wurde der Grundbesitzwert des o.g. Grundstücks auf 6.xxx.xxx EUR festgestellt.

6

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom X. August 2012 (URNr. PW ...) veräußerte der Kläger von seiner Beteiligung an der X GmbH & Co. KG einen Anteil i.H.v. 80% an die Y für einen Kaufpreis von 2.xxx.xxx EUR. Anschließend wurde die X GmbH & Co. KG in eine GmbH umgewandelt und ihr Sitz im Juli 2014 von A nach B verlegt.

7

Mit Bescheid vom 21. Oktober 2015 über die gesonderte Feststellung des Werts des Betriebsvermögens auf den X. Juni 2011 für Zwecke der Schenkungsteuer nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG (im Folgenden Feststellungsbescheid) änderte das Finanzamt X den o.g. Bescheid vom 13. Juli 2012 und stellte den Wert des Anteils am Betriebsvermögen auf 1.xxx.xxx EUR fest. Die Änderung erfolgte aufgrund der Mitteilung des Finanzamts X vom 14. Juni 2012. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Dagegen legte der Kläger mit Schreiben vom 24. November 2015 Einspruch beim Finanzamt X ein.

8

Aufgrund der Verlegung des Sitzes der inzwischen in eine GmbH (... GmbH) umgewandelten X GmbH & Co. KG von A nach B wurde der Vorgang an den Beklagten als das nunmehr örtlich zuständige Finanzamt zu weiteren Bearbeitung abgegeben, was dem Kläger mit Schreiben des Beklagten vom 1. September 2016 mitgeteilt wurde.

9

Mit Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2020 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Hiergegen erhob der Kläger mit Schriftsatz (Telefax) vom 9. Juni 2020 Klage, die wie folgt begründet wird:

10

Der in dem klagegegenständlichen Feststellungsbescheid vom Beklagten festgestellte Wert des Anteils am Betriebsvermögen sei zu hoch. Der Kläger habe bereits im Jahr 2010 nach Käufern für seine Anteile an der X GmbH & Co. KG gesucht. So habe der Kläger zunächst zwischen Mai und September 2010 mit Z verhandelt, wobei ein Verkauf der Anteile nicht zustande gekommen sei. Anschließend habe der Kläger mit X über den Erwerb der Anteile verhandelt. Trotz der Absichtserklärung vom X. Mai 2011 sei der Verkauf ebenfalls nicht zustande gekommen. In beiden Fällen sei der Verkauf letztendlich an der Höhe des geforderten Kaufpreises gescheitert. Seit Ende des Jahres 2011 habe der Kläger schließlich Verkaufsverhandlungen mit Y geführt, die mit Vertrag vom X. August 2012 erfolgreich abgeschlossen worden seien. § 11 BewG eröffne die Möglichkeit, den niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen. Im Streitfall lasse sich der Wert der streitgegenständlichen Anteile aus dem tatsächlich erfolgten Verkauf ableiten. Da der Kläger bereits vor dem X. Juni 2011 mit Verkaufsverhandlungen begonnen habe, sei im

Streitfall unschädlich, dass der Verkauf erst am X. August 2012 erfolgt sei. Im Streitfall sei zu berücksichtigen, dass Unternehmensverkäufe nicht innerhalb kurzer Zeitspannen verhandelt und umgesetzt werden können. Dem Urteil des Finanzgericht -FG- Nürnberg vom 2. Dezember 2010 (4 K 715/2009) könne entnommen werden, dass es lediglich darauf ankomme, dass die Bemessung des Kaufpreises nach einem Stichtag erfolge, der innerhalb der Frist des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG liege. Die im Urteil vom 30. Januar 1976 (III R 74/74) geäußerte Auffassung des Bundesfinanzhofes (BFH), wonach bei den Verkäufen nach dem Stichtag ein zweiter Stichtag geschaffen werden würde, sei nicht nachvollziehbar. Unter Zugrundelegung des von Y an den Kläger bezahlten Kaufpreises, betrage der Wert der streitgegenständlichen Anteile an der X GmbH & Co. KG lediglich 1xx.xxx EUR.

11

Der Kläger beantragt,

1. den mit Bescheid vom 21. Oktober 2015 über die gesonderte Feststellung des Werts des Betriebsvermögens auf den X. Juni 2011 für Zwecke der Schenkungsteuer nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Mai 2020 festgestellten Wert des Anteils am Betriebsvermögen von 1.xxx.xxx EUR auf 1xx.xxx EUR herabzusetzen,

2. für den Fall der Klageabweisung, die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

12

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

13

Seiner Auffassung nach sei der klagegegenständliche Feststellungsbescheid rechtmäßig. Ein Verkauf innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag liege im Streitfall nicht vor. Zwar könne nach der Rechtsprechung zur Ermittlung des gemeinen Werts des übertragenen Anteils ausnahmsweise auch ein nach dem Stichtag erfolgter Verkauf herangezogen werden. Dies sei jedoch nur dann möglich, wenn der formelle Vertragsabschluss kurz nach dem Stichtag liege und die Einigung über dem Kaufpreis bereits am Bewertungsstichtag herbeigeführt worden sei. Diese Voraussetzung sei im Streitfall nicht erfüllt. Daher sei im Streitfall die Ermittlung des Wertes des übertragenen Anteils nach dem Substanzwert durchzuführen gewesen, da dieser Wert den nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren ermittelten Wert übersteige.

14

Wegen der weiteren Einzelheiten wird nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Behördenakte sowie die Gerichtsakte nebst Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 26. Januar 2022 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

15

Die zulässige Klage ist unbegründet.

16

1. Der klagegegenständliche Bescheid muss nicht wegen der Änderung der örtlichen Zuständigkeit der Finanzbehörden aufgehoben werden.

17

Aufgrund der unstreitig im Juli 2014 erfolgten Sitzverlegung der Nachfolgesellschaft der X GmbH & Co. KG von A nach B ist der Beklagte gemäß § 152 Nr. 2 BewG i.V.m. Nr. 76 der Anlage 1 der Verordnung über Organisation und Zuständigkeiten in der Bayerischen Steuerverwaltung (ZustVSt) für die gesonderte Feststellung nach § 152 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG örtlich zuständig geworden.

18

a) Geht die örtliche Zuständigkeit durch eine Veränderung der sie begründenden Umstände von einer Finanzbehörde auf eine andere Finanzbehörde über, so tritt gemäß § 26 Satz 1 AO der Wechsel der Zuständigkeit in dem Zeitpunkt ein, in dem eine der beiden Finanzbehörden hiervon erfährt. Anhaltspunkte dafür, dass das Finanzamt X oder der Beklagte bereits im Zeitpunkt des Erlasses des

klagegegenständlichen Feststellungsbescheides von der Änderung des Sitzes der ... GmbH Kenntnis hatten, sind nach Aktenlage nicht ersichtlich.

19

b) Auch, wenn man eine solche Kenntnis unterstellen würde, würde dieser Umstand aufgrund der Regelung des § 127 AO nicht zur Aufhebung des klagegegenständlichen Feststellungsbescheides führen. Letzterer ist ergangen, weil in der Mitteilung des Finanzamts X vom 14. Juni 2012 über die gesonderte Feststellung des Grundbesitzwerts auf den X. Juni 2011 für Zwecke der Schenkungsteuer der Grundbesitzwert des Grundstücks in A, X-Str. auf 6.xxx.xxx EUR festgestellt worden ist. Eine andere Entscheidung in der Sache hätte daher auch vom Beklagten nicht getroffen werden können.

20

2. Gemäß § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG ist der Wert des Anteils am Betriebsvermögen gesondert festzustellen, wenn der Wert für die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer von Bedeutung ist. Der Wert des Betriebsvermögens wird gemäß § 157 Abs. 5 BewG nach den Regelungen der §§ 95ff BewG festgestellt. Der gemeine Wert eines Anteils an einer Kommanditgesellschaft ist nach Vorgabe des § 97 Abs. 1a BewG zu ermitteln und aufzuteilen. Nach § 97 Abs. 1a Nr. 1 BewG i.V.m. § 109 Abs. 2 BewG ist der Wert des Anteils am Betriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen, wobei für die Ermittlung des gemeinen Werts die Regelung des § 11 Abs. 2 BewG entsprechend anzuwenden ist. Gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG ist der gemeine Wert aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen. Ist dies nicht möglich, so ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kommanditgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln; dabei ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zu Grunde legen würde. Gemäß § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG darf die Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge (Substanzwert) der Gesellschaft nicht unterschritten werden. Schließlich sind gemäß § 11 Abs. 2 Satz 4 BewG die §§ 199 bis 203 zu berücksichtigen.

21

3. Bei Übertragung dieser Rechtsgrundsätze auf den Streitfall ist der klagegegenständliche Feststellungsbescheid rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten.

22

a) Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass im Streitfall eine Ableitung des gemeinen Werts der streitgegenständlichen Anteile an der X GmbH & Co. KG aus Verkäufen unter fremden Dritten nicht möglich ist.

23

aa) Der gemeine Wert der streitgegenständlichen Anteile kann nicht aus dem Verkauf an Y abgeleitet werden.

24

(1) Wie der Wortlaut des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG belegt, ist es gesetzlich nicht vorgesehen, dass der gemeine Wert aus Verkäufen abgeleitet werden kann, die erst nach dem Bewertungsstichtag abgeschlossen worden sind (vgl. auch Eisele in Rössler/Troll, BewG, Stand 01/2021, § 11 Rn. 25a m.w.N.). Von diesem Grundsatz macht die Rechtsprechung nur dann eine Ausnahme, wenn der formelle Vertragsabschluss kurz nach dem Stichtag liegt und die Einigung über den Kaufpreis schon am Bewertungsstichtag herbeigeführt war (BFH-Urteil vom 30.01.1976 III R 74/74, BStBl. II 1976, 280). Der Vertragsschluss muss in diesen Fällen jedoch kurz nach dem Stichtag, d.h. innerhalb einer nach Wochen zu bemessenden Zeitspanne, erfolgen (BFH-Beschluss vom 16. Mai 2003 II B 50/02, BFH/NV 2003, 1150 m.w.N.). Eine solche Ausnahmesituation ist im Streitfall nicht gegeben. Nach dem Vortrag des Klägers haben die Verhandlungen mit Y erst Ende des Jahres 2011 - mithin deutlich nach dem im Streitfall relevanten Stichtag (X. Juni 2011) - begonnen und sind mit dem Abschluss des Vertrages vom X. August 2012 - mithin über ein Jahr nach dem Stichtag - abgeschlossen worden. Damit lag am Stichtag des X. Juni 2011 weder eine Einigung der Vertragsparteien über den Kaufpreis vor, noch ist der Vertrag kurze Zeit nach dem X. Juni 2011 abgeschlossen worden.

25

(2) Die Verhandlungen mit Z und X können unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt Y zugerechnet werden, weil beide ersichtlich in keinerlei Verbindung zu Y stehen.

26

(3) Der zwischen Y und dem Kläger vereinbarte Kaufpreis ist nicht für einen Stichtag bestimmt worden, der innerhalb der Frist des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG liegt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 II R 4/11, BFH/NV 2013, 1223). Damit besteht auch unter diesem Gesichtspunkt keine Möglichkeit, den Vertrag vom X. August 2012 zum Zweck des Nachweises des gemeinen Wertes i.S.v. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG heranzuziehen. Dass der zwischen dem Kläger und Y vereinbarte Kaufpreis - nach insoweit glaubhaftem Vortrag des Klägers - mit hoher Wahrscheinlichkeit auch am X. Juni 2011 gegolten hätte, reicht für den Nachweis des gemeinen Wertes i.S.v. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG nicht aus, weil ein solcher Nachweis in § 11 Abs. 2 BewG nicht vorgesehen ist. Für eine dahingehende Erweiterung des Tatbestandes des § 11 Abs. 2 BewG fehlt es bereits an dem Vorliegen einer planwidrigen Gesetzeslücke (vgl. BT-Drucksache 16/7918, Seite 13 und 38).

27

bb) Der gemeine Wert der streitgegenständlichen Anteile kann nicht aus den Verhandlungen mit Z und X abgeleitet werden.

28

Nach dem Wortlaut des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG ist der gemeine Wert des Anteils aus Verkäufen abzuleiten. Ein Verkauf setzt jedoch zwingend voraus, dass ein wirksamer Kaufvertrag abgeschlossen worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 II R 4/11, BFH/NV 2013, 1223). Der Kläger hat weder mit Z noch mit X einen solchen Vertrag abgeschlossen. Das Vorliegen von Vertragsverhandlungen reicht - unabhängig von dessen Stadium und Ernsthaftigkeit - für den Nachweis des gemeinen Wertes der Anteile i.S.v. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG nicht aus. Aus dem Wortlaut und dem Zweck des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG ergibt sich, dass der Gesetzgeber ausschließlich tatsächlich durchgeführte Verkäufe als Grundlage für die Bestimmung des gemeinen Wertes zulassen wollte (vgl. BT-Drucksache 16/7918, Seite 13 und 38).

29

cc) Soweit der Kläger vorträgt, dass Unternehmensverkäufe regelmäßig nicht innerhalb kurzer Zeitspannen verhandelt und umgesetzt werden können, stimmt ihm der erkennende Senat zu. Diesen Umstand hat der Gesetzgeber jedoch bereits dadurch Rechnung getragen, dass Veräußerungen, die bis zu einem Jahr vor dem Stichtag stattgefunden haben, ebenfalls zum Nachweis des gemeinen Wertes des Unternehmens am Stichtag herangezogen werden können. Aus demselben Grund lässt auch die Rechtsprechung - wie oben ausgeführt - Verkäufe, die vor dem Stichtag verhandelt und kurze Zeit nach dem Stichtag abgeschlossen worden sind, als Nachweis des gemeinen Wertes zu. Soweit der Kläger jedoch daraus die Schlussfolgerung zieht, dass auch Verkäufe, die nach dem Stichtag verhandelt und über ein Jahr nach dem Stichtag abgeschlossen worden sind, ebenfalls als Nachweis des gemeinen Wertes der Anteile zuzulassen sind, folgt ihm der erkennende Senat nicht, weil eine solche Vorgehensweise gesetzlich nicht vorgesehen ist. Vielmehr geht der Gesetzgeber davon aus, dass nicht jeder Veräußerungsvorgang zum Nachweis des gemeinen Wertes des Anteils geeignet ist, und sieht für diesen Fall eine alternative Ermittlung des Wertes zum maßgeblichen Stichtag vor, wie der Wortlaut des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG belegt.

30

dd) Der Hinweis des Klägers auf das Urteil des FG Nürnberg vom 2. Dezember 2010 (4 K 715/2009; EFG 2011, 1345) führt im Streitfall zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung. In dem dort entschiedenen Fall ist der Kaufvertrag kurze Zeit vor dem Beginn der Frist nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG abgeschlossen worden. Der Wert der veräußerten Geschäftsanteile ist jedoch für einen Zeitpunkt bemessen worden, der innerhalb der Frist des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG gelegen ist. Das FG Nürnberg hat die Auffassung vertreten, dass in diesem Fall trotzdem § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG anzuwenden ist. Maßgeblich für das Gericht ist der Umstand gewesen, dass die Bewertung zu einem Stichtag, der innerhalb der gesetzlichen Frist gelegen ist, vorgenommen worden ist. Das Urteil ist von dem BFH mit Urteil vom 16. Mai 2013 (II R 4/11; BFH/NV 2013, 1223) bestätigt worden. Der Fall ist jedoch nicht auf den Streitfall übertragbar, da im Streitfall eine solche Konstellation gerade nicht besteht. Im Streitfall haben sowohl die Verhandlungen als auch der Vertragsabschluss nach dem Stichtag stattgefunden. Hinweise darauf, dass der Kläger und Y als Stichtag für die Bestimmung des Kaufpreises einen innerhalb der Frist des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG liegenden Zeitpunkt bestimmt hätten, sind weder vom Kläger vorgetragen worden noch aus sonstigen Umständen

ersichtlich. Darüber hinaus verkennt der Kläger, dass der BFH in seinem Urteil vom 16. Mai 2013 ebenfalls klargestellt hat, dass der Vertragsabschluss kurze Zeit (d.h. innerhalb einer nach Wochen zu bemessenen Zeitspanne) vor dem nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG maßgeblichen Zeitraum stattgefunden haben muss. Im Streitfall ist zum einen der Kaufvertrag nach Ablauf der Frist des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG abgeschlossen worden und zum anderen erfolgte der Abschluss über ein Jahr nach dem maßgeblichen Stichtag, also keinesfalls innerhalb einer kurzen nach Wochen zu bemessenen Frist.

31

ee) Soweit dem Vortrag des Klägers zu entnehmen ist, dass er zwischen dem Zeitraum vor dem Stichtag und nach dem Stichtag im Hinblick auf die Bewertung zum Stichtag keinen Unterschied sieht, ist dem nicht zuzustimmen. Der Kläger berücksichtigt dabei nicht, dass im Streitfall nach der gesetzlichen Intention, Ereignisse, die nach dem maßgeblichen Stichtag eintreten, grundsätzlich unberücksichtigt bleiben müssen. Denn für die Bemessung der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer ist der Wert des Zuwendungsgegenstandes im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung maßgeblich (vgl. § 11 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes -ErbStG-). Gemäß § 12 Abs. 5 ErbStG ist inländisches Betriebsvermögen, für das - wie im Streitfall - ein Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG festzustellen ist, mit dem auf den Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) festgestellten Wert anzusetzen. Aus diesem Grund sind bei der Bewertung grundsätzlich nur Ereignisse zu berücksichtigen, die bis zum Bewertungsstichtag eingetreten sind. Aufgrund des Wortlauts des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG ist es nicht möglich, wie z.B. im Rahmen des Nachweises des niedrigeren gemeinen Wertes nach § 198 BewG Veräußerungen heranzuziehen, die in dem Zeitraum von einem Jahr vor und nach dem Stichtag erfolgt sind (vgl. zu der bis zum 22. Juli 2021 geltenden Fassung des § 198 BewG Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, Stand 01/2021, § 198, Rn 12; R B 198 Abs. 4 ErbStR 2011 bzw. 2019). § 198 BewG a.F. hat eine der Regelung des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG vergleichbare zeitliche Einschränkung nicht enthalten. Der ab dem 23. Juli 2021 geltende § 198 Abs. 3 BewG lässt - im Gegensatz zu § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG - einen Zeitraum von einem Jahr vor und nach dem Stichtag ausdrücklich zu. Im Streitfall ist der Kaufvertragsabschluss (X. August 2012) jedoch über ein Jahr nach dem Stichtag (X. Juni 2011) erfolgt, so dass nicht entschieden werden muss, ob der neu eingeführte § 198 Abs. 3 BewG auch die Auslegung des § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG beeinflusst.

32

b) Der Beklagte hat zu Recht den Wert der streitgegenständlichen Anteile an der X GmbH & Co. KG zum Stichtag des X. Juni 2011 auf 1.xxx.xxx EUR festgestellt.

33

Da eine Bewertung unter Heranziehung der tatsächlich erfolgten Verkäufe im Streitfall nicht möglich war, ist der Beklagte berechtigt gewesen, den Wert durch eine weitere im § 11 Abs. 2 BewG genannte Methode zu ermitteln.

34

aa) Nach dem insoweit unbestrittenen Vortrag des Beklagten führte die Ermittlung des Wertes des streitgegenständlichen Anteils zum maßgeblichen Stichtag anhand des sog. vereinfachten Ertragswertverfahrens (§ 11 Abs. 2 Satz 4 BewG) zu einem niedrigeren Wert als dem Substanzwert nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG. Da der Substanzwert nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG den niedrigsten anzusetzenden Wert darstellt, war der Beklagte berechtigt, diesen im Streitfall anzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 27. September 2017 II R 15/15, BStBl II 2018, 281).

35

bb) Der gemeine Wert des streitgegenständlichen Anteils ist nach § 97 Abs. 1a Nr. 1 BewG i.V.m §§ 109 Abs. 2, 11 Abs. 2 BewG zutreffend mit 1.xxx.xxx EUR ermittelt und aufgeteilt worden.

36

Die Ermittlung und Aufteilung des Wertes ergibt sich aus der Anlage zu dem klagegegenständlichen Feststellungsbescheid. Die Ermittlung ist nachvollziehbar und vom Kläger auch nicht angegriffen worden. Für den erkennenden Senat besteht daher kein Anlass an der Richtigkeit der Ermittlung zu zweifeln, zumal bis auf den angesetzten Wert des Grundstücks in A, X-Str. sämtliche übrigen Angaben mit den Angaben des Klägers in seiner Erklärung zur Feststellung des Bedarfswertes vom 9. Februar 2012 übereinstimmen.

37

cc) Allein der Umstand, dass der Substanzwert des streitgegenständlichen Anteils unstreitig erheblich von dem Wert abweicht, der sich sowohl aus dem tatsächlich durchgeführten Verkauf als auch aus den anderweitigen Verhandlungen ergibt, führt nicht zur seiner Fehlerhaftigkeit und damit nicht zur Rechtswidrigkeit des klagegegenständlichen Feststellungsbescheides. Ob die erhebliche Diskrepanz des Substanzwerts von dem tatsächlich erzielten Verkaufserlös Anlass zu einer Billigkeitsmaßnahme aus sachlichen Gründen (§§ 163, 227 AO) bietet, hat der erkennende Senat nicht zu prüfen, weil eine solche nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist.

38

c) Sonstige Einwendungen gegen den klagegegenständlichen Feststellungsbescheid sind vom Kläger nicht erhoben worden und für den erkennenden Senat auch sonst nicht ersichtlich.

39

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

40

5. Die Revision wird nicht zugelassen, weil kein Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 FGO vorliegt.