
Datum: 20.07.2022
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Gerichtsbescheid
Aktenzeichen: 10 K 686/20 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2022:0720.10K686.20F.00

Tenor:

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2018 vom 10. Oktober 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2020 wird insoweit geändert, dass die Feststellungen für *A* (Feststellungsbeteiligte Nr. 3; St.-Nr. 0000/0000/0000) und *B* (Feststellungsbeteiligte Nr. 4; St.-Nr. 0000/0000/0000) als jeweils eigene Zurechnungssubjekte aufgehoben werden und stattdessen für den Feststellungsbeteiligten „*A* und *B* als Miterben nach *C*“ (Feststellungsbeteiligter Nr. 2; St.-Nr.: 0000/0000/0000; Id.-Nr.: 00 000 000 000) ein anteiliger Betrag am Gewerbesteuer-Messbetrag der Gesellschaft i. H. v. 3.331,60 € sowie eine anteilig tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer i. H. v. 16.325,30 € gesondert und einheitlich festgestellt wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Beklagte zu 80,81 % und die Klägerin zu 19,19 %. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Der Gerichtsbescheid ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2018 zugelassen.

Tatbestand

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- Streitig ist, ob für die Bestimmung des „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels“ in § 35 Abs. 2 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) auf das Ende eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres oder auf das Ende des Erhebungszeitraums abzustellen ist.
- Die am 00.0.2004 gegründete Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft mit einem Festkapital i.H.v. 26.000 €. An ihr waren als Gründungsgesellschafter die *D*-Gesellschaft ... mbH, welche später in „*E* GmbH“ umfirmierte (nachfolgend nur „*E*-GmbH“), mit einer Einlage i.H.v. 1.000 € (3,85 %) und *C* als Kommanditist mit einer Kommanditeinlage i.H.v. 25.000 € (96,15 %) beteiligt. Ausweislich des § 1 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages in der aktuell gültigen Fassung vom 0.0.2004 (nachfolgend nur „Gesellschaftsvertrag“) umfasste das Geschäftsjahr der Klägerin den Zeitraum vom 1. Juli eines Jahres bis zum 30. Juni des folgenden Jahres. Nach § 11 Abs. 7a des Gesellschaftsvertrags sind an dem verbleibenden, u.a. durch Risikoprämien zugunsten der Komplementärin geminderten, Gewinn oder an einem Verlust die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Beteiligung am Gesellschaftskapital (= Festkapital) beteiligt. In § 18 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags vereinbarten die Gesellschafter die Fortsetzung der Gesellschaft u.a. mit den Erben des verstorbenen Gesellschafters, soweit diese u.a. der Ehegatte oder eheleibliche Abkömmlinge sind.
- Am 00.8.2018 verstarb *C* (nachfolgend „Erblasser“). Seine Erben sind zu je ½ seine Ehefrau, die Beigeladene zu 1., und seine aus der Ehe hervorgegangene Tochter, die Beigeladene zu 2. Beide wurden am 29.1.2019 als Kommanditisten der Klägerin mit einer Kommanditeinlage i.H.v. jeweils 12.500 € im Handelsregister eingetragen.
- Am 12.8.2019 reichte die Klägerin die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2018 und die Gewerbesteuererklärung für 2018 ein. In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2018 erklärte sie insgesamt einen „nach Schlüssel“ zu verteilenden Gewinn i.H.v. 46.439,50 €, einen Saldo aus Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben i.H.v. 63.175,59 €, einen Gewerbesteuer-Messbetrag der Gesellschaft i.H.v. 3.465 € sowie für 2018 tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer i.H.v. 16.979 €. Für die *E*-GmbH erklärte sie einen anteiligen Saldo aus Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben i.H.v. 55.246,38 €, einen anteiligen Betrag am Gewerbesteuer-Messbetrag der Gesellschaft i.H.v. 133,40 € sowie eine anteilig zu zahlende Gewerbesteuer i.H.v. 653,69 €. Für den Erblasser erklärte sie einen anteiligen Saldo aus Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben i.H.v. 7.929,21 €, einen anteiligen Betrag am Gewerbesteuer-Messbetrag der Gesellschaft i.H.v. 3.331,60 € sowie eine anteilig zu zahlende Gewerbesteuer i.H.v. 16.325,31 €. Ausweislich der elektronisch übermittelten Bilanz hatte die Klägerin in den Streitjahren einen Gewerbesteueraufwand i.H.v. 16.979 € verbucht und in der Bilanz zum 30.6.2018 eine Gewerbesteuerüberzahlung i.H.v. 18.696,30 € (Vorjahr: 20.886 €) ausgewiesen.
- Am 10.10.2019 erließ der Beklagte einen Bescheid für 2018 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG. Auf Grundlage einer Verteilungsquote von 385/10.000stel stellte der Beklagte für die *E*-GmbH auf Grundlage anteiliger laufender Einkünfte i.H.v. 1.787,92 € insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 57.034,30 € fest. Für den Erblasser (Feststellungsbeteiligter Nr. 2; StNr.: 0000/0000/0000; IdNr.: 00 000 000 000) stellte der Beklagte auf Grundlage einer Verteilungsquote von 9.615/10.000stel anteilige laufende Einkünfte i.H.v. 44.651,58 € und insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 52.580,79 €

fest. Im Feststellungsbescheid war vor dem Namen des Erblassers der Einschub „Gesamtrechtsnachfolger/in nach“ eingefügt. Eine Feststellung hinsichtlich eines anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer erfolgte in diesem Bescheid nicht. Im Erläuterungsteil des Bescheids wies der Beklagte darauf hin, dass die Beigeladenen Erben nach dem Erblasser geworden sind.

Am 10.10.2019 erließ der Beklagte ebenfalls einen Gewerbesteuersteuermessbescheid, in dem er den Gewerbesteuer-Messbetrag erklärungsgemäß auf 3.465 € festsetzte. Weiterhin erließ der Beklagte gegenüber der Klägerin am 10.10.2019 einen Bescheid für 2018 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung. Darin stellte er den auf die Mitunternehmer der Klägerin entfallenden Anteil des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags sowie die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer fest und berücksichtigte die E-GmbH, die Beigeladene zu 1. und die Beigeladene zu 2. jeweils als getrennte Feststellungsbeteiligte und Zurechnungssubjekte. Auf Grundlage des festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrags 2018 i.H.v. 3.465 € und für den Feststellungszeitraum tatsächlich zu zahlender Gewerbesteuer der Gesellschaft i.H.v. 16.979 € stellte der Beklagte für die E-GmbH einen anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrag i.H.v. 133,40 € und anteilig zu zahlende Gewerbesteuer i.H.v. 653,70 € sowie für die Beigeladenen als Zurechnungssubjekte jeweils unter Angabe ihrer persönlichen Steuernummer einen anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrag i.H.v. 1.665,80 € und anteilig zu zahlende Gewerbesteuer i.H.v. 8.162,65 € fest. Eine Bezugnahme auf den Erblasser erfolgte in dieser Feststellung nicht.

Mit Einsprüchen vom 21.10.2019 gegen den Bescheid für 2018 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG und vom 11.11.2019 gegen den Bescheid für 2018 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung begehrte die Klägerin die erklärungsgemäße Feststellung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags für den Erblasser. Der Erblasser sei zum Ende des Wirtschaftsjahres am 30.6.2018 nicht aus der Gesellschaft ausgeschieden und deshalb sei ihm – und nicht seinen Erben – der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag zuzurechnen. Der Beklagte wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 21.2.2020 als unbegründet zurück.

Mit der am 20.3.2020 erhobenen Klage begehrt die Klägerin weiterhin für den Veranlagungszeitraum 2018 die Zurechnung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags an den Erblasser. Sie ist der Ansicht, dass bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr einer Mitunternehmerschaft für die Aufteilung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel und den Gesellschafterbestand zum Ende des Wirtschaftsjahres abzustellen sei. Veränderungen im Gesellschafterbestand nach Ende des Wirtschaftsjahres, aber vor Ende des jeweiligen Kalenderjahres seien unbeachtlich. Zwar sei nach höchstrichterlicher Rechtsprechung bei einem unterjährigem Gesellschafterwechsel für Mitunternehmer, die am Ende des Wirtschaftsjahres an der Mitunternehmerschaft beteiligt sind, ein anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zu ermitteln. Eine zeitanteilige Zuordnung des Gewerbesteuer-Messbetrags auf Alt- und Neugesellschafter sei nicht möglich, weshalb unterjährig ausgeschiedenen Mitunternehmern kein anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag mehr zugerechnet werden könne. Indes sei der Erblasser zum Ende des Wirtschaftsjahres noch Mitunternehmer gewesen.

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid vom 10.10.2019 für 2018 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG aufzuheben und erklärungsgemäß neu zu veranlagern sowie den Bescheid für 2018 vom 10.10.2019 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung (Gewerbsteueranrechnung gemäß § 35 Abs. 2 EStG) aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen. 13

Er ist der Ansicht, dass für die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags auf den Gewinnverteilungsschlüssel der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Entstehung der Gewerbesteuer abzustellen sei, also zum Ablauf des Erhebungszeitraumes. Der Erhebungszeitraum ende nach § 14 Satz 2 Gewerbesteuergesetz (GewStG) mit Ablauf des Kalenderjahres. Insoweit verweist er auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 14.1.2016 (IV R 5/14, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2016, 875) und das Schreiben des Bundesministerium für Finanzen (BMF) vom 3.11.2016 (IV C 6-S 2296-a/08/10002:003, BStBl I 2016, 1187, Tz. 28). Die Gewerbesteuer entstehe auch bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr – wie hier vom 1.7.2017 bis zum 30.6.2018 – mit Ablauf des Kalenderjahres 2018. Bei Entstehen der Gewerbesteuer mit Ablauf des Erhebungszeitraumes 2018 sei der Erblasser nicht mehr an der Gesellschaft beteiligt gewesen. Insoweit treffe der Aufwand nur die zum Zeitpunkt der Entstehung der Gewerbesteuer an der Personengesellschaft beteiligten Mitunternehmer auf der Grundlage des gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssels, nicht hingegen den im Laufe des Erhebungszeitraums ausgeschiedenen Gesellschafter. Es gebe keine gesetzliche Grundlage für die Auffassung der Klägerin, wonach auch für die unterjährig ausgeschiedenen Gesellschafter einer Personengesellschaft Anteile am Gewerbesteuer-Messbetrag festzustellen seien. 14

Der Umstand, dass die Gewerbesteuer den Gesamthandsgewinn der Personengesellschaft mindere, berühre die bis dahin ausgeschiedenen Gesellschafter nicht mehr. Deshalb sei es nach dem Regelungskonzept des § 35 EStG ausgeschlossen, im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG auch im Laufe des betreffenden Erhebungszeitraums aus der Personengesellschaft ausgeschiedenen Mitunternehmern einen Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag zuzuweisen. 15

Mit Beschluss vom 25.5.2022 sind A und B beigelegt worden. 16

Die Beigeladenen haben keine Anträge angekündigt. 17

Das Gericht hat die Steuerakten zum Verfahren beigezogen. Auf den übersandten Verwaltungsvorgang und die Schriftsätze der Beteiligten wird wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen. 18

Entscheidungsgründe 19

I. Das Gericht entscheidet nach § 90a Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Gerichtsbescheid. Der Streitfall ist für eine Entscheidung durch Gerichtsbescheid geeignet, da der Sachverhalt geklärt ist. 20

II. Der Klageantrag wird nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO dahingehend ausgelegt, dass die Klägerin begehrt, den Bescheid vom 10.10.2019 über die gesonderte und einheitliche 21

Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2018 insoweit aufzuheben, als darin jeweils Feststellungen für die Beigeladenen als Zurechnungssubjekte getroffen worden sind. Stattdessen begehrt die Klägerin die Feststellung des anteiligen Betrags am Gewerbesteuer-Messbetrag der Gesellschaft i.H.v. 3.331,60 € sowie einer anteilig zu zahlenden Gewerbesteuer i.H.v. 16.325,31 €, für die Beigeladenen als Erben nach dem Erblasser.

Die Klägerin geht ersichtlich davon aus, dass die Feststellung nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG 22 im Rahmen des Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG zu erfolgen hat. Insoweit begehrt sie eine erklärungsgemäße Neuveranlagung. In der entsprechenden Feststellungserklärung hat sie eine Zurechnung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags an den Erblasser beantragt. Indes ist der Beklagte nur berechtigt, nicht jedoch verpflichtet, verschiedene Feststellungen in einem Sammelbescheid zusammenzufassen (BFH-Urteil vom 14.1.2016 IV R 5/15, BStBl II 2016, 875, Rz. 26 juris). Da der Beklagte die Feststellungen zur Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags jedoch eigenständig im Bescheid vom 10.10.2019 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2018 vorgenommen hat, begehrt die Klägerin inhaltlich die gegenüber den Beigeladenen als eigenständige Zurechnungssubjekte getroffenen Feststellungen aufzuheben und stattdessen die nämlichen Feststellungen gegenüber dem Erblasser als Zurechnungssubjekt vorzunehmen.

III. 1. Die Klage ist mangels einer geltend gemachten Beschwer nach § 40 Abs. 2 FGO 23 insoweit unzulässig, als sich die Klägerin gegen den Bescheid vom 10.10.2019 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG wendet.

Die Klägerin begehrt ausdrücklich die Aufhebung des Bescheides über die gesonderte und 24 einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG. Insoweit ist der Klageantrag dahin formuliert, dass eine „erklärungsgemäße“ Neufeststellung erfolgen solle. Indes entsprechen die im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG enthaltenen Feststellungen den erklärten Besteuerungsgrundlagen. Insoweit macht die Klägerin nicht geltend, beschwert zu sein. Die Klägerin wendet sich inhaltlich ausschließlich gegen die aus ihrer Sicht unzutreffende Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags. Diese ist jedoch ausschließlich im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2018 erfolgt.

2. Die Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 Satz 1 FGO) ist im Übrigen die statthafte Klageart für 25 das Klagebegehren der Klägerin.

Eine Anfechtungsklage kommt in Betracht, wenn das Finanzamt eine Sachentscheidung 26 getroffen hat (vgl. BFH-Urteile vom 22.9.2011 IV R 8/09, BStBl II 2012, 183 juris Rz. 18; vom 20.12.2000 III R 17/97, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes – BFH/NV – 2001, 914, und vom 15.4.2010 IV R 5/08, BStBl II 2010, 912 m.w.N.). Vorliegend hat es der Beklagte abgelehnt, für den Erblasser als Zurechnungssubjekt einen anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrag nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG festzustellen. Die Ablehnung ist jedoch – wie sich u.a. schon aus der Einspruchsentscheidung und den dort in Bezug genommenen Schreiben ergibt – nicht aus formellen Gründen erfolgt. Vielmehr hat sich der Beklagte auf den materiell-rechtlich begründeten Standpunkt gestellt, dass der Erblasser zum Ende des Erhebungszeitraums 2018 nicht mehr an der Gesellschaft beteiligt

war und deshalb für ihn auch keine Feststellungen nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG vorgenommen werden könnten.

Der Streitfall, in dem der Beklagte im Feststellungsbescheid gemäß § 35 Abs. 2 EStG keine ausdrückliche Feststellung zu dem begehrten Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag getroffen hat, unterscheidet sich insoweit nicht wesentlich von der Situation, dass das Finanzamt in einem Feststellungsbescheid den Gewerbesteuer-Messbetrag sowie die auf einen Feststellungsbeteiligten entfallenden Anteile (ausdrücklich) auf 0 € festgestellt hat (vgl. BFH-Urteile vom 22.9.2011 IV R 8/09, BStBl II 2012, 183 und vom 15.4.2010 IV R 5/08, BStBl II 2010, 912). In beiden Fällen trifft das Finanzamt eine Sachentscheidung ungeachtet dessen, ob dies im Feststellungsbescheid mit einer „Null-Feststellung“ oder durch ein Unterbleiben der entsprechenden Feststellung zum Ausdruck kommt. Erhebt der hierzu berufene Prozessstandschafter gegen die – aus sachlichen Gründen erfolgte – Ablehnung der begehrten Feststellung Klage, so ist statthafte Klageart die Anfechtungsklage. Die Anfechtungsklage, hier in der Form der Abänderungsklage, ist gegenüber der Verpflichtungsklage vorrangig. § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO räumt dann dem Gericht die Befugnis ein, die zutreffenden Feststellungen (anstelle der Finanzbehörde) selbst zu treffen (vgl. BFH-Urteil vom 22.9.2011 IV R 8/09, BStBl II 2012, 183 juris Rz. 18).

3. Die Klage ist im Übrigen zulässig. Die Klägerin ist insbesondere hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung der anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugt.

IV. Die Klage ist begründet. Der angefochtene Bescheid zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung vom 10.10.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2020 ist insoweit rechtswidrig und verletzt die Klägerin gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 FGO in ihren Rechten, soweit für den Veranlagungszeitraum 2018 für *A* und *B* als Miterben nach dem Erblasser als Zurechnungssubjekt kein anteiliger Betrag am Gewerbesteuer-Messbetrag der Gesellschaft i.H.v. 3.331,60 € sowie eine anteilige zu zahlende Gewerbesteuer i.H.v. 16.325,31 € festgestellt worden ist. Der Bescheid zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2018 vom 10.10.2019 ist insoweit aufzuheben, als darin Feststellungen für die Beigeladenen als eigenständige Zurechnungssubjekte getroffen worden sind.

1. Für die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Beklagte zutreffend von der für den Erhebungszeitraum 2018 festgesetzten Gewerbesteuer ausgegangen, welche (nur) auf Grundlage des Gewerbeertrags des zum 30.6.2018 endenden Wirtschaftsjahres ermittelt wurde. Durch das Ausscheiden des Erblassers als Kommanditist und durch den Eintritt seiner Erben als Kommanditisten liegt kein abgekürzter Erhebungszeitraum vor.

Gemäß § 14 Satz 1 GewStG wird der Steuermessbetrag für den Erhebungszeitraum festgesetzt. Erhebungszeitraum ist das Kalenderjahr (Satz 2). Besteht die Gewerbesteuerpflicht nicht während eines ganzen Kalenderjahrs, so tritt an dessen Stelle der Zeitraum der Steuerpflicht (abgekürzter Erhebungszeitraum, Satz 3).

a) Die Gewerbesteuerpflicht in § 14 Satz 3 GewStG knüpft an den Steuergegenstand gemäß § 2 GewStG an. Danach unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG), der Gewerbesteuer. Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen i.S. des EStG (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Mit dem Begriff „gewerbliches Unternehmen“ werden nicht nur die sachlichen Grundlagen des Betriebs und

die mit ihnen ausgeübte Tätigkeit angesprochen, sondern auch deren Beziehung zu dem oder den Unternehmern des Betriebs (BFH-Urteil vom 3.4.2008 IV R 54/04, BStBl II 2008, 742). Die Steuerpflicht gemäß § 14 Satz 3 GewStG knüpft daher ausschließlich an die sachliche Steuerpflicht und nicht an die persönliche Steuerpflicht (= Steuerschuldnerschaft) an (z.B. BFH-Urteil vom 25.4.2018 IV R 8/16, BStBl II 2018, 484, Rz 16). Der Steuermessbetrag ist danach für das Kalenderjahr als Erhebungszeitraum festzusetzen, wenn die sachliche Steuerpflicht während des Kalenderjahrs fortbesteht; er ist für einen abgekürzten Erhebungszeitraum festzusetzen, wenn die sachliche Steuerpflicht nur für diesen Zeitraum bestanden hat (BFH-Urteil vom 19.12.2019 IV R 8/17, BStBl II 2020, 401, juris Rz. 23). Ein partieller Unternehmerwechsel hat keinen Einfluss auf die sachliche Steuerpflicht einer Personengesellschaft (BFH-Urteile vom 19.12.2019 IV R 8/17, BStBl II 2020, 401, juris Rz. 24; vom 22.1.2009 IV R 90/05, BFH/NV 2009, 843, juris Rz. 29). Demgegenüber gilt nach § 2 Abs. 5 GewStG der Gewerbebetrieb als durch den bisherigen Unternehmer eingestellt, wenn ein Gewerbebetrieb im Ganzen auf einen anderen Unternehmer übergeht. Ein Unternehmensübergang bei einem Gewerbebetrieb, der mehrere Unternehmer hat, insbesondere also bei Personengesellschaften, liegt aber nicht vor, solange ihn mindestens einer der bisherigen Unternehmer fortführt, d.h. solange die Unternehmeridentität hinsichtlich des fortgeführten Unternehmens wenigstens teilweise (partielle Unternehmeridentität) bestehen bleibt (BFH-Urteil vom 25.4.2018 IV R 8/16, BStBl II 2018, 484, juris Rz. 18).

b) Der Tod des Erblassers und der Eintritt seiner Erben als Kommanditisten ist nur ein partieller Gesellschafterwechsel. Die Komplementärin der Klägerin, die E-GmbH, war während des gesamten Erhebungszeitraums Mitunternehmerin der Klägerin. Als am Kapital beteiligte Komplementärin war sie am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust der Klägerin beteiligt. 33

2. Nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ermäßigt sich unter bestimmten Voraussetzungen die tarifliche Einkommensteuer bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG um das 3,8 fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags. Der Abzug des Steuerermäßigungsbetrags ist nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt. Nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG ist bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG der Betrag des Gewerbesteuer-Messbetrags, die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer und der auf die einzelnen Mitunternehmer oder auf die persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen. Der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag richtet sich nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen, § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG. Nach § 35 Abs. 3 Satz 3 EStG ist u.a. für die Ermittlung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags nach Absatz 2 die Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags Grundlagenbescheid. 34

3. Der Verteilungsmaßstab des „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels“ in § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG enthält keine Angabe dazu, zu welchem Zeitpunkt der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel für die Aufteilung nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bestimmen ist. Dieser Zeitpunkt ist durch Auslegung zu ermitteln. 35

a) Der BFH hat insoweit mit Urteilen vom 14.1.2016 (IV R 5/14, BStBl II 2016, 875; IV R 48/12, BFH/NV 2016, 1024) – entgegen der bis dahin vertretenen Verwaltungsauffassung (BMF-Schreiben vom 24.2.2009 IV C 6-S 2296-a/08/10002, BStBl I 2009, 440, Rz. 30) – 36

entschieden, das es nach dem Regelungskonzept des § 35 EStG ausgeschlossen ist, im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG auch im Laufe des betreffenden Erhebungszeitraums aus der Personengesellschaft ausgeschiedenen Mitunternehmern einen Anteil am Betrag des Gewerbesteuer-Messbetrags zuzuweisen. Dabei hat der BFH darauf abgestellt, dass die § 35 EStG zugrunde liegende Typisierung entscheidend an die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft anknüpft. Bei Entstehen der Gewerbesteuer mit Ablauf des Erhebungszeitraums (§ 18 GewStG) sind die unterjährig ausgeschiedenen Gesellschafter jedoch nicht mehr beteiligt. Der Umstand, dass die Gewerbesteuer den Gesamthandsgewinn der Personengesellschaft mindert, berührt die bis dahin ausgeschiedenen Gesellschafter nicht mehr.

b) Im Schrifttum bestehen – jeweils unter Bezugnahme auf die vorgenannten BFH-Urteile – verschiedene Ansichten zum zeitlichen Bezugspunkt des „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels“. Teilweise wird die Ansicht vertreten, dass es auf den Gesellschafterbestand und deren Gewinnanteile zum Ende des Erhebungszeitraumes ankomme (*Levedag* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 35 EStG Rz. 61 (Aug. 2018); *Lüer* in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 35 Rz. 49 (Okt. 2018); *Rohrlack* in: Brandis/Heuermann, EStG/KStG/GewStG, § 35 EStG, Rn. 78 (Aug. 2019)). Diese Ansicht vertritt auch die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 3.11.6 IV C 6-S 2296-a/08/10002:003, BStBl I 2016, 1187, juris Rz. 28; Oberfinanzdirektion Karlsruhe mit Verfügung vom 13.12.2017, 2017-12-13 S 2296a / 36-St 126, juris, Beispielsfall 3). Dagegen wird auch auf den Gesellschafterbestand und den Gewinnverteilungsschlüssel zum Ende des Wirtschaftsjahres abgestellt (so *Levedag* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 35 EStG Rz. 118 (Aug. 2018); *Schindler* in: Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl. 2022, § 35, Rz. 28; *Schiffers* in: Korn, EStG, § 35 Rz. 74 (Juli 2021)).

4. Nach Ansicht des Senats ist der auf den Erblasser entfallende anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag 2018 sowie die anteilig tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer für diesen Erhebungszeitraum dem Erblasser als Gesellschafter der Klägerin für das am 30.6.2018 endende Wirtschaftsjahr 2017/2018 zuzurechnen. Zeitlicher Bezugspunkt des Verteilungsmaßstabs in § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG ist nicht der Gewinnverteilungsschlüssel zum Ende eines Erhebungszeitraumes (so aber BFH-Urteile vom 14.1.2016 IV R 5/14, BStBl II 2016, 875; IV R 48/12, BFH/NV 2016, 1024), sondern der zum Ende eines (ggfs. vom Kalenderjahr abweichenden) Wirtschaftsjahres bestehende allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel und folglich auch der Gesellschafterbestand zum Ende des Wirtschaftsjahres. Nach § 11 Abs. 7a des Gesellschaftsvertrags bestimmt sich der Anteil der Gesellschafter am Gewinn oder an einem Verlust der Gesellschafter im Verhältnis ihrer Beteiligung am Gesellschaftskapital (= Festkapital). Der Erblasser war am 30.6.2018 mit einer Kommanditeinlage i.H.v. 25.000 € (vgl. § 3 Abs. 2 Nr. b) des Gesellschaftsvertrages) am Gesellschaftskapital i.H.v. 26.000 € beteiligt. Nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel entfallen auf den Erblasser danach ein Anteil i.H.v. 9.615/10.000stel und auf die E-GmbH ein Anteil i.H.v. 385/10.000stel. Der Erblasser ist zwar Zurechnungssubjekt der Einkünfte, seine Erben sind jedoch Feststellungsbeteiligte (siehe dazu unter IV. 6).

5. Der Senat legt § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG dergestalt aus, dass zeitlicher Bezugspunkt des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels als maßgeblicher Verteilungsmaßstab in § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG das Ende des Wirtschaftsjahres ist, das der Ermittlung des Gewerbeertrags für den jeweiligen Erhebungszeitraum zugrunde lag.

Im Hinblick auf die tragenden Argumente des BFH in seinen Urteilen vom 14.1.2016 (IV R 5/14, BStBl II 2016, 875; IV R 48/12, BFH/NV 2016, 1024) (dazu a)), der historischen und teleologischen Auslegung (dazu b)), der systematischen Funktion der Gewerbesteueranrechnung sowie des Bezugspunktes des Gewinnverteilungsschlüssels zum Gewerbeertrag (dazu c)) sowie der Funktion der im Rahmen der gesetzgeberischen Typisierungsbefugnis bestimmten Maßgeblichkeit des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels (dazu d)) ist § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG so zu verstehen, dass der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel zum Ende eines Wirtschaftsjahres für die Verteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer auch dann maßgeblich ist, wenn ein Gesellschafter nach Ende des abweichenden Wirtschaftsjahres und vor Ende des Erhebungszeitraumes aus der Gesellschaft ausscheidet.

a) Der BFH hat in seinen Urteilen vom 14.1.2016 (IV R 5/14, BStBl II 2016, 875; IV R 48/12, BFH/NV 2016, 1024) maßgeblich darauf abgestellt, dass bei Entstehen der Gewerbesteuer mit Ablauf des Erhebungszeitraums (§ 18 GewStG) die unterjährig ausgeschiedenen Gesellschafter nicht mehr beteiligt sind, die Gewerbesteuer den Gesamthandsgewinn der Personengesellschaft mindere und die bis dahin ausgeschiedenen Gesellschafter nicht mehr berühre. 41

Insoweit ist zunächst festzustellen, dass der BFH in den vorgenannten Urteilen jeweils über eine Konstellation zu entscheiden hatte, in dem die Gesellschafter während eines laufenden Wirtschaftsjahres, welches mit dem Erhebungszeitraum übereinstimmte, aus der Personengesellschaft ausgeschieden waren. 42

Entsprechend dieser Argumentation werden die Gesellschafter einer Personengesellschaft mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr jedoch am Ende des Wirtschaftsjahres von der Gewerbesteuer wirtschaftlich belastet. Für die Konstellation eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres bestimmt § 10 Abs. 2 GewStG, dass bei einem Unternehmen, dessen Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, der Gewerbeertrag als in dem Erhebungszeitraum bezogen wird, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Durch diese gesetzliche Anordnung steht mit Ablauf des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres der in dem Erhebungszeitraum erzielte Gewerbeertrag grundsätzlich fest. Der Ablauf des Erhebungszeitraums ist nur noch eine – sicher eintretende – aufschiebende Bedingung, bevor die auf den Gewerbeertrag des Wirtschaftsjahres entfallende Gewerbesteuer rechtlich entsteht. Bereits mit Ablauf des Wirtschaftsjahres sind die zu diesem Zeitpunkt an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter auch wirtschaftlich durch die Gewerbesteuer belastet, weil sie bereits durch entsprechende bilanziell aufwandswirksame Gewerbesteuervorauszahlungen (§§ 19 ff. GewStG) und/oder im Übrigen durch die Bildung von bilanziell aufwandswirksamen Rückstellungen betroffen sind. Ein gedachter Erwerber eines Mitunternehmeranteils würde nach Ablauf des Wirtschaftsjahres aus der Bilanz zum Ende des Wirtschaftsjahres ersehen können, dass die Gesellschaft – und somit mittelbar der Gesellschafter – zum Ende des Wirtschaftsjahres mit einer Gewerbesteuerzahlungsverpflichtung wirtschaftlich belastet ist. Hier hatte die Klägerin sogar höhere Gewerbesteuervorauszahlungen geleistet, als sie für die bis zum 30.6.2018 endenden Erhebungszeiträume zu zahlen hatte. In der Bilanz waren Forderungen aus Gewerbesteuerüberzahlungen i.H.v. 18.696,30 € ausgewiesen. Demgegenüber ist von untergeordneter Bedeutung, dass die Gewerbesteuer nach § 18 GewStG erst mit Ablauf des Erhebungszeitraumes, nach § 14 Satz 2 GewStG das Kalenderjahr, rechtlich entsteht. Die rechtliche Entstehung der Gewerbesteuer hat keine direkten wirtschaftlichen Auswirkungen auf die Klägerin und ihre Gesellschafter (vgl. *Mueller-Thuns* in: Hesselmann/Tillmann/ders., Handbuch GmbH & Co. KG, 22. Aufl. 2020, Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, 43

6.722).

b) Auch die historische und teleologische Auslegung der Norm spricht für das Auslegungsergebnis des Senats. 44

aa) Im Gesetzesentwurf zur Einführung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG war die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags zunächst nach „dem Verhältnis des dem Mitunternehmer zuzurechnenden Gewinnanteils zuzüglich der von ihm erzielten Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 [EStG] zur Summe aller Gewinnanteile und aller Vergütungen der Mitunternehmerschaft“ vorgesehen (Drucksache des Bundestages – BT-Drs. – 14/2683, S. 6). Für Mitunternehmerschaften sollte die Steuerermäßigung auf der Grundlage des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags erfolgen (BT-Drs. 14/2683, S. 116) und alle Unternehmen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen und der Gewerbesteuer unterliegen, sollten „durch eine Anrechnung der Gewerbesteuer und den Betriebsausgabenabzug wirtschaftlich regelmäßig in vollem Umfang von der Gewerbesteuer entlastet“ werden (BT-Drs. 14/2683, S. 97). Dieser in der Entwurfsfassung des § 35 EStG vorgesehene Aufteilungsschlüssel wurde nicht übernommen, sondern der Gesetzgeber hat sich schließlich ausdrücklich für den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel als Verteilungsmaßstab entschieden (so die Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 14/3366, S. 19 f. und S. 119; kritisch zu diesem Maßstab u.a. *Hey FR* 2001, 870 (874 f.)). Aus der Beschlussempfehlung ergibt sich jedoch nicht, aufgrund welcher Erwägungen der Gesetzgeber den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel als Maßstab gewählt hat. Naheliegend wäre, worauf auch der BFH in seinen Urteilen vom 14.1.2016 (IV R 5/14, BStBl II 2016, 875; IV R 48/12, BFH/NV 2016, 1024) maßgeblich abgestellt hat, dass die von der Gesellschaft als Steuerschuldnerin (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG) gezahlte Gewerbesteuer, auch soweit sie auf Sondervergütungen einzelner Mitunternehmer lastet, den Gewinn der Mitunternehmerschaft mindert und die Gesellschafter diesen Aufwand regelmäßig entsprechend ihres nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zustehenden Gewinnanteils getragen haben (zu diesen Erwägungen *Herzig/Lochmann*, DB 2000, 1192 (1194); *Thiel*, *StuW* 2000, 413 (419)). 45

Zeitlicher Bezugspunkt des Verteilungsschlüssels zur Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags in der Entwurfsfassung des § 35 EStG (BT-Drs. 14/2683, S. 6) war jedoch der für die Feststellung der Einkünfte maßgebliche Zeitpunkt. Die Aufteilung sollte im Verhältnis des dem Mitunternehmer zuzurechnenden Gewinnanteils zuzüglich der von ihm erzielten Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG zur Summe aller Gewinnanteile und aller Vergütungen der Mitunternehmerschaft stehen. Dieser Verteilungsschlüssel stellt maßgeblich auf die für einen Feststellungszeitraum zu bestimmenden Einkünfte ab. Nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG gilt bei Gewerbetreibenden mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, der Gewinn des Wirtschaftsjahres als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Es gibt keine Anzeichen dafür, dass der Gesetzgeber den in der Entwurfsfassung des 35 EStG vorgesehenen Verteilungsschlüssel nicht nur inhaltlich verändern, sondern auch auf einen anderen Zeitpunkt, nämlich das Ende des Erhebungszeitraumes, beziehen wollte. 46

bb) Konzeptionell hat der Gesetzgeber durch die gesetzliche Anordnung in § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorgesehen, dass die tarifliche Einkommensteuer bei Einkünften aus Gewerbebetrieb ermäßigt wird. Ausdrücklich sollte mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (Bundesgesetzblatt I 2007, 1912) durch die Anhebung des Anrechnungsfaktors von 1,8 auf 3,8 „bei einem bundesweit durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz von 400 % eine vollständige Entlastung der Personenunternehmen von der Gewerbesteuerschuld“ erreicht 47

werden (BT-Drs. 16/4841, 32). Eine solche Steuerermäßigung setzt jedoch konzeptionell eine Vorbelastung des einkommensteuerpflichtigen Gewinns mit der Gewerbesteuer voraus. Diese mag entsprechend der vorgenannten Rechtsprechung des BFH im Fall eines Ausscheidens eines Gesellschafters während eines dem Erhebungszeitraum entsprechenden Wirtschaftsjahres nicht vorliegen. Indes ist der bis zum Ende des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres an der Gesellschaft beteiligte Gesellschafter final durch die Gewerbesteuervorauszahlung und die (auch handelsrechtlich) zu bildende Gewerbesteuerrückstellung wirtschaftlich belastet. In einer solchen Konstellation besteht keine Veranlassung wegen der erst später rechtlich entstehenden Gewerbesteuer eine Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer zugunsten der am Ende des Erhebungszeitraums beteiligten Gesellschafter vorzunehmen. Vielmehr würde bei einem solchen Verständnis für den neu eintretenden Gesellschafter ein Gewerbesteuer-Messbetrag und tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer festgestellt, obwohl er hinsichtlich der dort festgestellten Beträge selbst nicht wirtschaftlich belastet ist. Gleichzeitig würde der tatsächlich wirtschaftlich belastete Gesellschafter nicht durch eine Steuerermäßigung entlastet.

Die Maßgeblichkeit des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zum Ende des Wirtschaftsjahres verhindert für Personengesellschaften mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ein unter Umständen konzeptionelles Auseinanderfallen der Zurechnung von einkommensteuerpflichtigen Einkünften einerseits und des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags sowie der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer andererseits. Damit entspricht es dem gesetzlichen Entlastungsziel und der Funktion des § 35 EStG, wonach eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer wegen einer Vorbelastung gewerblicher Einkünfte mit Gewerbesteuer erreicht werden soll. 48

c) Wegen des Gleichlaufs in der zeitlichen Zuordnung des Gewinns bzw. des Gewerbeertrages zu einem Veranlagungszeitraum bzw. einem Erhebungszeitraum und der in § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG angelegten Kongruenz ist es aus systematischer Sicht geboten, den Gewerbesteuer-Messbetrag und die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zum Ende eines Wirtschaftsjahres aufzuteilen. 49

Auch die Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags als Bezugspunkt der Aufteilung und dessen Eigenschaft als nach § 35 Abs. 3 Satz 3 EStG verfahrensrechtlich bindender Grundlagenbescheid spricht für diese Auslegung. 50

aa) Nach § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer grundsätzlich um das 3,8 fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags. Insoweit erfolgt bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr sowohl einkommensteuerrechtlich nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG als auch gewerbesteuerrechtlich nach § 10 Abs. 2 GewStG eine Zuordnung zu dem Kalenderjahr bzw. Erhebungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG bestimmt – ohne ausdrücklichen zeitlichen Bezug – allgemein einen Aufteilungsmaßstab, wonach der für den Erhebungszeitraum festgesetzte Gewerbesteuer-Messbetrag auf die Gesellschafter aufgeteilt werden soll. Der Beklagte hat auch den Gewerbesteuermessbescheid für 2018 zutreffend nach dieser Maßgabe festgesetzt. Wegen dieser Systematik ist es geboten, diese zeitliche Zuordnung des Gewerbeertrages zu einem Erhebungszeitraum auch für die Aufteilung desselben auf die Gesellschafter anzuwenden. Der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel ist also auch zu dem Zeitpunkt zu bestimmen, für 51

den der im Erhebungszeitraum erzielte Gewerbeertrag ermittelt wird.

bb) Da die Festsetzung des Gewerbebesteuer-Messbetrags nach § 35 Abs. 3 Satz 3 EStG Grundlagenbescheid für die Aufteilung desselben ist, ist systemkonform auch auf diejenigen Umstände abzustellen, die für den Grundlagenbescheid selbst maßgeblich waren. Bei einem anderen Verständnis würde systemwidrig auf Umstände abgestellt, die für die Festsetzung des Gewerbebesteuer-Messbetrags und die Feststellung der Einkünfte in dem nämlichen Jahr unerheblich sind. Dies würde im Ergebnis dazu führen, dass aus einem im Rahmen der Typisierungsbefugnis bestimmten, einfach zu handhabenden, sachgerechten Verteilungsschlüssel eine die persönliche Zurechnung des anteiligen Gewerbebesteuer-Messbetrags determinierende und sachwidrige (dazu d) Norm wird. 52

d) Die Bestimmung des Verteilungsmaßstabes in § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG folgt einem (möglichen) typisierenden und damit auch von Vereinfachungsgesichtspunkten getragenen gesetzgeberischen Konzept (BFH-Urteil vom 14.1.2016 IV R 5/14, BStBl II 2016, 875, Rz. 33 juris). Ausdrücklich sollte das pauschalierte Verfahren für die Finanzverwaltung einfach zu handhaben sein. Für Unternehmen und ihre steuerlichen Berater sollte kein zusätzlicher Erklärungsaufwand erforderlich werden (BT-Drs. 14/2683, 97). Die Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ist insofern zutreffend, als die Gewerbebesteuer als Betriebsausgabe zivilrechtlich auch von allen Gesellschaftern in diesem Verhältnis getragen wird (*Wendt*, Finanz-Rundschau 2000, 1173, 1179). Der Gesetzgeber durfte bei der Ausgestaltung der Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG im Rahmen seiner Typisierungsbefugnis einen einfach zu handhabenden, sachgerechten Verteilungsschlüssel wählen. Der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel erscheint – wie u.a. die genannten Folgen aus der Steuerschuldnerschaft der Gesellschaft belegen – nicht sachwidrig (vgl. BFH-Urteil vom 14.1.2016 IV R 5/14, BStBl II 2016, 875, Rz. 39 juris m.w.N.). Der Vereinfachungsfunktion des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels als Verteilungsmaßstab des Gewerbebesteuer-Messbetrags nach § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG liegt wohl die naheliegende (und zutreffende) Annahme zu Grunde, dass im Rahmen der einkommensteuerrechtlich vorzunehmenden einheitlichen und gesonderten Feststellung der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel bekannt ist. Eine Auslegung, wonach für die Aufteilung des Gewerbebesteuer-Messbetrags auf einen Gewinnverteilungsmaßstab abzustellen sein soll, der für die einkommensteuerrechtlich vorzunehmende einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften im jeweiligen Feststellungszeitraum unerheblich ist, läuft der von Vereinfachungsgesichtspunkten getragenen Vorschrift des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG zuwider. Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ist es für die Gewinnfeststellung in dem Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr endet, unerheblich, ob nach dem Ende des Wirtschaftsjahres eine Veränderung im Gesellschafterbestand eingetreten ist oder sich der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel verändert hat. Im Fall eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres würde die besondere Ermittlung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels und damit einhergehend etwaige Änderungen im Gesellschafterbestand zum Kalenderjahresende zusätzlichen Verwaltungsaufwand verursachen. Ein so verstandener Verteilungsschlüssel entspräche im Besteuerungsverfahren als Massenverfahren nicht mehr wohlverstandenen Vereinfachungsgesichtspunkten. Die Typisierung des Verteilungsschlüssels wäre bei einer solchen Auslegung nicht mehr von seinem Vereinfachungsgedanken getragen. 53

Insoweit entspricht der vom Vereinfachungsgedanken getragenen Vorschrift des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG eine Auslegung, wonach auch für die Verteilung des Gewerbebesteuer-Messbetrags auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zum Ende des Wirtschaftsjahres und dem zu diesem Zeitpunkt bestehenden Gesellschafterbestand 54

abzustellen ist.

6. Nach alledem war der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2018 vom 10. Oktober 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2020 dahingehend zu ändern, dass gegenüber den Beigeladenen (als ein Feststellungsbeteiligter) als Erben nach dem Erblasser (als Zurechnungssubjekt), ein anteiliger Betrag am Gewerbesteuer-Messbetrag der Gesellschaft sowie eine anteilig tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer festgestellt wird. Die Feststellungen gegenüber den Beigeladenen als eigenständige Zurechnungssubjekte waren aufzuheben. 55

Da in Feststellungsbescheiden nur die Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden und nicht eine Steuerschuld festgesetzt wird, führt die in § 181 Abs. 1 Satz 1 AO angeordnete sinngemäße Anwendung der Vorschriften über Steuerbescheide auf Feststellungsbescheide dazu, dass an die Stelle des Steuerschuldners i.S. des § 157 Abs. 1 Satz 2 AO der Feststellungsbeteiligte als der Inhaltsadressat tritt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17.9.1997 II R 49/95, BFH/NV 1998, 417). Inhaltsadressat eines Feststellungsbescheides ist derjenige, dem der Gegenstand der Feststellung bei der Besteuerung zuzurechnen ist, § 179 Abs. 2 Satz 1 AO (vgl. BFH-Urteil vom 15.6.2004 VIII R 7/02, BStBl II 2004, 914, Rz. 23 juris). Erfolgt die Feststellung aber erst zu einem Zeitpunkt, an dem derjenige, dem der Gegenstand der Feststellung zuzurechnen ist, bereits verstorben oder erloschen ist, bleibt dieser zwar Zurechnungssubjekt; der Bescheid ist aber – so vorhanden – gegen den Gesamtrechtsnachfolger zu richten (vgl. nur BFH-Urteil vom 17.9.1997 II R 49/95, BFH/NV 1998, 417 Rz. 11 juris). 56

Nach diesen Maßgaben waren die Feststellungen zur Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer gegenüber dem Erblasser als Zurechnungssubjekt vorzunehmen. Da der Erblasser jedoch bereits verstorben ist, war der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2018 vom 10. Oktober 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. Februar 2020 dahingehend zu ändern, dass gegenüber den Beigeladenen (als ein Feststellungsbeteiligter) als Erben nach dem Erblasser (als Zurechnungssubjekt), ein anteiliger Betrag am Gewerbesteuer-Messbetrag der Gesellschaft sowie eine anteilig tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer festgestellt wird. Die gegenüber den Beigeladenen als Zurechnungssubjekte gerichteten Feststellungen im Bescheid zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2018 vom 10.10.2019 waren dagegen aufzuheben. Obwohl die Beigeladenen nach Maßgabe des Tenors weiterhin Feststellungsbeteiligte bleiben, sind sie nicht mehr Zurechnungssubjekte der Feststellungen nach § 35 Abs. 2 Satz 1 GewStG zur Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer. Zurechnungssubjekt der Feststellungen zur Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags und der tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer ist allein der Erblasser. 57

Im Ergebnis entfalten die Feststellungen zur Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrags und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer keine Bindungswirkung für die persönlichen Einkommensteuerfestsetzungen der Beigeladenen, sondern ausschließlich für die im Veranlagungszeitraum 2018 noch vorzunehmende Einkommensteuerfestsetzung des Erblassers (BFH-Beschluss vom 17.12.2007 GrS 2/04, BStBl II 2008, 608 Rz. 65 juris; *Tiede* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 1 EStG Rz. 53 (Okt. 2020)). 58

V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. 59

Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen tragen diese selbst. Nach § 135 Abs. 3 FGO können einem Beigeladenen Kosten nur auferlegt werden, soweit er Anträge gestellt oder Rechtsmittel eingelegt hat. Nach § 139 Abs. 4 FGO sind die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen nur erstattungsfähig, wenn das Gericht sie aus Billigkeit der unterliegenden Partei oder der Staatskasse auferlegt. Die Beigeladenen haben keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert. Sie sind daher weder an den Gerichtskosten zu beteiligen noch steht ihnen ein Kostenerstattungsanspruch zu (vgl. nur BFH-Urteile vom 25.9.2018 IX R 35/17, BStBl II 2019, 167 Rz. 28 juris; vom 13.9.2018 I R 19/16, BStBl II 2019, 385 Rz. 31 juris; *Brandis* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 139 FGO Rz. 172 (Aug. 2021)).

VI. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 61

VII. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und zur Fortbildung des Rechts teilweise zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 Alt. 1 FGO). Es bedarf der höchstrichterlichen Klärung, auf welchen Zeitpunkt für die Bestimmung des „allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels“ in § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG abzustellen ist. Insoweit war die Revision beschränkt auf die Entscheidung zur teilweisen Aufhebung des Bescheides zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2018 vom 10.10.2019 und der vom Senat vorgenommenen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Beigeladenen als Erben nach dem Erblasser zuzulassen. Eine Revisionszulassung hinsichtlich des angefochtenen Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG war nicht geboten, da die Klage insoweit unzulässig ist und Revisionszulassungsgründe insoweit nicht vorliegen. 62