
Datum: 11.12.2023
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 1766/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2023:1211.11K1766.14.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IV R 3/24
Rechtskraft: nicht rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit von für die Streitjahre 2004 und 2005 erlassenen Änderungsbescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für 2004 und 2005. Dabei ist unter anderem streitig, ob eine wirksame Bekanntgabe gegenüber der Klägerin und die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 129 AO vorlagen.

Die Klägerin ist Kommanditistin der „Z GmbH & Co KG“ (im Folgenden: Z KG), die im Jahr 1999 gegründet worden war und bis zu einer im Dezember 2003 erfolgten Umstrukturierung zunächst unter der Bezeichnung „Y GmbH & Co KG“ (im Folgenden: Y KG) firmierte. Gesellschafter bei Gründung der Y KG waren die Y1 GmbH als Komplementärin und die Y2 GmbH & Co KG (Klägerin) als Kommanditistin.

Nach einer am2003 beschlossenen Kapitalherabsetzung von ... Euro auf ... Euro veräußerte die Klägerin als Gründungskommanditistin der Y KG mit Kaufvertrag vom2003 und mit Wirkung zum2004 einen Teilanteil ihrer Kommanditbeteiligung an der Y KG in Höhe von ... Euro an die Z2 GmbH und in Höhe von ... Euro an die Z3 GmbH & Co KG. Mit

1

2

3

4

gleichem Vertrag schied die bisherige Komplementärin der Y KG aus. Als neue Komplementärin ohne Kapitaleinlage trat die Z1 GmbH in die Z KG ein. Mit der Neufassung des Gesellschaftsvertrags nach dem Anteilsverkauf wurde die Firma in „Z GmbH & Co KG“ (Z KG, siehe oben) geändert.

Gesellschafter der Z KG waren ab dem2004 nunmehr die „Z1 GmbH“ als Komplementärin 5
ohne Haftungseinlage sowie – jeweils als Kommanditisten – die Klägerin mit einem Anteil von 5,04% (... Euro), die „Z2 GmbH“ mit einem Anteil von 94,92% (... Euro) und die „Z3 GmbH & Co KG“ mit einem Anteil von 0,04% (... Euro).

Die KG reichte für die Jahre 2004 und 2005 jeweils Erklärungen zur gesonderten und 6
einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen beim Beklagten ein. In den jeweiligen Feststellungserklärungen, die für 2004 und 2005 am 30.3.2007 beim Beklagten eingingen, war unter der Rubrik „Empfangsvollmacht – Gemeinsamer, von allen Beteiligten bestellter Empfangsbevollmächtigter“ die „X GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, W-Straße ..., ... V“ (im Folgenden: X) angegeben. Ausweislich der Angaben auf den Steuererklärungen hatte die X bei der Anfertigung der jeweiligen Steuererklärung mitgewirkt. Die unterschriebenen Feststellungserklärungen waren mit dem Firmenstempel der Z KG (2004 und 2005) und einem Datum versehen. In den Feststellungserklärungen für 2004 und 2005 waren die Beteiligten wie folgt bezeichnet:

Bezeichnung der Gesellschaft (F-Erklärung Seite 1, Zeilen 2 ff.): 7

Z GmbH & Co KG 8

Anlage FB (Angaben über die Feststellungsbeteiligten): 9

Nummer d. Beteiligten: 1 10

Z2 GmbH 11

Kommanditist 12

[...] 13

Nummer d. Beteiligten: 2 14

Y GmbH & Co KG 15

U-Straße ..., ... T 16

Kommanditist 17

[...] 18

Nummer d. Beteiligten: 3 19

Z3 GmbH & Co KG 20

Kommanditist 21

[...] 22

23

Auf den Anlagen FE 1 waren die Beteiligten jeweils mit denselben Bezeichnungen (Firmennamen) wie auf den Anlagen FB aufgeführt. Für nähere Einzelheiten wird auf die Feststellungserklärungen in den Steuerakten des Beklagten Bezug genommen.

Auf den Erklärungen war bei der Bearbeitung durch den Beklagten auf der Vorderseite jeweils handschriftlich mit Datum vom 30.3.2007 und Namenszeichen vermerkt: „MüSt“ sowie auf der Erklärung für 2004 zusätzlich mit Datum vom 2.4.2007 „GD/FEin“. In einer „FEin-Hinweismitteilung“ nebst „Prüfberechnung“ des Beklagten für 2004 vom 4.4.2007 (11:38:07 Uhr) bzw. für 2005 vom 4.4.2007 (11:43:51 Uhr) waren die oben genannten drei Beteiligten jeweils mit ihren den Angaben in den Erklärungen entsprechenden Kapitalanteilen aufgeführt. Auf der Hinweismitteilung für 2004 war handschriftlich vermerkt: „Y zum 31.12.2003 ausgeschieden“, auf der Mitteilung für 2005 war handschriftlich vermerkt: „Erkl. v. 30/03.07“.

Der Beklagte erließ aufgrund der Feststellungserklärungen zunächst Feststellungsbescheide für 2004 mit Datum vom 8.5.2007 und für 2005 mit Datum vom 4.5.2007. Diese Bescheide wurden bestandskräftig. Sie standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und wurden gegenüber der X als Empfangsbevollmächtigtem bekannt gegeben. Die Bescheide setzten die Angaben in den Steuererklärungen erklärungsgemäß um.

Für 2004 wurden der Y GmbH & Co KG ein erklärter Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung des Teilanteils zum2004 in Höhe von ... Euro sowie Einkünfte in Höhe von ... Euro zugerechnet. Die Einkünfte von ... Euro setzten sich aus „laufenden Einkünften (nach Quote verteilt)“ von ... Euro sowie „Sondereinnahmen/pers. erzielte Einnahmen“ von ... Euro zusammen.

Für 2005 wurden der Y GmbH & Co KG Einkünfte von ... Euro zugerechnet. Diese Einkünfte setzten sich aus „laufenden Einkünften (nach Quote verteilt)“ von ... Euro sowie aus „Überschüsse/Verluste aus Ergänzungsvermögen“ von ... Euro zusammen.

Für das vorliegend nicht streitbefangene Jahr 2007 erging mit Datum vom 14.7.2009 gegenüber der X als Empfangsbevollmächtigte der Z KG ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen. In diesem Bescheid – auf den für nähere Einzelheiten Bezug genommen wird (Bl. 221 d.A.) – ist die „K GmbH & Co KG, U-Straße ..., ... T“ mit ihr zugerechneten Einkünften ausgewiesen.

In der Folgezeit fand bei der Z KG für die Jahre 2003 bis 2005 eine Betriebsprüfung statt. Der Betriebsprüfungsbericht vom 10.11.2009 führt unter der Rubrik „1.2.2 Sonstige Angaben“ die Gesellschaftsstruktur sowie die Entwicklung der jeweiligen Beteiligungsverhältnisse der Z KG zusammengefasst wie folgt auf:

Die „Z GmbH & Co KG“ wurde im Jahr 1999 gegründet und firmierte bis zu einer im Dezember 2003 erfolgten Umstrukturierung zunächst unter der Bezeichnung „Y GmbH & Co KG“. Gründungsgesellschafter waren die Y1 GmbH als Komplementärin und die Y2 GmbH & Co KG als Kommanditistin.

Nach einer am2003 beschlossenen Kapitalherabsetzung von ... Euro auf ... Euro veräußerte die Gründungskommanditistin mit Kaufvertrag vom2003 und mit Wirkung zum2004 einen Teilanteil ihrer Kommanditbeteiligung in Höhe von ... Euro an die Z2 GmbH und in Höhe von ... Euro an die Z3 GmbH & Co KG. Mit gleichem Vertrag schied die bisherige Komplementärin aus. Als neue Komplementärin ohne Kapitaleinlage trat die Z1 GmbH in die Z KG ein. Mit der Neufassung des Gesellschaftsvertrags nach dem Anteilsverkauf wurde die Firma in Z GmbH & Co KG geändert.

Gesellschafter der Z KG waren ab dem2004 die „Z1 GmbH“ als Komplementärin ohne Haftungseinlage sowie die Y2 GmbH & Co KG mit einem Anteil von 5,04% (... Euro), die „Z2 GmbH“ mit einem Anteil von 94,92% (... Euro) und die „Z3 GmbH & Co KG“ mit einem Anteil von 0,04% (... Euro) als Kommanditisten.	32
Eine „K“ oder ähnlich wird in dem Bericht an keiner Stelle erwähnt, insbesondere nicht als Gesellschafterin oder Beteiligte der Z KG. Auch eine „Y GmbH & Co KG“ wird mit Ausnahme dieser bis zur Umfirmierung in 2003 verwendeten Firmenbezeichnung der Z KG nicht mehr erwähnt; im Bericht findet sich für den Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 unter anderem kein Hinweis auf eine etwaige Beteiligung einer „Y GmbH & Co KG“ an der Z KG. Der Prüfungsbericht enthält insbesondere keine Feststellungen dazu, dass einer „K“ oder einer „Y GmbH & Co KG“ Einkünfte aus der Z KG o.ä. zuzurechnen wären.	33
Die Betriebsprüfung stellte neben anderen Änderungen des Gewinns (Gesamthand, Ergänzungsbilanzen) für 2004 unter anderem einen Veräußerungsgewinn für die Y2 GmbH & Co KG in Höhe von ... Euro fest (Anlage 2 zum BP-Bericht).	34
Für 2004 stellte der Bericht einen steuerlichen Gewinn in der Gesamthand der Z KG in Höhe von ... Euro fest. Auf die Y2 GmbH & Co KG entfielen ... Euro, auf die Z2 GmbH -... Euro und auf die Z3 GmbH & Co KG ... Euro. Die Einkünfte in Höhe von ... Euro setzen sich aus laufenden Einkünften von ... Euro sowie Einkünften aus Ergänzungsbilanzen von ... Euro (verteilt auf Z2 GmbH und Z3 GmbH & Co KG) und dem Veräußerungsgewinn von ... Euro zusammen. Darüber hinaus wurden Sonderbetriebseinnahmen von ... Euro (Y2 GmbH & Co KG) und Sonderbetriebsausgaben in derselben Höhe (verteilt auf Z2 GmbH und Z3 GmbH & Co KG) festgestellt; die Beträge von ... Euro erfuhren durch die Betriebsprüfung keine Änderung.	35
Für 2005 stellte der Bericht einen steuerlichen Gewinn in der Gesamthand der Z KG von ... Euro fest. Auf die Y2 GmbH & Co KG entfielen insgesamt ... Euro, auf die Z2 GmbH ... Euro und auf die Z3 GmbH & Co KG ... Euro. Die Einkünfte in Höhe von ... Euro setzen sich aus laufenden Einkünften von ... Euro sowie Einkünften aus Ergänzungsbilanzen von ... Euro (verteilt auf Z2 GmbH und Z3 GmbH & Co KG sowie Y2 GmbH & Co KG) und Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, ggf. einschließlich nachträglicher Einkünfte von ... Euro (Z1 GmbH).	36
Für nähere Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht nebst Anlagen Bezug genommen.	37
Die X übersandte der Klägerin mit Schreiben vom 23.10.2009 den Berichtsentwurf über die für die Jahre 2003 bis 2005 durchgeführte Betriebsprüfung. In der Folgezeit übersandte die X den endgültigen Bericht über die Betriebsprüfung an die Klägerin, bei der er am 15.10.2010 einging.	38
Zur Umsetzung der von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen erließ der Beklagte am 26.5.2010 für 2004 bzw. am 31.5.2010 für 2005 jeweils nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Feststellungsbescheide und hob jeweils den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Die Bescheide wurden gegenüber der X bekanntgegeben und bestandskräftig. In den Erläuterungen zu den Bescheiden war jeweils folgendes ausgeführt: „Der Festsetzung/Feststellung liegen die Ergebnisse der bei Ihnen durchgeführten Außenprüfung zugrunde (siehe Prüfungsbericht vom 10.11.2009).“	39

Für 2004 wurden der von der Betriebsprüfung festgestellte Gewinn von ... Euro (einschließlich ... Euro „laufende Einkünfte“) zugrunde gelegt und einer „Firma K“ mit der unzutreffenden (vgl. u.a. Schriftsatz der Klägerin vom 30.11.2018, Bl. 206 d.A.) Anschrift U-Straße ..., ... T und der Angabe „Finanzamt S, Steuernummer .../“ bei einem gezeichnetem Kapital von ... Euro ein Veräußerungsgewinn in Höhe von ... Euro sowie Einkünfte in Höhe von ... Euro zugerechnet. Die Einkünfte von ... Euro setzten sich aus „laufenden Einkünften (nach Quote verteilt)“ von ... Euro sowie „als Sonderbetriebseinnahme zu erfassende Vergütungen auf schuldrechtlicher Grundlage, ggf. einschließlich nachträglicher Einkünfte“ von ... Euro zusammen. Für die „K“ wurde ein „Verrechenbarer Verlust im Sinne des § 15a EStG“ von 0 Euro und in der Rubrik „Nach Anwendung des § 15a EStG sind im Folgebescheid anzusetzen – laufende Einkünfte“ ein Betrag von ... Euro ausgewiesen.

Für 2005 wurde ein Gesamtgewinn von ... Euro zugrunde gelegt. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus „laufenden Einkünften (nach Quote verteilt)“ von ... Euro sowie Einkünften aus Ergänzungsbilanzen von ... Euro und Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, ggf. einschließlich nachträglicher Einkünfte von ... Euro. Einer „Firma K“ mit der unzutreffenden Anschrift U-Straße ..., ... T und der Angabe „Finanzamt S, Steuernummer .../“) wurden bei einem gezeichnetem Kapital von ... Euro Einkünfte in Höhe von ... Euro zugerechnet. Für die „K“ wurde ein „Verrechenbarer Verlust im Sinne des § 15a EStG“ von 0 Euro und in der Rubrik „Nach Anwendung des § 15a EStG sind im Folgebescheid anzusetzen – laufende Einkünfte“ ein Betrag von ... Euro ausgewiesen. Die Einkünfte setzten sich aus „laufenden Einkünften (nach Quote verteilt)“ von ... Euro sowie aus „Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen“ von ... Euro zusammen. Zur Ermittlung des Betrags von ... Euro findet sich im BP-Bericht auf der Anlage „Verteilung des steuerlichen Gewinns“ zum 31.12.2005 folgende handschriftliche Anmerkung: „lt. BP ...“, darunter ist der Betrag „...“ aufgeführt. Darunter befinden sich ein horizontaler Strich und der Betrag „...“. Für die „K“ wurde ein „Verrechenbarer Verlust im Sinne des § 15a EStG“ von 0 Euro und in der Rubrik „Nach Anwendung des § 15a EStG sind im Folgebescheid anzusetzen – laufende Einkünfte“ ein Betrag von ... Euro ausgewiesen. 41

In der Folgezeit wurden die Feststellungsbescheide erneut mit Datum vom 4.10.2010 (2004) bzw. 19.10.2010 (2005) geändert. Die Änderungen waren jeweils auf § 129 AO gestützt. Die Änderungsbescheide wurden der X bekannt gegeben und wurden bestandskräftig. 42

Für das Jahr 2004 erfolgte hinsichtlich der einzelnen Beträge keine Änderung gegenüber dem vorausgegangenen Bescheid. Die Änderung betraf alleine folgende Punkte: Einer „K“ (Angaben wie im Vorbescheid) wurden bei einem gezeichneten Kapital von 0 Euro nunmehr neben einem Veräußerungsgewinn von ... Euro Einkünfte in Höhe von ... Euro zugerechnet. Diese Einkünfte waren ausgewiesen „als Sonderbetriebseinnahme zu erfassende Vergütungen auf schuldrechtlicher Grundlage, ggf. einschließlich nachträglicher Einkünfte“. Daneben wurden erstmals einer „Firma Y2“ unter der Anschrift U-Straße ..., ... T und der Angabe „Finanzamt S, Steuernummer .../“ mit einem gezeichnetem Kapital von ... Euro als Kommanditistin Einkünfte von ... Euro zugerechnet, die als „laufende Einkünfte (verteilt nach Quote)“ bezeichnet waren. Für die „K“ wurde ein „Verrechenbarer Verlust im Sinne des § 15a EStG“ von 0 Euro und in der Rubrik „Nach Anwendung des § 15a EStG sind im Folgebescheid anzusetzen – laufende Einkünfte“ ein Betrag von ... Euro ausgewiesen. Für die „Firma Y2“ wurde ein „Verrechenbarer Verlust im Sinne des § 15a EStG“ von 0 Euro und in der Rubrik „Nach Anwendung des § 15a EStG sind im Folgebescheid anzusetzen – laufende Einkünfte“ ein Betrag von ... Euro ausgewiesen. 43

Für das Jahr 2005 wurden Einkünfte der Z KG in Höhe von ... Euro zugrunde gelegt, die sich aus laufenden Einkünften von ... Euro sowie Einkünften aus Ergänzungsbilanzen von ... Euro und Vergütungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, ggf. einschließlich nachträglicher Einkünfte von ... Euro zusammensetzten. Darüber hinaus wurden einer „K“ (Angaben wie im Vorbescheid) bei einem gezeichneten Kapital von 0 Euro nunmehr nur noch Einkünfte in Höhe von ... Euro zugerechnet. Diese Einkünfte waren ausgewiesen als „Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen“. Eine Zurechnung von laufenden Einkünften erfolgte nicht mehr. Daneben wurden erstmals einer „Firma Y2“ unter der Anschrift U-Straße ..., ... T und der Angabe „Finanzamt S, Steuernummer .../“ mit einem gezeichnetem Kapital von ... Euro als Kommanditistin Einkünfte von ... Euro zugerechnet, die als „laufende Einkünfte (verteilt nach Quote)“ bezeichnet waren. Für die „K“ wurde ein „Verrechenbarer Verlust im Sinne des § 15a EStG“ von 0 Euro und in der Rubrik „Nach Anwendung des § 15a EStG sind im Folgebescheid anzusetzen – laufende Einkünfte“ ein Betrag von ... Euro ausgewiesen. Für die „Firma Y2“ wurde ein „Verrechenbarer Verlust im Sinne des § 15a EStG“ von 0 Euro und in der Rubrik „Nach Anwendung des § 15a EStG sind im Folgebescheid anzusetzen – laufende Einkünfte“ ein Betrag von ... Euro ausgewiesen.

Mit Datum vom 2.3.2011 (2004) bzw. 14.3.2011 (2005) ergingen erneut nach § 129 AO geänderte Feststellungsbescheide. Die gegenüber der X bekannt gegebenen Bescheide wurden bestandskräftig. 45

Die einzelnen Beträge erfuhren keine Änderung gegenüber dem jeweils vorausgegangenen Bescheid. Geändert wurden alleine folgende Punkte: 46

Für das Jahr 2004 wurden einer „K“ bei einem gezeichneten Kapital von 0 Euro nunmehr keine Einkünfte mehr zugerechnet. Der „Firma Y2“ mit der (zutreffenden) Anschrift U-Straße ..., ... T und der (zutreffenden) Steuernummer 1 beim Finanzamt R sowie einem gezeichnetem Kapital von ... Euro wurden als Kommanditistin nunmehr neben einem Veräußerungsgewinn von ... Euro Einkünfte in Höhe von ... Euro zugerechnet. Diese Einkünfte setzten sich zusammen aus „laufende Einkünfte (nach Quote verteilt)“ von ... Euro und aus „als Sonderbetriebseinnahme zu erfassende Vergütungen auf schuldrechtlicher Grundlage, ggf. einschließlich nachträglicher Einkünfte“ von ... Euro. Für die „K“ wurde ein „Verrechenbarer Verlust im Sinne des § 15a EStG“ von 0 Euro und in der Rubrik „Nach Anwendung des § 15a EStG sind im Folgebescheid anzusetzen – laufende Einkünfte“ ein Betrag von 0 Euro ausgewiesen. Für die „Firma Y2“ wurde ein „Verrechenbarer Verlust im Sinne des § 15a EStG“ von 0 Euro und in der Rubrik „Nach Anwendung des § 15a EStG sind im Folgebescheid anzusetzen – laufende Einkünfte“ ein Betrag von ... Euro ausgewiesen. 47

Für das Jahr 2005 wurden einer „K“ bei einem gezeichneten Kapital von 0 Euro nunmehr keine Einkünfte mehr zugerechnet. Einer „Firma Y2“ unter der (zutreffenden) Anschrift U-Straße ..., ... T und der (zutreffenden) Steuernummer 1 beim Finanzamt R mit einem gezeichnetem Kapital von ...Euro wurden als Kommanditistin Einkünfte von ... Euro zugerechnet, die als „laufende Einkünfte (verteilt nach Quote)“ mit ... Euro und als „Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen“ von ... Euro bezeichnet waren. Für die „K“ wurde ein „Verrechenbarer Verlust im Sinne des § 15a EStG“ von 0 Euro und in der Rubrik „Nach Anwendung des § 15a EStG sind im Folgebescheid anzusetzen – laufende Einkünfte“ ein Betrag von 0 Euro ausgewiesen. Für die „Firma Y2“ wurde ein „Verrechenbarer Verlust im Sinne des § 15a EStG“ von 0 Euro und in der Rubrik „Nach Anwendung des § 15a EStG sind im Folgebescheid anzusetzen – laufende Einkünfte“ ein Betrag von ... Euro ausgewiesen. 48

Für nähere Einzelheiten wird auf die vorgenannten Steuerbescheide Bezug genommen. 49

Der Klägerin waren die vorgenannten Bescheide spätestens seit einer am 22.8.2014 im Klageverfahren vorgenommenen Akteneinsicht bekannt. An der Akteneinsicht nahmen neben zwei Vertretern der Prozessbevollmächtigten auch eine Vertreterin der Klägerin – Frau Q – teil (Bl. 38-40 d.A.).	
Zwischen der Klägerin und dem Beklagten besteht Einigkeit, dass die Feststellungsbeteiligten und die Einkünfte in den Bescheiden vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 zutreffend erfasst und die Einkünfte den jeweiligen Feststellungsbeteiligten in der zutreffenden Höhe zugewiesen sind.	51
Die Firma „Y GmbH & Co KG“ wurde im April 2005 gegründet und im März 2007 umfirmiert in „K GmbH & Co KG“.	52
Aus den Steuerakten des Beklagten sind zudem folgende Vorgänge ersichtlich, auf die für nähere Einzelheiten jeweils Bezug genommen wird:	53
Mit Schreiben vom 8.6.2010 (Eingang beim Beklagten am 14.6.2010) teilte das Finanzamt R dem Beklagten folgendes mit:	54
„Ihre Steuernummer [...] Z [...]	55
Y2 mbH & Co KG [...]	56
K GmbH & Co KG [...]	57
am 2.6.2010 sind die Mitteilungen 2003-2005 eingegangen. In der Mitteilung 2003 wurde angegeben: Beteiligter lfd. Nr. 2, Y2, U-Straße ..., ... T. Irgendjemand hat handschriftlich ergänzt: jetzt K. Die Firma Y2 hat nicht umfirmiert! Lt. Steuererklärungen 2003 und 2004 ist die Y2 in diesen Jahren an der der Zbeteiligt!	58
Die Firma Y GmbH & Co KG wurde am 22.4.2005 gegründet und im März 2007 umfirmiert in: K GmbH & Co KG. In den Steuererklärungen dieser Firma gibt es keinen Hinweis auf die Beteiligung an der der Z [...].	59
Ich bitte um Prüfung, ob die [...] Mitteilungen richtig erstellt wurden, da sich die Situation in den Beteiligungen hier anders darstellt.“	60
Auf einer Prüfberechnung vom 18.6.2010 für 2004 sind die Beteiligten der Z KG wie folgt ausgewiesen:	61
Nr. 4: K (Kapitalanteil: 0 Euro)	62
Nr. 3: Z2 GmbH	63
Nr. 5: Z3 GmbH & Co KG	64
Nr. 6: Z1 GmbH	65
Nr. 2: Y2 (Kapitalanteil ... Euro)	66
Handschriftlich ist auf der Berechnung folgendes vermerkt: „neue Verteilung, nur Umfirmierung Nr. 2 in Nr. 4“ sowie unterhalb der Nr. 2: „22.04.2005 umbenannt 01.03.2007 K“.	67
	68

Auf einer „Hinweismitteilung FEin § 15a/b EStG 2005“ für 2005 vom 11.10.2010 ist handschriftlich folgendes vermerkt:

„Änderung der Beteiligten auf Anweisung Herrn M GKBP Bonn“ sowie „ESt4B – K St-Nr.: 2“ und darunter „Y2 St-Nr.: 3 Zur Post“. 69

Mit Schreiben vom 3.1.2011 (Eingang beim Beklagten am 10.1.2011) teilte das Finanzamt R dem Beklagten folgendes mit: 70

„für Firma Y2 mbH & Co KG [...]“ 71

Mitteilungen 2005 ff. über die Beteiligung an der Z GmbH & Co KG [...] 72

Lt. Mitteilung 2003 soll die Firma seit dem 31.12.2003 nicht mehr beteiligt sein. Dies wurde in einer Mitteilung für 2004 vom 06.05.2007 erneut angegeben. Lt. Jahresabschluss auf den 31.12.2008 befinden sich aber weiterhin Anteile im Betriebsvermögen, jedoch wurden in 2004 94,96 der Anteile veräußert. Veräußerungsgewinne für 2004 wurden jedoch bisher nicht mitgeteilt. 73

Am 04.10.2010 wurde nun eine Mitteilung 2004 übersandt, wonach die Y2 nun doch wieder beteiligt ist. Mitteilungen für 2005 ff. fehlen bisher. Die Steuererklärungen enthalten fortlaufend den Hinweis auf Einkünfte aus dieser Beteiligung, bislang wurde jedoch 0.- € angesetzt, da hier davon ausgegangen wurde, dass die Y2 mbH & Co KG seit 31.12.2003 nicht mehr an der Z GmbH & Co KG beteiligt ist [...]“. 74

Auf einer weiteren Prüfberechnung für 2004 vom 3.2.2011 sind die Beteiligten wie in der Prüfberechnung vom 18.6.2010 ausgewiesen. Zudem ist handschriftlich folgendes vermerkt: 75

„Änderung lt. Besprechung mit Herrn M“. 76

Mit Schreiben vom 9.2.2011 (Eingang beim Beklagten am 10.2.2011) teilte das Finanzamt R dem Beklagten folgendes mit: 77

„für Firma K GmbH & Co KG (vormals Y GmbH & Co KG) [...] Ihre Steuernummer [...] Z [...]“ 78

Anbei übersende ich Ihnen div. Mitteilungen für 2004 ff. mit der Bitte um Überprüfung und Änderung. Wie Sie der beigefügten Kopie des Schreibens des Steuerberaters entnehmen können, ist die als Beteiligte genannte Firma nicht an der Z GmbH & Co KG beteiligt [...]“. 79

Dem Schreiben war eine Kopie des steuerlichen Beraters der „K GmbH & Co KG“ (StB P) vom 7.2.2011 beigefügt. In diesem Schreiben war unter anderem folgendes ausgeführt: 80

„[...] teile ich mit, dass die Mandantin zu keinem Zeitpunkt an der der Z N ... GmbH & Co KG beteiligt war/ist. Sie war/ist zumindest bisher überhaupt zu keinem Zeitpunkt an irgendeiner anderen Gesellschaft beteiligt. [...] Im Übrigen wurde meine Mandantin [...] erst 2005 gegründet. [...]“. 81

In einem zeitlich nach Erlass der letzten Änderungsbescheide verfassten Vermerk des Betriebsprüfers M vom 10.6.2013, auf den für Einzelheiten Bezug genommen wird, führte dieser unter anderem Folgendes aus: 82

„[...] Bei der Auswertung der Bp-Feststellungen durch den VBZ wurde festgestellt, dass die angegebene St.Nr. und das Festsetzungsamt unter der FA-Nr. nicht mehr existierte. 83

Daraufhin wurde durch Abfrage über „LUNA“ die K GmbH & Co KG als mögliche Gesellschafterin ermittelt, da sie früher als Y GmbH & Co KG firmierte. Aufgrund des Schreibens des StB P vom 07.02.2011 wurde festgestellt, dass nicht die K GmbH & Co KG sondern nach wie vor die Y GmbH & Co KG – nunmehr nach Auflösung des FA R1 (FA-Nr. ...) beim FA R (FA-Nr. ...) unter St-Nr. 1 geführt wurde. Daraufhin wurden für die VZ 2004 bis 2006 geänderte Bescheide (*Anm.: unter anderem die Bescheide vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011*) ... und Mitteilungen erlassen [...]

Die Klägerin hatte gegen die Steuerbescheide für 2004 und 2005 vom 2.3.2011 und 14.3.2011 am 19.4.2013 Einspruch eingelegt und geltend gemacht, dass die „X“ nicht von ihr empfangsbevollmächtigt gewesen sei und daher keine wirksame Bekanntgabe der Bescheide ihr gegenüber vorliege. Ihr – der Klägerin – lägen die Steuerbescheide bislang nicht vor; sie habe lediglich aufgrund der ihr gegenüber ergangenen Folgeänderungen in den Folgebescheiden von der Existenz der Grundlagenbescheide erfahren. In dem Einspruchsschreiben teilte die Klägerin unter anderem mit, dass die „Z KG“ vormalig als „Y GmbH & Co KG“ firmiert habe. Die „K GmbH & Co KG“ habe vormalig als „Y GmbH & Co KG“ firmiert. Der Beklagte habe offenbar aufgrund einer Verwechslung den Ergebnisanteil der „Y GmbH & Co KG“ und mithin der „Z KG“ ihr „eigenes Ergebnis“ zurechnen wollen. Dies stelle einen „schweren Rechtsfehler“ dar, der nicht über § 129 AO korrigiert werden könne. Gleichzeitig stellte die Klägerin für 2004 und 2005 einen Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen. Für nähere Einzelheiten wird auf das Schreiben vom 19.4.2013 Bezug genommen. 84

Der Beklagte wies den Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung in der Folgezeit mit Schreiben vom 9.7.2013 zurück. Hiergegen legte die Klägerin am 9.8.2013 Einspruch ein. 85

Der Beklagte verwarf die Einsprüche vom 19.4.2013 mit Einspruchsentscheidung vom 22.5.2014 als unzulässig. Die Einspruchsentscheidung bezog sich für die Streitjahre ausdrücklich auf die Bescheide vom 2.3.2011 und 14.3.2011. Zur Begründung führte der Beklagte unter anderem aus, dass eine wirksame Bekanntgabe an die X als gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten vorliege. Darüber hinaus wies er den Einspruch vom 9.8.2013 gegen die Ablehnung des Antrags auf abweichende Steuerfestsetzung in derselben Einspruchsentscheidung als unbegründet zurück. Für nähere Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 86

Mit ihrer hiergegen am 26.6.2014 unter Beifügung der Einspruchsentscheidung vom 22.5.2014 erhobenen und erstmals im Schriftsatz vom 16.10.2014 näher begründeten Klage hat die Klägerin zunächst ihr ursprüngliches, gegen eine wirksame Bekanntgabe der Feststellungsbescheide gerichtetes Begehren weiterverfolgt und ausgeführt, dass die X nicht von ihr empfangsbevollmächtigt gewesen sei und daher ihr gegenüber keine wirksame Bekanntgabe vorliege. In ihrer Klagebegründung vom 16.10.2014 beantragte sie daher unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung „festzustellen, dass die Bescheide für 2004 [bzw. 2005] [...] nicht wirksam bekanntgegeben“ worden seien. 87

Im Hinblick darauf, dass in den Feststellungserklärungen, aus denen sich die Empfangsvollmacht der X ergibt, eine „... Y [...]“ und nicht die „Y2 [...] (Klägerin)“ als Beteiligte angeführt ist, hat der Beklagte die Steuerbescheide vom 2.3.2011 (2004) und vom 14.3.2011 (2005) während des Klageverfahrens mit demselben Inhalt unter dem Datum vom 19.9.2018 (2004 und 2005) erstmals gegenüber der Klägerin einzeln bekanntgegeben. 88

Diese Steuerbescheide wurden nach § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens. 89

Die Klägerin macht nunmehr folgendes geltend:

Die Änderungsbescheide vom 19.9.2018 seien rechtswidrig. Die vom Beklagten nachgeholte Bekanntgabe sei unzulässig, da der „Steueranspruch insoweit verwirkt“ sei. Spätestens nach Ablauf der in § 171 Abs. 4 Satz 3 AO genannten Frist sei bei einer durchgeführten Außenprüfung eine „Nachholung“ der Bekanntgabe nicht mehr möglich. Es sei vor diesem Hintergrund jedenfalls Feststellungsverjährung eingetreten, zumal die Frist für die Auswertung des Betriebsprüfungsberichts verstrichen gewesen sei. Eine „Nachholung“ der Bekanntgabe nach Ablauf der Festsetzungsfrist werde den Anforderungen an Rechtssicherheit und Rechtsfrieden nicht gerecht. Hilfsweise seien die Bescheide vom 19.8.2018 auch nichtig. Es fehle an einer hinreichenden Bestimmtheit. Die Adressaten der Bescheide müssten aus dem Bescheid selbst oder aus den beigelegten Anlagen hervorgehen. Das sei nicht der Fall. In den ersten Bescheiden aus Mai 2007 sei das im vorliegenden Verfahren relevante Ergebnis der „Y GmbH & Co KG“ zugerechnet worden; dies sei rechtswidrig. In den Bescheiden vom 26.5.2010 und 31.5.2010 sei die „K“ ohne Rechtsformbezeichnung, ohne Steuernummer und mit fehlerhafter Anschrift sowie dem Beklagten als unzutreffendem zuständigen Finanzamt genannt. Die „K“ sei daher nicht identifizierbar, die Bescheide seien daher jedenfalls hinsichtlich der „K“ nichtig. In den Bescheiden vom 4.10.2010 und 19.10.2010 seien die „K“ und eine „Y2“ genannt. In beiden Bescheiden werde der Beklagte als zuständiges Finanzamt ohne Angabe einer Steuernummer aufgeführt, obwohl als Anschriften beider Gesellschaften eine Adresse in T genannt werde. Die Bescheide seien daher für beide Gesellschaften nichtig. Eine eindeutige Bestimmung des Inhaltsadressaten sei nicht möglich. In den Bescheiden vom 2.3.2011 und 14.3.2011 seien weiterhin die „K“ und die „Y2“ genannt. Nunmehr werde allerdings alleine der „Y2“ das (anteilige) Ergebnis zugerechnet, wobei insoweit zusätzlich die zutreffende Anschrift, das tatsächlich zuständige Finanzamt und die zutreffende Steuernummer genannt würden. Die Änderung dieser Bescheide sei auf § 129 AO gestützt. Eine solche Änderung sei nicht möglich, da der „geänderte Teil der Bescheide „– die „hinreichende Bestimmtheit und die Zurechnung der Ergebnisse“ – in den zu ändernden Vorbescheiden nichtig sei. Nichtige Verwaltungsakte könnten nicht geändert oder berichtigt werden. Höchsthilfsweise seien die im September 2018 erlassenen Bescheide rechtswidrig. Es lägen wegen der Nichtigkeit (s.o.) bereits keine zu ändernden Vorbescheide vor. Im Übrigen seien die Voraussetzungen des § 129 AO nicht gegeben. Es fehle an einer offenbaren Unrichtigkeit. Spätestens das Einsetzen der „K“ durch die Bearbeiterin des Beklagten sei ein auf einer „Denkoperation“ beruhender Fehler und keine bloße Unachtsamkeit. Die Bearbeiterin habe in diesem Zusammenhang „eigenständig überlegt und nachgedacht“. Mit Blick auf die in Steuerakten befindlichen Hinweismittlungen mit den handschriftlichen Anmerkungen, der Rücksprache mit dem Betriebsprüfer (Herr M) sowie die Mitteilungen des Finanzamts R lägen umfangreiche „Ermittlungshandlungen“ zur Feststellung der jeweiligen Beteiligten der Z KG und der Zurechnung der Ergebnisse vor, die einer Anwendung des § 129 AO entgegenstünden. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass eine Korrektur nach § 129 AO zwar bei Einzelfehlern in Betracht kommen könne. Vorliegend handele es sich jedoch um ein Konglomerat an Fehlern, die dem Beklagten bei der Bearbeitung des Steuerfalles unterlaufen seien und daher eine Berichtigung nach § 129 AO ausschlossen.

Eine Korrektur nach § 129 AO scheide auch aus Vertrauensschutzgründen aus, da zumindest die ernsthafte Möglichkeit eines Sach- oder Rechtsirrtums bestehe. Im Übrigen sei zu beachten, dass den Beklagten die objektive Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 129 AO treffe. Schließlich sei hinsichtlich der Bescheide vom 19.9.2018 die Ermächtigungsgrundlage für den Erlass eines Steuerbescheides „verbraucht“, so dass eine Änderung ihr – der Klägerin – gegenüber nicht zulässig sei.

In der Gerichtsakte befänden sich – zutreffend – zwei ausgedruckte Feststellungserklärungen für das Jahr 2004. Auf der ersten Seite habe die Sachbearbeiterin des Beklagten (Frau F) ihr Kürzel in der Ausfertigung unter dem Datumsstempel und in der anderen Ausfertigung über dem Datumsstempel in dem Feld „Eingangsstempel“ gesetzt. Beide Feststellungserklärungen für das Jahr 2004 seien am 30.3.2007 abgegeben worden und wiesen einen Eingangsstempel des Beklagten vom gleichen Tag auf. In der einen Feststellungserklärung habe jemand – mutmaßlich Frau F – in der Anlage FE 2 handschriftlich ergänzt: „Veräußerungsgewinn Y GmbH lt. tel. Rücksprache Büro E“. Eine telefonische Rücksprache sei unzweifelhaft eine Ermittlungshandlung, die vor Erlass des Bescheides und nach Eingang der Feststellungserklärung vorgenommen worden sei. In der anderen Feststellungserklärung für 2004, bei der Frau F ihr Kürzel unter den Datumsstempel gesetzt habe, befände sich ein weiterer Eingangsstempel in der Mitte des Mantelbogens. Dort habe Frau F ihr Kürzel erneut angebracht. Neben der Empfangsvollmacht befände sich auf dem Mantelbogen ein weiterer Datumsstempel (mutmaßlich 2.4.2007), neben dem eine weitere Bearbeiterin der Beklagten (Frau G) ihr Kürzel gesetzt und in der Zeile 12 neben „X GmbH“ handschriftlich notiert habe: „Ber. Nr. ...1“, wobei das Kürzel „Ber. Nr.“ wahrscheinlich für „Berater Nr.“ stehe. Auf der Seite 1 der Anlage FB befänden sich mehrere handschriftliche Notizen. Bei dem Feststellungsbeteiligten 1, der Z2 GmbH, sei handschriftlich das Eintrittsdatum „...04“ ergänzt worden. Neben dem Feststellungsbeteiligten Nr. 2, der – unzutreffend angegebenen – Y GmbH & Co. KG, befänden sich handschriftliche Ergänzungen und Durchstreichungen bei der Steuernummer. Auch hier sei das Eintrittsdatum ergänzt worden. Bei dem Feststellungsbeteiligten Nr. 3, der Z3 GmbH & Co. KG, sei ebenfalls das Eintrittsdatum ergänzt worden. Auf der Seite 1 der Anlage FE 2 habe ein Sachbearbeiter des Beklagten neben der Zeile 25 und der daraus ersichtlichen „Summe der Besteuerungsgrundlagen“ und dem Betrag von ... Euro handschriftlich notiert: „soll Veräußerungsgewinn Y sein Ermittlung Veräußerungsgewinn fehlt.“ Unter dem Feld „Einkunftsart“ sei das maschinell in der Erklärung gesetzte Kreuz bei „Sonstige Einkünfte“ durchgestrichen und handschriftlich ein Kreuz bei dem Feld „Gewerbebetrieb“ gesetzt worden. In der Zeile 5 finde sich im Feld „Veräußerungs-/Aufgabegewinn aus Sonderbilanzen“ ein weiteres handschriftliches Kreuz. Auch hier habe die Sachbearbeiterin eigene Überlegungen angestellt und sich mit der Feststellungserklärung auseinandergesetzt. Ein mechanischer Schreibfehler im Sinne von § 129 AO sei damit ausgeschlossen. Am 30.3.2007 – dem Tag der Abgabe der Feststellungserklärungen und der Eingangsstempel des Beklagten – habe die X GmbH noch ein Fax an „Finanzamt S, z. Hd. Frau F“ übersandt. Das Fax richte sich ausdrücklich an Frau F und sei daher mutmaßlich nach ihrer telefonischen Rücksprache mit dem „Büro E“, das von der X GmbH kurz zuvor übernommen worden sei, an den Beklagten versandt worden. Die KG sei erstmalig bei dem Beklagten veranlagt worden, die Kenntnis der X GmbH von dem Namen der Sachbearbeiterin sei daher nicht anders erklärlich. Das Fax sei am 30.3.2007 um 10:56 Uhr an den Beklagten gesandt worden. Der Versand der Feststellungserklärungen, die telefonische Rücksprache der Sachbearbeiterin Frau F mit dem Büro E und das Fax „z. Hd. Frau F“ seien daher „alle am Vormittag des 30.3.2007“ erfolgt. Die fehlerhafte Bezeichnung des Feststellungsbeteiligten durch die X GmbH sei der Klägerin daher nicht zurechenbar. Die Rechtsprechung sei restriktiv bei der Übernahme von Fehlern des Steuerpflichtigen in dessen Steuererklärung. Eine Übernahme von Fehlern Dritter, die ein Steuerpflichtige nicht beauftragt habe und die ihm die Herausgabe der ihn betreffenden Unterlagen verweigerten, wäre selbst dann nicht möglich, wenn dem vollmachtlosen Dritten ein mechanischer Fehler unterliefe. Jedenfalls sei der Beklagte darlegungs- und feststellungsbelastet für den Umstand, dass dem jeweiligen Mitarbeiter bei der X GmbH kein Rechtsfehler oder ein Fehler bei der

Würdigung des Sachverhaltes, sondern nur ein mechanisches Versehen unterlaufen sei. Das gelte auch für Fälle, in denen sich bereits ein Fehler in der Steuererklärung des Steuerpflichtigen befinde (Hinweis auf FG Köln, Urteil v. 27.9.2018 – 11 K 2086/16). In einem solchen Fall fehle es an einem mechanischen Fehler auf Seiten des Steuerpflichtigen, den sich das Finanzamt zu eigen machen könnte. Für die Überlegung, dass Frau F ihre rechtlichen Erwägungen und tatsächlichen Ermittlungen sowie darauf beruhenden Notizen erst nach Erlass der ersten Bescheidreihe angefertigt haben könnte, gebe es keinen Anhaltspunkt. Die verschiedenen Notizen sprächen dafür, dass sie sich mit dem Fall auseinandergesetzt habe und es kein mechanisches Versehen gegeben habe. Es habe „mindestens ein dokumentiertes Telefonat“ stattgefunden. Das Fax deute darauf hin, dass es nach dem Gespräch versendet worden sei, da es sich an Frau F richte. Zudem befinde sich in der Akte eine am 4.4.2007 erstellte Prüfberechnung, die eine Hinweismitteilung auf zu korrigierende Grunddaten enthalte. Unter dieser Hinweismitteilung sei handschriftlich notiert: „Y –03 ausgeschieden“. Am Ende der Prüfberechnung sei handschriftlich die Summe der Kapitalanteile „...“ notiert worden. Auch dieser Umstand belege Ermittlungsmaßnahmen, die einen mechanischen Fehler ausschließen. Selbst wenn man sich auf den Standpunkt stelle, dass die fehlerhafte Ermittlung der K die Nicht-Beachtung fehlerhafter Grunddaten, die gescheiterten verschiedentlich dokumentierten Aufklärungsversuche unter Beauftragung des Betriebsprüfers Herrn M von dem Finanzamt für Groß- und Konzernprüfung sowie die Nichtbeachtung der zahlreichen schriftlichen Hinweise des Finanzamts R, allesamt weder Ermittlungshandlungen, noch eine fehlerhafte Sachaufklärung oder fehlerhafte Tatsachenwürdigung darstellten, sondern einem „mechanischen Versehen“ gleichzustellen seien, komme eine Änderung nach § 129 AO nicht in Betracht. Denn die „außergewöhnliche Häufung von Fehlern“ stehe eine Anwendung des § 129 AO entgegen. Der Beklagte sei selbst nicht in der Lage, die Entstehung der einzelnen Fehler aufzuklären und wisse beispielsweise nicht, wann und auf welche Weise die „K“ ihren Eingang in die Grunddaten gefunden habe (Hinweis FG Köln, Urteil v. 27.9.2018 – 11 K 2086/16). Wo sich Zweifel an der Richtigkeit der Bearbeitung aufdrängten, könnten Fehler nicht mehr einem mechanischen Versehen und damit bloßer Unachtsamkeit zugeschrieben werden; vielmehr liege eine unzureichende Aufklärung des Falles vor. In der Akte des Beklagten befänden sich derart viele Hinweismitteilungen über die Fehlerhaftigkeit der steuerlichen Veranlagung, dass der Beklagte eine eigene Lasche in seiner Akte mit der Überschrift „Schreiben T Finanzämter“ angelegt habe (z.B. Schreiben des FA R vom 4.8.2010 „Anfrage von Frau N“ etc.). Die Häufung der Fehler in der Bearbeitung spreche auch gegen die vom Beklagten behauptete Offenbarkeit dieses Fehlers.

Die Klägerin beantragt, 95

a) den Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 19.9.2018 sowie die dazugehörige Einspruchsentscheidung aufzuheben, 96

b) den Bescheid für 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 19.9.2018 und die dazugehörige Einspruchsentscheidung aufzuheben. 97

Der Beklagte beantragt, 98

die Klage abzuweisen. 99

Zur Begründung führt der Beklagte aus, dass die Bekanntgabe der Bescheide vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 gegenüber der Klägerin habe nachgeholt werden dürfen. Die Bescheide 100

seien seinerzeit den übrigen Feststellungsbeteiligten (Z2 ... GmbH und Z3 GmbH) wirksam bekannt gegeben worden. Diese Bescheide dürften auch nach Ablauf der Feststellungsfrist noch gegenüber der Klägerin bekannt gegeben werden. Eine Verwirkung liege nicht vor. Im Übrigen seien die Steuerbescheide vom 19.9.2018 nicht nichtig. Die Klägerin sei in den im Jahr 2011 erlassenen und im September 2018 ihr gegenüber erstmals bekannt gegebenen Bescheiden mit ihrer zutreffenden Adresse und der zutreffenden Steuernummer hinreichend bestimmt. Eine etwaige Nichtigkeit hinsichtlich der „K“ sei – ebenso wie für die Vorbescheide – unerheblich. Die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 129 AO lägen für die im Oktober 2010 und im März 2011 erlassenen Bescheide vor. Es sei zu keinem Zeitpunkt zweifelhaft gewesen, dass der Betriebsprüfungsbericht die Gesellschafter der Z KG zutreffend bezeichne und die Einkünfte auch entsprechend zugerechnet werden sollten.

Es liege auch kein Verbrauch einer Ermächtigungsgrundlage vor; die Bescheide vom 19.9.2018 seien der Klägerin mit dem Inhalt der Bescheide aus 2011 unter diesem Datum erstmals bekanntgegeben worden. Für die erstmalige Bekanntgabe bedürfe es keiner Änderungsnorm. 101

Der Beklagte hat im Verfahren die Beiladung der übrigen Feststellungsbeteiligten der Z KG beantragt. Die Klägerin war der Auffassung, dass die Voraussetzungen für eine Beiladung der übrigen Feststellungsbeteiligten nicht vorlägen. 102

Das Gericht hat die Empfangsbevollmächtigten der übrigen Feststellungsbeteiligten der Z KG sowie der „K“ mit Beschluss vom 29.3.2022, auf den für nähere Einzelheiten Bezug genommen wird, zum Verfahren nach § 60 Abs. 3 FGO beigeladen. 103

Entscheidungsgründe: 104

1. 105

Die Klage ist unbegründet. 106

Das Gericht versteht den Klageantrag der Klägerin dahingehend, dass die Aufhebung der erstmals gegenüber der Klägerin mit Datum vom 19.9.2018 bekanntgegebenen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG für 2004 vom 2.3.2011 und für 2005 vom 14.3.2011 begehrt wird. 107

Die gegenüber der Klägerin mit Datum vom 19.9.2018 bekanntgegebenen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG für 2004 und 2005, jeweils in Form der entsprechenden Bescheide für 2004 vom 2.3.2011 und für 2005 vom 14.3.2011, sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten. 108

2. 109

Die mit Datum vom 19.9.2018 gegenüber der Klägerin bekanntgegebenen Feststellungsbescheide für 2004 und 2005 vom 2.3.2011 bzw. 14.3.2011 wurden nach § 68 Satz 4 Nr. 2 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens. 110

Nach § 68 Satz 1 FGO wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens, wenn der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt wird. Dies gilt gemäß § 68 Satz 4 Nr. 2 FGO entsprechend, wenn ein Verwaltungsakt an die Stelle eines angefochtenen unwirksamen Verwaltungsakts tritt. 111

a)	112
Die von der Klägerin gegen die Feststellungsbescheide vom 2.3.2011 für 2004 und vom 14.3.2011 für 2005 erhobene Klage war zulässig (vgl. zu dieser Voraussetzung z.B. BFH-Urteil vom 4.9.1997 – IV R 27/96, BStBl. II 1998, 286 m. w. N.; siehe auch BFH-Urteil vom 11.10.2023 – II R 16/21, juris, dort zu § 365 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO).	113
Die Klägerin hatte die vorgenannten Bescheide wirksam angefochten.	114
aa)	115
Die Feststellungsbescheide für 2004 vom 2.3.2011 und für 2005 vom 14.3.2011 waren der Klägerin zunächst nicht bekanntgegeben und damit ihr gegenüber zunächst nicht wirksam worden.	116
aaa)	117
Ein einheitlicher Feststellungsbescheid entfaltet gegenüber einem Feststellungsbeteiligten nur dann Bindungswirkung im Sinne des § 182 AO, wenn er ihm persönlich oder einem Vertreter wirksam bekannt gegeben wurde. Demgemäß muss grundsätzlich jedem Feststellungsbeteiligten eine gesonderte Ausfertigung des Feststellungsbescheids zugehen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 6.7.2011 – II R 43/10, BFH/NV 2011, 2122; vom 25.11.1987 – II R 227/84, BStBl. II 1988, 410 und vom 26.4.1988 – VII R 292/82, BStBl. II 1988, 855).	118
Nach § 122 Abs. 1 Satz 1 AO ist ein Verwaltungsakt demjenigen Beteiligten bekannt zu geben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird. Ein Verwaltungsakt wird nach § 124 Abs. 1 Satz 1 AO gegenüber demjenigen, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, in dem Zeitpunkt wirksam, in dem er ihm bekannt gegeben wird. Wirksam wird der Verwaltungsakt nach § 124 Abs. 1 Satz 2 AO dabei mit dem Inhalt, mit dem er bekannt gegeben wird. Dies gilt auch für Feststellungsbescheide (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 6.7.2011 – II R 43/10, BFH/NV 2011, 2122 und vom 27.4.1993 – VIII R 27/92, BStBl. II 1994, 3).	119
Abweichungen von dem grundsätzlichen Erfordernis, dass der gesonderte und einheitliche Feststellungsbescheid jedem Feststellungsbeteiligten gesondert bekannt gegeben werden muss, um ihm gegenüber Wirksamkeit und Verbindlichkeit zu erlangen, bedürfen einer gesetzlichen Regelung, wie sie z.B. in § 183 AO bezüglich der Empfangsbevollmächtigten bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung enthalten ist (vgl. BFH-Urteil vom 6.7.2011 – II R 43/10, BFH/NV 2011, 2122).	120
Nach § 183 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO reicht es für die Bekanntgabe eines gegen mehrere Personen gerichteten Feststellungsbescheids aus, wenn der Bescheid einem zur Vertretung der Beteiligten oder zur Verwaltung des Gegenstands der Feststellung Berechtigten als Empfangsbevollmächtigten bekanntgegeben und bei der Bekanntgabe darauf hingewiesen wird, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolgt, vgl. § 183 Abs. 1 Satz 5 AO. Nach dem unzweideutigen Wortlaut des § 183 Abs. 1 Satz 1 AO gelten diese Vorschriften jedoch nur für die Fälle, in denen die mehreren Personen, gegen die sich der Feststellungsbescheid richtet, tatsächlich „an dem Gegenstand der Feststellung als Gesellschafter oder Gemeinschaftler beteiligt sind“ (vgl. BFH-Urteil vom 7.4.1987 – VIII R 259/84, BStBl. II 1987, 766).	121
bbb)	122
	123

Die Bescheide vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 wurden der X als Empfangsbevollmächtigter der Z KG mit Wirkung für und gegen alle an der Feststellung Beteiligten bekanntgegeben (vgl. 183 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 AO). Die X war in den Feststellungserklärungen für 2004 und 2005 mit entsprechender Belehrung als gemeinsame und von allen Beteiligten bestellte Empfangsbevollmächtigte im Sinne des § 183 AO genannt. Die der X erteilte Empfangsvollmacht konnte jedoch nur Wirkung gegenüber den in den Feststellungserklärungen tatsächlich aufgeführten Beteiligten entfalten.

Da die Klägerin in den Feststellungserklärungen nicht als Beteiligte aufgeführt war, konnte ihr gegenüber mit Übersendung an die X keine wirksame Bekanntgabe der Bescheide vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 erfolgen 124

bb) 125

Die Klägerin war hinsichtlich der vorgenannten Bescheide anfechtungsbefugt. 126

aaa) 127

Ein Feststellungsbescheid, der nur einem Teil der von ihm betroffenen Feststellungsbeteiligten bekanntgegeben wird, ist nicht unwirksam (vgl. BFH-Urteil vom 27.4.1993 – VIII R 27/92, BStBl. II 1994, 3 m. w. N.). Er wird vielmehr bereits mit der Bekanntgabe an nur einen Beteiligten existent und ihm gegenüber wirksam. Die fehlende, aber notwendige Bekanntgabe an die Klägerin als Beteiligte führt allein dazu, dass der Feststellungsbescheid ihr gegenüber noch keine materiell-rechtliche Bindungswirkung im Sinne des § 182 AO entfaltet und von ihr grundsätzlich ohne zeitliche Begrenzung angefochten werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 27.4.1993 – VIII R 27/92, BStBl. II 1994, 3 m. w. N.). Um mehrfache und widersprüchliche Entscheidungen zu vermeiden, ist die Bekanntgabe gegenüber einem betroffenen Feststellungsbeteiligten (hier: der Klägerin) nachzuholen, wobei die Nachholung der Bekanntgabe auch noch während eines laufenden Klageverfahrens erfolgen kann (vgl. BFH-Urteil vom 27.4.1993 – VIII R 27/92, BStBl. II 1994, 3 m. w. N.; BFH/NV 1991, 507, 508). Der Feststellungsbescheid ist den betroffenen Beteiligten bei der Nachholung mit unverändertem Inhalt bekanntzugeben, selbst wenn er inhaltlich unrichtig sein sollte (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1987 – II R 227/84, BStBl. II 1988, 410). Bereits die Bekanntgabe an nur einen Beteiligten schränkt die Änderbarkeit des Feststellungsbescheids im Hinblick auf die Einheitlichkeit der Entscheidung gegenüber allen Feststellungsbeteiligten ein (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27.4.1993 – VIII R 27/92, BStBl. II 1994, 3 m. w. N. und vom 31.5.1978 – I R 76/76, BStBl. II 1978, 600, 602). Der bereits bekanntgegebene Feststellungsbescheid kann vom Zeitpunkt der ersten wirksamen Bekanntgabe gegenüber einem Beteiligten von allen Feststellungsbeteiligten, die durch diesen Bescheid beschwert und klagebefugt sind, angefochten werden. Das Gebot der Einheitlichkeit (§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO) betrifft lediglich den Entscheidungsinhalt, nicht hingegen die zeitlich gestufte, nachholbare Bekanntgabe (vgl. BFH-Urteil vom 27.4.1993 – VIII R 27/92, BStBl. II 1994, 3 m. w. N.). Der betroffene Feststellungsbeteiligte ist daher bereits vor der Bekanntgabe des Bescheids an ihn anfechtungsberechtigt (vgl. nur BFH-Urteil vom 27.4.1993 – VIII R 27/92, BStBl. II 1994, 3 m. w. N.). Die für die Zulässigkeit eines Einspruchs bzw. einer Klage erforderliche Beschwer setzt nur voraus, dass der Feststellungsbescheid durch Bekanntgabe an einen der Feststellungsbeteiligten existent geworden ist und der Betroffene durch den Bescheid steuerrechtlich berührt sein kann, nicht aber, dass der Bescheid dem Betroffenen tatsächlich bekannt gegeben wurde (vgl. BFH-Urteil vom 6.7.2011 – II R 43/10, BFH/NV 2011, 2122 m. w. N.). Aus § 365 Abs. 3 Satz AO und § 68 Satz 4 Nr. 2 FGO ergibt sich, dass auch ein unwirksamer Verwaltungsakt zur Beseitigung eines durch ihn gesetzten Rechtsscheins angefochten werden kann (vgl. z.B.

 128

bbb)	129
Die Klägerin war vor diesem Hintergrund berechtigt, gegen die an die X übersandten Feststellungsbescheide vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 Einspruch einzulegen und Klage zu erheben.	130
Die Klägerin war in den Feststellungsbescheiden vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 als Beteiligte aufgeführt und es erfolgten Feststellungen ihr gegenüber, so dass sie durch den jeweiligen Feststellungsbescheid „berührt“ wurde. Die Feststellungsbescheide vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 waren gegenüber den übrigen dort genannten Beteiligten – mit Ausnahme der „K“, da diese tatsächlich nicht an der Z KG beteiligt war (siehe oben und BFH-Urteil vom 7.4.1987 – VIII R 259/84, BStBl. II 1987, 766) – mit der Übersendung an die X als gemeinsame Empfangsbevollmächtigte wirksam. Die Klage wurde von der Klägerin fristgerecht eingelegt und war auch im Übrigen zulässig.	131
b)	132
Die erst nach Ergehen der Einspruchsentscheidung vom 22.5.2014 am mit Datum vom 19.9.2018 gegenüber der Klägerin bekanntgegebenen Feststellungsbescheide für 2004 und 2005 sind an die Stelle der von der Klägerin angefochtenen und ihr gegenüber mangels Bekanntgabe zunächst nicht wirksam gewordenen Feststellungsbescheide für 2004 vom 2.3.2011 und für 2005 vom 14.3.2011 getreten.	133
Die Feststellungsbescheide für 2004 vom 2.3.2011 und für 2005 vom 14.3.2011 waren gegenüber der Klägerin zunächst nicht wirksam, da die X keine Empfangsvollmacht für die Klägerin besaß (siehe oben). Die Nachholung der Bekanntgabe der Feststellungsbescheide für 2004 vom 2.3.2011 und für 2005 vom 14.3.2011 während des Klageverfahrens mit Datum vom 19.9.2018 war zulässig (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19.5.1983 – IV R 125/82, BStBl. II 1984, 15) und führte dazu, dass die bisher gegenüber der Klägerin mangels Bekanntgabe nicht wirksam gewordenen Feststellungsbescheide durch die nunmehr wirksam bekanntgegebenen Bescheide „ersetzt“ im Sinne des § 68 Satz 4 Nr. 2 FGO wurden. Dabei kommt es im Rahmen des § 68 FGO nicht darauf an, ob die mit Datum vom 19.9.2018 bekanntgegebenen Bescheide vom 2.3.2011 bzw. 14.3.2011 möglicherweise zum Teil einen erstmaligen Regelungsgehalt und zum Teil lediglich wiederholende Verfügungen enthielten (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20.5.2010 – IV R 74/07, BStBl. II 2010, 1104 m. w. N.).	134
Da die Bekanntgabe gegenüber der Klägerin im Klageverfahren vom Beklagten jedenfalls mit Datum vom 19.9.2018 nachgeholt worden ist, kann zudem dahinstehen, ob eine Heilung der zunächst unwirksamen Bekanntgabe in Anwendung des in § 8 VwZG (§ 9 VwZG a.F.) normierten Rechtsgedankens nicht schon während der Akteneinsicht am 22.8.2014 durch die Kenntnisnahme der Bescheide vom 2.3.2011 bzw. 14.3.2011 durch die Prozessbevollmächtigten bzw. die an der Akteneinsicht teilnehmende Vertreterin der Klägerin (Frau Q) erfolgt war (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 13.9.2017 – III R 6/17, BFH/NV 2018, 403).	135
3.	136
Die Nachholung der Bekanntgabe mit Datum vom 19.9.2018 war zulässig und wirksam. Insbesondere liegt keine Verwirkung vor.	137

Unabhängig davon, dass der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung mit Blick auf die gebotene Einheitlichkeit der Entscheidung die Nachholung einer unterbliebenen Bekanntgabe an einen Feststellungsbeteiligten auch noch nach Ablauf der Feststellungsfrist (vgl. Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 179 Rn. 214 m. w. N.) ohne eine nähere zeitliche Eingrenzung fordert (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 3.5.2017 – X R 12/14, BFH/NV 2017, 1485 und vom 25.11.1987 – II R 227/84, BStBl. II 1988, 410, jeweils m. w. N.), ergibt sich aus den Gesamtumständen keine Verwirkung. Es fehlt sowohl an einem Zeit- als auch an einem Umstandsmoment. 138

Die den vorliegenden Feststellungsbescheiden zugrundeliegenden Steuererklärungen wurden jeweils am 30.3.2007 beim Beklagten abgegeben. Daraufhin ergingen die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Feststellungsbescheide vom 8.5.2007 (2004) bzw. 4.5.2007 (2005). Die Änderungsbescheide nach der Betriebsprüfung ergingen am 26.5.2010 (2004) bzw. 31.5.2010 (2005). Die letzten Feststellungsbescheide datieren vom 2.3.2011 (2004) und 14.3.2011 (2005). Mit ihrem Einspruch im April 2013 führte die Klägerin erstmals an, dass ihr gegenüber keine Feststellungsbescheide ergangen seien. Der Beklagte vertrat im Einspruchsverfahren und zunächst auch im vorliegenden Klageverfahren die (unzutreffende) Rechtsauffassung, dass eine wirksame Bekanntgabe auch hinsichtlich der Klägerin mit Übersendung der Bescheide an die X erfolgt sei. Diese Rechtsauffassung gab der Beklagte erst im vorliegend geführten Klageverfahren auf und holte sodann zeitnah die Bekanntgabe an die Klägerin nach. Vor diesem Hintergrund konnte die Klägerin bei objektiver Betrachtung nicht darauf vertrauen, nicht mehr vom Beklagten in Anspruch genommen zu werden. Der Beklagte hat vielmehr stets zu verstehen gegeben, dass er die Feststellungen gegenüber der Klägerin vornimmt bzw. vorgenommen hat und die Klägerin daher in Anspruch nimmt. Entgegen der von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung geäußerten Ansicht ergibt sich bei dieser Sachlage nichts Anderes daraus, dass der Beklagte zunächst rechtlich unzutreffend von einer wirksamen Bekanntgabe ausgegangen ist und die gegen eine wirksame Bekanntgabe sprechenden Umstände anhand der Aktenlage (fehlende Angabe der Klägerin in den Feststellungserklärungen) möglicherweise hätte erkennen können. 139

4. 140

Der Beklagte hat die die Klägerin betreffenden Feststellungen (hier: die Zurechnungen der jeweiligen Ergebnisse an die Klägerin) für die Streitjahre 2004 und 2005 erstmals inhaltswirksam in den Feststellungsbescheiden vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 getroffen. 141

a) 142

Die Feststellungsbescheide für 2004 vom 8.5.2007, 26.5.2010, 4.10.2010 und vom 2.3.2011 sowie für 2005 vom 4.5.2007, 31.5.2010, 19.10.2010 und vom 14.3.2011 waren jeweils nicht insgesamt nichtig. 143

Ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von ertragsteuerrechtlichen Besteuerungsgrundlagen ist nicht bereits deswegen nichtig, weil er nicht alle Beteiligten als Inhaltsadressaten enthält (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19.11.2009 – IV R 89/06, BFH/NV 2010, 818 und vom 24.10.1996 – IV R 50/95, BFH/NV 1997, 331, jeweils m. w. N.). Ein Steuerbescheid, der sich an einen materiell-rechtlich falschen, aber existenten Steuerpflichtigen richtet, ist zudem nicht mangels inhaltlicher Unbestimmtheit gemäß § 125 Abs. 1 AO nichtig, sondern nur rechtswidrig (vgl. BFH-Urteile vom 6.9.2017 – IV R 1/16, BFH/NV 2018, 206 und vom 3.5.2017 X R 12/14, BFH/NV 2017, 1485; BFH-Beschluss vom 14.2.2006 – II B 2/05, BFH/NV 2006, 1245). Demgegenüber ist ein an einen nicht oder nicht mehr existenten Steuerpflichtigen gerichteter Feststellungsbescheid insoweit nichtig (vgl. 144

BFH-Urteile vom 30.1.2018 – VIII R 20/14, BFH/NV 2018, 796 und vom 15.4.2010 – IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606). Da in Gewinnfeststellungsbescheiden nur die Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden und keine Steuerschuld festgesetzt wird, führt die in § 181 Abs. 1 Satz 1 AO angeordnete sinngemäße Anwendung der Vorschriften über Steuerbescheide dazu, dass an die Stelle des Steuerschuldners im Sinne des § 157 Abs. 1 Satz 2 AO der Feststellungsbeteiligte als der Inhaltsadressat tritt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 6.9.2017 – IV R 1/16, BFH/NV 2018, 206 und vom 10.5.2012 – IV R 34/09, BStBl. II 2013, 471). Ein eine Nichtigkeit begründender Fehler bei der Bezeichnung eines Beteiligten führt lediglich zu einer Nichtigkeit „insoweit“ (Teilnichtigkeit) und nicht zur Gesamtnichtigkeit des Feststellungsbescheids (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 16.7.2015 – IV B 72/14, BFH/NV 2015, 1351 m. w. N., dort zum Bezeichnungsfehler).

b) 145

Vor diesem Hintergrund ergibt sich für die in den einzelnen Feststellungsbescheiden enthaltenen Feststellungen Folgendes: 146

aa) 147

In den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Feststellungsbescheiden für 2004 vom 8.5.2007 und für 2005 vom 4.5.2007 erfolgten die Feststellungen gegenüber den in den Steuererklärungen genannten Feststellungsbeteiligten. 148

Eine inhaltswirksame Feststellung hinsichtlich der Y KG („Y ...“) konnte vor dem Hintergrund, dass die Y KG bereits Ende 2003 im Wege der Umstrukturierung in die Z KG umfirmiert worden war, im Zeitpunkt des Ergehens der Bescheide im Mai 2007 nicht erfolgen. Zwar führt alleine die Verwendung der ursprünglichen Bezeichnung (hier: Y KG) nach einer Umfirmierung nicht zu einer Unwirksamkeit der die Y KG betreffenden Feststellungen (vgl. Güroff in Gosch, AO/FGO, § 119 Rn. 10 m. w. N.). Allerdings ist der Regelungsinhalt dieser Feststellungen widersprüchlich und damit unbestimmt im Sinne des § 119 Abs. 1 AO mit der Konsequenz der Nichtigkeit (vgl. auch Klein/Ratschow, AO, 16. Auflage, § 119 Rn 35 und 125 Rn 8). Denn mit Blick auf die identitätswahrende Umfirmierung der Y KG in die Z KG wurden der Z KG in den Feststellungsbescheiden ihre eigenen Feststellungen (d.h. ihre eigenen Ergebnisanteile etc.) zugerechnet und die Z KG als an sich selbst beteiligt behandelt. Vor diesem Hintergrund waren die Feststellungsbescheide hinsichtlich der an die Y KG gerichteten und sie betreffenden Feststellungen teilnichtig und insoweit unwirksam. 149

Selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass die Bescheide insoweit lediglich rechtswidrig wären, wären die gegenüber der Y KG erfolgten Feststellungen durch die nach der Außenprüfung erlassenen Änderungsbescheide vom 26.5.2010 bzw. 31.5.2010 aufgehoben worden (siehe dazu sogleich). Weder die Teilnichtigkeit noch eine teilweise Rechtswidrigkeit der einzelnen Feststellungen bzw. die unwirksame Zurechnung einzelner Feststellungen auf einen Beteiligten führen mit Blick auf die rechtliche Selbständigkeit der einzelnen Regelungsgegenstände zu einer Nichtigkeit des jeweiligen Feststellungsbescheids insgesamt (siehe oben). 150

Da die Y KG zudem nicht an der Z KG beteiligt war, konnte eine wirksame Bekanntgabe der Feststellung ihr gegenüber nicht durch die Übersendung der Feststellungsbescheide an die X erfolgen. Denn § 183 AO gilt nur für die Fälle, in denen die mehreren Personen, gegen die sich der Feststellungsbescheid richtet, tatsächlich „an dem Gegenstand der Feststellung als Gesellschafter oder Gemeinschaftler beteiligt sind“ (vgl. BFH-Urteil vom 7.4.1987 – VIII R 259/84, BStBl. II 1987, 766). 151

Gegenüber den übrigen Feststellungsbeteiligten wurden die Feststellungsbescheide mit Übersendung an die X bekanntgegeben und inhaltlich wirksam.	152
bb)	153
In den zulässigerweise nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheiden für 2004 vom 26.5.2010 und für 2005 vom 31.5.2010 erfolgten die Feststellungen zur Umsetzung der Ergebnisse der Außenprüfung gegenüber den dort genannten Feststellungsbeteiligten.	154
Eine inhaltswirksame Feststellung gegenüber der K erfolgte in den vorgenannten Änderungsbescheiden nicht. Die mit Blick auf die K getroffenen Feststellungen waren mangels hinreichender Bestimmtheit der K als Inhaltsadressatin insoweit nichtig und unwirksam.	155
aaa)	156
Ein Verwaltungsakt muss gemäß § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Er ist nichtig und damit nach § 124 Abs. 3 AO unwirksam, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist, vgl. § 125 Abs. 1 AO. Ein Verwaltungsakt leidet an schweren und offenkundigen Mängeln und ist deshalb nichtig, wenn er inhaltlich nicht so bestimmt ist, dass ihm hinreichend sicher entnommen werden kann, was von wem verlangt wird. Konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts ist die Angabe des Inhaltsadressaten, mithin desjenigen, dem gegenüber der Einzelfall geregelt werden soll (vgl. nur BFH-Urteile vom 15.4.2010 – IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606 und vom 13.10.2005 – IV R 55/04, BStBl. II 2006, 404). Ist die Bezeichnung des Inhaltsadressaten nicht eindeutig falsch, sondern mehrdeutig, muss zunächst durch Auslegung eine Klärung versucht werden, wer Inhaltsadressat des Steuerverwaltungsaktes ist. Der Inhaltsadressat muss nicht zwingend für einen Dritten aus dem Bescheid selbst oder aus beigelegten Unterlagen erkennbar sein; entscheidend ist, ob der Inhaltsadressat durch Auslegung anhand der den Betroffenen bekannten Umstände hinreichend sicher bestimmt werden kann (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15.4.2010 – IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606 und vom 17.11.2005 III R 8/03, BStBl. II 2006, 287). Ausreichend ist, wenn sich aus dem auslegungsfähigen Inhalt des Verwaltungsaktes zweifelsfrei ergibt, wer Inhaltsadressat sein soll. Dabei sind Formalismus und Wortklauberei unangebracht. Entscheidend ist vielmehr, ob sich der Inhaltsadressat sicher identifizieren lässt (vgl. BFH-Urteil vom 7.7.2004 – II R 77/01, BFH/NV 2005, 73 m. w. N.).	157
bbb)	158
Den Feststellungsbescheiden vom 26.5.2010 und vom 31.5.2010 lässt sich die K – wovon auch die Klägerin ausgeht – nicht eindeutig und zweifelsfrei als Inhaltsadressatin hinsichtlich der ihr gegenüber getroffenen Feststellungen entnehmen.	159
Soweit sich aus späterem Schriftverkehr ergibt, dass der Beklagte die K GmbH & Co. KG als Inhaltsadressatin in die Änderungsbescheide aufnehmen wollte, sind die Feststellungsbescheide nichtig. Denn der Beklagte hat es unterlassen den Inhaltsadressaten hinreichend bestimmt zu bezeichnen. Als Inhaltsadressat ist in den vorgenannten Feststellungsbescheiden nämlich eine „K“ ohne Rechtsformzusatz und mit einer unzutreffenden Anschrift in T angeführt. Als das für sie zuständige Finanzamt ist – im Widerspruch zu der Anschrift in T – das „Finanzamt S“ mit der fragmentarischen Steuernummer „.../“ angegeben. Weder in den Feststellungserklärungen noch im Bericht der	160

Außenprüfung oder in den Feststellungsbescheiden finden sich Anhaltspunkte für eine Beteiligung der K an der Z KG oder überhaupt für einen Zusammenhang zwischen der Z KG und der K oder nähere Anhaltspunkte für eine eindeutige Identifizierung der „K“. Vor diesem Hintergrund – insbesondere mit Blick auf die fehlerhafte Anschrift, den Widerspruch zwischen der Anschrift und dem zuständigen Finanzamt sowie die fehlende Angabe einer zuordnungsfähigen Steuernummer (die Ziffer ... steht lediglich für NRW und das Finanzamt S) – lässt sich die Identität der K in den Feststellungsbescheiden nicht sicher und zweifelsfrei bestimmen. Auch aus der Einspruchsentscheidung und dem Bericht der Außenprüfung ergibt sich nichts Abweichendes.	
ccc)	161
Da die K nicht an der Z KG beteiligt war, erfolgte ihr gegenüber im Übrigen auch keine wirksame Bekanntgabe mit Übersendung der Bescheide an die X (siehe oben zur Y KG).	162
ddd)	163
Entgegen der von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung geäußerten Rechtsansicht „lebt“ eine gegenüber der Y KG in den Vorbescheiden getroffene Feststellung nicht wieder „auf“, wenn sich eine aufgrund eines nachfolgenden Bescheids vom Beklagten beabsichtigte Änderung (hier: Zurechnung der Feststellungen nunmehr gegenüber der K anstelle der Y KG) als unwirksam erweist.	164
Unabhängig davon, dass die in den Vorbescheiden (Erstbescheiden nach Erklärung) gegenüber der Y KG getroffenen Feststellungen unwirksam waren (siehe oben) und eine Änderung/Berichtigung insoweit mangels Existenz eines zu ändernden Regelungsinhalts nicht in Betracht kommt, führt eine fehlgeschlagene spätere Änderung (Bescheide nach Betriebsprüfung) nicht dazu, dass die zu ändernde Regelung in der ursprünglichen Form fortbesteht. Im vorliegenden Fall hatte der Beklagte die entsprechenden Feststellungen der Außenprüfung ausdrücklich nicht mehr der Y KG sondern der K zugerechnet bzw. zurechnen wollen. Schlägt die Umsetzung und die Zurechnung auf den anderen (neuen) Beteiligten wegen einer insoweit eingetretenen Inhaltsunwirksamkeit fehl, entsteht eine Lücke; insoweit fehlt es ab diesem Zeitpunkt an einer Regelung. Es entspricht im Übrigen gerade nicht dem vom Beklagten mit der beabsichtigten Änderung verfolgten Regelungszweck, die Feststellungen in einem solchen Fall bei fehlgeschlagener Änderung dem ursprünglichen Beteiligten weiterhin zuzurechnen.	165
eee)	166
Gegenüber den übrigen Feststellungsbeteiligten wurden die Feststellungsbescheide mit Übersendung an die X bekanntgegeben und inhaltlich wirksam.	167
cc)	168
In den nach § 129 AO geänderten Feststellungsbescheiden für 2004 vom 4.10.2010 und für 2005 vom 19.10.2010 erfolgten die Feststellungen gegenüber den dort genannten Feststellungsbeteiligten.	169
Eine inhaltswirksame Feststellung gegenüber der K und der Klägerin erfolgte in den vorgenannten Änderungsbescheiden nicht. Die mit Blick auf die K und die Klägerin getroffenen Feststellungen waren mangels hinreichender Bestimmtheit der K und der Klägerin als Inhaltsadressaten insoweit nichtig und unwirksam.	170

aaa)	171
Den Feststellungsbescheiden vom 4.10.2010 und vom 19.10.2010 lässt sich die K – wovon auch die Klägerin ausgeht – nicht eindeutig und zweifelsfrei als die zutreffende Inhaltsadressatin hinsichtlich der ihr gegenüber getroffenen Feststellungen entnehmen.	172
In den Feststellungsbescheiden ist die K GmbH & Co KG weiterhin ohne Rechtsformzusatz als „K“ mit einer unzutreffenden Anschrift in T bezeichnet. Als das für sie zuständige Finanzamt ist – im Widerspruch zu der Anschrift in T – das „Finanzamt S“ mit der fragmentarischen Steuernummer „.../“ angegeben. Weder in den Feststellungserklärungen und Feststellungsbescheiden noch im Bericht der Außenprüfung finden sich Anhaltspunkte für eine Beteiligung der K an der Z KG oder überhaupt einen Zusammenhang zwischen der Z KG und der K oder nähere Anhaltspunkte für eine eindeutige Identifizierung der K. Vor diesem Hintergrund – insbesondere mit Blick auf die fehlerhafte Anschrift, den Widerspruch zwischen der Anschrift und dem zuständigen Finanzamt sowie die fehlende Angabe einer zuordnungsfähigen Steuernummer (die Ziffer ... steht für NRW und das Finanzamt S) – lässt sich die Identität der K in den Feststellungsbescheiden nicht sicher und zweifelsfrei bestimmen. Auch aus der Einspruchsentscheidung und dem Bericht der Außenprüfung ergibt sich nichts Abweichendes.	173
Da die K nicht tatsächlich an der Z KG beteiligt war, erfolgte ihr gegenüber im Übrigen auch keine wirksame Bekanntgabe mit Übersendung der Bescheide an die X (siehe oben zur Y KG).	174
bbb)	175
Den Feststellungsbescheiden vom 4.10.2010 und vom 19.10.2010 lässt sich die Klägerin – wovon sie selbst ausgeht – nicht eindeutig und zweifelsfrei als die zutreffende Inhaltsadressatin hinsichtlich der ihr gegenüber getroffenen Feststellungen entnehmen.	176
In den Feststellungsbescheiden ist die Klägerin ohne Rechtsformzusatz als „Firma Y2“ mit einer Anschrift in T bezeichnet. Als das für sie zuständige Finanzamt ist – im Widerspruch zu der Anschrift in T – das „Finanzamt S“ mit der fragmentarischen Steuernummer „.../“ angegeben.	177
Vor dem Hintergrund, dass jedenfalls in Nordrhein-Westfalen ausweislich eigener Internetrecherchen des Senats seit 2004 – und damit auch im Zeitpunkt des Ergehens der Feststellungsbescheide – zumindest eine „Y2 GmbH & Co KG“ und eine „Y2 GmbH“ existieren, lässt sich die Identität der „Firma Y2“ in den Feststellungsbescheiden insbesondere mit Blick auf die fehlenden Angaben einer zuordnungsfähigen Steuernummer, den Widerspruch zwischen der Anschrift und dem zuständigen Finanzamt sowie die nicht vollständige Firmenbezeichnung nicht sicher und zweifelsfrei bestimmen. Mit Blick auf die Einspruchsentscheidung und den Betriebsprüfungsbericht ergibt sich – gerade auch unter Berücksichtigung der vorherigen fehlerhaften Zurechnungen auf eine Y KG und die K – ebenfalls keine zweifelsfreie Bestimmung der Klägerin als Inhaltsadressatin. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass sich den Bescheiden vom 4.10.2010 und 14.10.2010 – etwa im Erläuterungsteil – und auch sonstigen bekannten Unterlagen nicht entnehmen lässt, weshalb der Beklagte nunmehr die „Firma Y2“ in den Bescheid aufgenommen hat.	178
ccc)	179
	180

Gegenüber den übrigen Feststellungsbeteiligten wurden die Feststellungsbescheide mit Übersendung an die X bekanntgegeben und inhaltlich wirksam.

dd) 181

In den nach § 129 AO geänderten Feststellungsbescheiden für 2004 vom 2.3.2011 und für 2005 vom 14.3.2011 erfolgten die Feststellungen gegenüber den dort genannten Feststellungsbeteiligten. 182

In den vorgenannten Bescheiden wurden die die Klägerin betreffenden Feststellungen (Zurechnung der jeweiligen Ergebnisse auf die Klägerin) erstmals wirksam gegenüber der Klägerin vorgenommen. 183

aaa) 184

Den Feststellungsbescheiden vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 lässt sich die Klägerin nunmehr – wovon sie selbst ausgeht – eindeutig und zweifelsfrei als die zutreffende Inhaltsadressatin hinsichtlich der ihr gegenüber getroffenen Feststellungen entnehmen. 185

In den Feststellungsbescheiden ist die Klägerin ohne Rechtsformzusatz als „Firma Y2“ mit ihrer zutreffenden Anschrift in T bezeichnet. Als das für sie zuständige Finanzamt ist nunmehr zutreffend das Finanzamt R mit der zutreffenden Steuernummer 1 angegeben. 186

Anhand dieser Angaben lässt sich die Klägerin als Inhaltsadressatin der Bescheide vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 nunmehr zweifelsfrei und eindeutig identifizieren. Aufgrund der Angabe der zutreffenden Anschrift im Zusammenspiel mit der zutreffenden und zuordnungsfähigen Steuernummer sowie dem zutreffenden Finanzamt ist die Klägerin eindeutig bestimmbar. Die lediglich abgekürzte Firmenbezeichnung ohne Rechtsformzusatz ist mit Blick auf die vorgenannten zutreffenden Differenzierungskriterien – insbesondere die im Gegensatz zu den Vorbescheiden vom 4.10.2010 und 19.10.2010 nunmehr zutreffende Steuernummer und das zutreffende zuständige Finanzamt – unerheblich. 187

bbb) 188

Die Bescheide wurden gegenüber der Klägerin jedenfalls durch die mit Datum vom 19.9.2018 nachgeholte Bekanntgabe inhaltswirksam bekanntgegeben. Gegenüber den übrigen Feststellungsbeteiligten wurden die Feststellungsbescheide bereits mit Übersendung an die X bekanntgegeben und inhaltlich wirksam (siehe oben). 189

ccc) 190

Da gegenüber der Klägerin erstmals inhaltswirksam Feststellungen in den Bescheiden vom 2.3.2011 und 14.3.2011 getroffen wurden, war die Klägerin nur hinsichtlich dieser Bescheide einspruchs- bzw. anfechtungsbefugt. Die zeitlich vorher ergangenen Bescheide betrafen die Klägerin nicht, da die Klägerin dort nicht als Feststellungsbeteiligte aufgeführt bzw. ihr gegenüber mangels hinreichender Bestimmbarkeit als Inhaltsadressatin keine wirksamen Feststellungen getroffen wurden. Aus § 352 Abs. 1 Nr. 2 AO ergibt sich nicht Abweichendes, da für die Z KG die X als Empfangsbevollmächtigte (vgl. § 352 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 AO) existierte. Im Übrigen war die Klägerin hinsichtlich der Vorbescheide nicht beschwert (§ 350 AO). 191

5. 192

193

Die bis zum Erlass der Bescheide vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 nicht wirksam getroffenen Feststellungen – hier: Zurechnung der Ergebnisse auf die Klägerin – konnten vom Beklagten mit den Bescheiden vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 nachgeholt werden. Einer Korrekturvorschrift bedurfte es hierfür nicht, da es sich insoweit um eine erstmalige Regelung (Feststellung) handelte.

a) 194

Ein Gewinnfeststellungsbescheid kann eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Jede einzelne festgestellte Besteuerungsgrundlage ist als eigenständiger Regelungsgegenstand des Feststellungsbescheids als einheitlichem Verwaltungsakt anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 27.4.1993 – VIII R 27/92, BStBl. II 1994, 3 m. w. N.). Der Feststellungsbescheid bildet mithin eine Zusammenfassung einzelner Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die auch selbständiger Gegenstand eines Klageverfahrens sein können, soweit sie eine rechtlich selbständige Würdigung beinhalten und eines rechtlich selbständigen Schicksals fähig sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 6.7.2005 – XI R 43/04, BFH/NV 2006, 227 und vom 10.2.1988 – VIII R 352/82, BStBl. II 1988, 544; BFH-Beschluss vom 30.9.2003 – IV B 23/02, BFH/NV 2004, 457). Solche selbständige Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns (oder Verlusts) sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer, das Vorliegen und die Höhe des von einem Mitunternehmer erzielten Gewinns aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils oder die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 16.7.2015 – IV B 72/14, BFH/NV 2015, 1351; BFH-Urteil vom 6.2.2014 – IV R 19/10, BStBl. II 2014, 522, m. w. N.). Das Fehlen einer notwendigen Feststellung macht den Feststellungsbescheid nicht unrichtig; dies ergibt der Umkehrschluss aus § 179 Abs. 3 AO 1977 (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6.12.2005 – VIII R 99/02, BFH/NV 2006, 260).

195

b) 196

In Anwendung dieser Rechtsgrundsätze waren die Feststellungen über die Zurechnung des Veräußerungsgewinns, die anteilige Zurechnung der laufenden Einkünfte und die Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG für 2004 sowie die Feststellung über die anteilige Zurechnung der laufenden Einkünfte und die Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG für 2005 – jeweils einschließlich der entsprechenden Nebenfeststellungen – eigenständige Regelungsgegenstände der jeweiligen Feststellungsbescheide. Da diese eigenständigen Regelungsgegenstände bis zum Erlass der Bescheide vom 2.3.2011 bzw. 14.3.2011 nicht (inhaltswirksam) in den vorherigen Feststellungsbescheiden umgesetzt wurden, sondern insoweit jeweils eine Teilnichtigkeit vorlag, fehlte es insoweit an einer Regelung.

197

Diese Regelungslücke wurde erstmals inhaltswirksam durch die Bescheide vom 2.3.2011 für 2004 bzw. vom 14.3.2011 für 2005 gefüllt. Unter Berücksichtigung des Charakters des Feststellungsbescheids als einheitlichem Verwaltungsakt mit mehreren selbständigen Feststellungen, die jeweils einer eigenständigen Bestandskraft und einer eigenständigen Wirksamkeit fähig sind, bedarf es für die erstmalige (inhaltswirksame) Regelung der einzelnen Feststellungen keiner weiteren Ermächtigungsgrundlage als derjenigen, die für den erstmaligen Erlass des Feststellungsbescheids maßgebend ist. Mit Blick auf die Eigenständigkeit der jeweiligen Regelungsgegenstände tritt bei einer aufgrund einer

198

Teilnichtigkeit zunächst vorhandenen Regelungslücke kein „Verbrauch“ der Ermächtigungsgrundlage ein, so dass für eine Nachholung der fehlenden Regelung keine Änderungsvorschrift erforderlich ist. Die ausstehende Regelung kann vielmehr innerhalb der Feststellungsfrist erstmals (inhaltswirksam) ohne weitere Einschränkungen erfolgen.

c) 199

Vor diesem Hintergrund handelt es sich bei den Bescheiden vom 2.3.2011 für 2004 und vom 14.3.2011 hinsichtlich der die Klägerin betreffenden Feststellungen (Zurechnung der Ergebnisse auf die Klägerin) um den erstmaligen Erlass der jeweiligen Regelungsgegenstände unter Anwendung der insoweit maßgebenden und bislang insoweit wegen der Inhaltsunwirksamkeit noch nicht herangezogenen Ermächtigungsgrundlagen nach §§ 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2; 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO und § 15a Abs. 4 EStG. Soweit die Feststellungsbescheide die bisherigen und bereits inhaltswirksam gewordenen Feststellungen wiederholen, handelt es sich um „wiederholende Verfügungen“ (vgl. dazu etwa BFH-Urteil vom 20.5.2010 – IV R 74/07, BStBl. 2010, 1104, dort zum Ergänzungsbescheid). 200

Gegen die Rechtmäßigkeit der Feststellungen – insbesondere die zutreffende Höhe und die zutreffende Zurechnung – bestehen keine Bedenken. Diesbezüglich besteht auch zwischen der Klägerin und dem Beklagten Einigkeit, so dass der Senat von weiteren Ausführungen absieht. 201

Die Feststellungsbescheide vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 ergingen innerhalb der Feststellungsfrist, die mit Blick auf die Abgabe der jeweiligen Feststellungserklärungen im März 2007 erst am 31.12.2011 endete. 202

d) 203

Unabhängig davon ergibt sich die Rechtmäßigkeit der gegenüber der Klägerin in den Bescheiden vom 2.3.2011 für 2004 bzw. vom 14.3.2011 für 2005 inhaltswirksam getroffenen Feststellungen auch aus § 179 Abs. 3 AO. 204

Der Beklagte hat die Bescheide vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 zwar nicht als Ergänzungsbescheide im Sinne des § 179 Abs. 3 AO bezeichnet. Allerdings handelt es sich auch bei dem Ergänzungsbescheid im Sinne des § 179 Abs. 3 AO um einen Feststellungsbescheid (vgl. Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 179 Rn. 317). Für die Rechtmäßigkeit eines Steuerbescheids kommt es nicht darauf an, wie der Bescheid bezeichnet oder zu verstehen ist, sondern vielmehr darauf, ob der Bescheid bei seinem Ergehen von einer Rechtsgrundlage gedeckt ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11.5.1999 – IX R 72/96, BFH/NV 1999, 1446 und vom 25.9.1996 – III R 53/93, BStBl. II 1997, 269). 205

Die Voraussetzungen des § 179 Abs. 3 AO liegen hinsichtlich der Bescheide vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 vor. In den Bescheiden vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 wurden die bisher unterbliebenen Feststellungen für die Klägerin (Zurechnungen der Ergebnisse auf die Klägerin) nachgeholt. 206

aa) 207

Nach § 179 Abs. 3 AO ist, soweit in einem Feststellungsbescheid eine notwendige Feststellung unterblieben ist, diese Feststellung in einem Ergänzungsbescheid nachzuholen. 208

209

Ein Ergänzungsbescheid kann jede Feststellung im Sinne der §§ 179, 180 AO betreffen. Er darf jedoch nicht die Bestandskraft eines ergangenen Feststellungsbescheids durchbrechen, sondern nur einen lückenhaften Feststellungsbescheid vervollständigen; nachholbar sind nur solche Feststellungen, die in den vorausgegangenen Feststellungsbescheiden „unterblieben“ sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.9.1989 – IV R 129-130/88, BFH/NV 1990, 750; vom 11.5.1999 – IX R 72/96, BFH/NV 1999, 1446; vom 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. II 2003, 112). Ergänzungsbescheide dürfen daher keinen inhaltlich fehlerhaften Feststellungsbescheid korrigieren oder in ihm getroffene Feststellungen ändern (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 25.2.2009 – IX R 43/07, BFH/NV 2009, 1235 und vom 17.12.2008 – IX R 94/07, BFHE 223, 352). Der Regelungsgehalt des zu ergänzenden Feststellungsbescheids muss unberührt bleiben.

Nachholbar sind nur solche notwendigen Feststellungen, die in den vorausgegangenen Feststellungsbescheiden „unterblieben“ sind (vgl. BFH-Urteile vom 15.6.1994 – II R 120/91, BStBl. II 1994, 819 und vom 22.9.1977 – IV R 120/73, BStBl. II 1978, 152). Dies ist immer dann der Fall, wenn die Feststellungen hätten getroffen werden müssen, aber nicht getroffen wurde (vgl. BFH-Urteil vom 11.5.1999 – IX R 72/96, BFH/NV 1999, 1446 m. w. N.). Die Frage, ob ein Feststellungsbescheid lückenhaft ist, d.h. eine notwendig zu treffende Feststellung nicht enthält, ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs durch Auslegung dieses Bescheids zu beantworten. Da ein Verwaltungsakt und damit auch ein Feststellungsbescheid mit dem bekannt gegebenen Inhalt wirksam wird (vgl. § 124 Abs. 1 Satz 2 AO), ist bei dessen Auslegung entsprechend den §§ 133, 157 des BGB darauf abzustellen, wie der Adressat des Bescheids die Erklärungen der Behörde nach den ihm bekannten Umständen sowie den Grundsätzen von Treu und Glauben verstehen konnte (vgl. BFH-Urteile vom 26.4.2012 – IV R 19/09, BFH/NV 2012, 1569 und vom 3.3.2011 – IV R 8/08, BFH/NV 2011, 1649, jeweils m. w. N.). In diesen sog. „objektiven Verständnishorizont“ gehen deshalb auch die Begründung des Bescheids sowie die dem Bescheid beigefügten Anlagen oder ein in Bezug genommener Erstbescheid ein. Bei Zweifeln ist jedoch – jedenfalls im Regelfall – die den Betroffenen weniger belastende Auslegung vorzuziehen, da er als Empfänger einer auslegungsbedürftigen Willenserklärung der Verwaltung durch etwaige Unklarheiten aus deren Sphäre nicht benachteiligt werden darf (vgl. BFH-Urteil vom 3.3.2011 – IV R 8/08, BFH/NV 2011, 1649 m. w. N.). Hierfür spricht im Zusammenhang mit der Bestimmung einer unterbliebenen Feststellung im Sinne von § 179 Abs. 3 AO zudem, dass mit einem Ergänzungsbescheid nur lückenhafte Regelungen vervollständigt, nicht aber Unrichtigkeiten eines Feststellungsbescheids korrigiert werden dürfen (vgl. BFH-Urteil vom 3.3.2011 – IV R 8/08, BFH/NV 2011, 1649 m. w. N.).

bb) 211

In den Bescheiden vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 wurden die die Klägerin betreffenden Feststellungen nachgeholt. Diese Feststellungen (Zurechnungen) waren in den Vorbescheiden unterblieben. 212

Maßgebend für die Beurteilung der unterbliebenen Feststellungen sind die hinsichtlich der übrigen Beteiligten wirksam gewordenen Bescheide vom 4.10.2010 für 2004 und vom 19.10.2010 für 2005. 213

aaa) 214

Im Bescheid vom 4.10.2010 für 2004 waren inhaltswirksame Feststellungen zur Zurechnung des auf die Klägerin entfallenden Veräußerungsgewinns, des anteiligen laufenden Gewinns und der Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG unterblieben. 215

(1)	216
Bei den vorgenannten Feststellungen handelt es sich um notwendige Feststellungen im Sinne des § 179 Abs. 3 AO.	217
(2)	218
Diese Feststellungen sind „unterblieben“ im Sinne des § 179 Abs. 3 AO.	219
Alleine unter Anwendung der oben unter 5. d) aa) ausgeführten Rechtsgrundsätze wären die vorliegend relevanten Feststellungen im Bescheid vom 4.10.2010 nicht unterblieben, da sie – unabhängig von ihrer Inhaltswirksamkeit – tatsächlich in dem Bescheid enthalten waren.	220
Der Senat versteht die Vorschrift des § 179 Abs. 3 AO jedoch mit Blick auf ihren Regelungszweck und unter Berücksichtigung des Wortlauts ergänzend dahingehend, dass eine Feststellung auch dann „unterblieben“ im Sinne des § 179 Abs. 3 AO ist, wenn sie in einem Feststellungsbescheid zwar tatsächlich aufgeführt ist, ihr jedoch wegen einer insoweit vorliegenden Teilnichtigkeit keine Rechtswirkungen zukommen.	221
Der Begriff „Unterbleiben“ lässt sich seinem Wortlaut nach ohne Weiteres auch dahingehend verstehen, dass hiermit nicht lediglich auf die Unterscheidung zwischen einer im Bescheid tatsächlich vorhandenen oder nicht vorhandenen Feststellung abzustellen ist (faktische Betrachtungsweise), sondern vielmehr ergänzend auch darauf, ob eine Feststellung in dem Bescheid mit Rechtswirkungen enthalten oder nicht enthalten ist (rechtswirksame Betrachtungsweise). Denn „unterblieben“ ist eine Feststellung nach dem allgemeinen Sprachgebrauch auch dann, wenn sie in einem Bescheid zwar tatsächlich vorhanden (aufgeführt/enthalten) ist, von ihr aber keinerlei Rechtswirkungen ausgehen und sie daher rechtlich nicht existent (unterblieben) ist.	222
Die ergänzend auf die Rechtswirksamkeit abstellende Betrachtungsweise steht auch im Einklang mit dem Sinn und Zweck des § 179 Abs. 3 AO. Die Vorschrift ermöglicht vor dem Hintergrund, dass der Feststellungsbescheid als einheitlicher Verwaltungsakt mehrere selbständige Regelungsgegenstände enthalten kann, die Ergänzung eines wirksamen und bislang nicht vollständigen Feststellungsbescheids. Soweit in einem Feststellungsverfahren mehrere Feststellungen zu treffen sind, aber noch nicht alle getroffen wurden, sollen die fehlenden Feststellungen „ohne weiteres“ in einem zusätzlichen, ergänzenden Verwaltungsverfahren nach § 179 Abs. 3 AO durch einen zweiten Feststellungsbescheid nachgeholt werden dürfen (vgl. Söhn, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 179 Rn. 301). § 179 Abs. 3 AO ist dabei keine Berichtigungsvorschrift und durchbricht nicht die Bestandskraft eines bereits ergangenen Feststellungsbescheids (vgl. Söhn, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 179 Rn. 301); die bereits ergangenen Feststellungen in dem zu ergänzenden Bescheid müssen unberührt bleiben und werden lediglich um weitere Feststellungen ergänzt. Der Sinn und Zweck des § 179 Abs. 3 AO besteht daher darin, eine in einem Feststellungsbescheid wegen der darin enthaltenen selbständigen Regelungsgegenstände vorhandene Regelungslücke zu schließen und die notwendigen Feststellungen hierdurch zu vervollständigen.	223
Dem auf das Schließen einer im Feststellungsbescheid vorhandenen Regelungslücke gerichteten Zweck wird insbesondere bei einer zunächst zwar tatsächlich vorhandenen, rechtlich jedoch nicht wirksamen Feststellung Rechnung getragen. Denn auch in diesem Fall bleibt der bereits ergangene (zu ergänzende) Feststellungsbescheid in Bezug auf seinen Regelungsinhalt und seine Bestandskraft unberührt, da die dort vorhandene unwirksame	224

Feststellung keine Rechtswirkungen entfaltet und durch die Nachholung erstmals getroffen wird.

Diesem Ergebnis steht die bisherige Rechtsprechung zu § 179 Abs. 3 AO (siehe oben) nicht zwingend entgegen, die bislang im Rahmen der Auslegung ermittelt, ob im Bescheid unter tatsächlichen Gesichtspunkten eine Feststellung unterblieben ist. Betroffen waren dort bisher – soweit ersichtlich – Fallgestaltungen, in denen die Inhaltswirksamkeit der in Rede stehenden Regelung nicht in Frage stand und es daher bei Vorliegen eines Ergänzungsbescheids im Ergebnis auf eine Abgrenzung zwischen einer Ergänzung im Sinne des § 179 Abs. 3 AO und einer Änderung bzw. Berichtigung nach den Korrekturvorschriften der AO ankam. Einer solchen Abgrenzung bedarf es bei einer inhaltsunwirksamen Feststellung nicht, da eine unwirksame Regelung mangels Existenz nicht über die Korrekturvorschriften der AO korrigiert bzw. geändert werden kann. Vielmehr liegt aufgrund der teilweisen Unwirksamkeit und mit Blick auf die Selbständigkeit der einzelnen Regelungsinhalte eines Feststellungsbescheids eine Lücke vor, die einer Ergänzung bedarf. Es ist im Rahmen des § 179 Abs. 3 AO kein Grund für eine unterschiedliche Behandlung zwischen einer tatsächlich unterbliebenen Feststellung und einer tatsächlich vorhandenen, jedoch rechtsunwirksamen Feststellung ersichtlich. Ohne die Anwendung des § 179 Abs. 3 AO in der vorliegenden Fallgestaltung wäre eine Nachholung der unterbliebenen Feststellung nur durch den nachträglichen erstmaligen Erlass eines (weiteren) Feststellungsbescheids (siehe oben) denkbar.

(3) 226

Auch die übrigen Voraussetzungen des § 179 Abs. 3 AO liegen vor. Insbesondere war der zu ergänzende Feststellungsbescheid für 2004 vom 4.10.2010 nicht insgesamt unwirksam (siehe oben). Der Beklagte hat die Feststellungen wirksam nachgeholt. Gegen die Rechtmäßigkeit der Feststellungen – insbesondere die zutreffende Höhe und die zutreffende Zurechnung – bestehen keine Bedenken. Diesbezüglich besteht auch zwischen der Klägerin und dem Beklagten Einigkeit, so dass der Senat von weiteren Ausführungen absieht.

Der Feststellungsbescheid vom 2.3.2011 erging innerhalb der Feststellungsfrist, die mit Blick auf die Abgabe der Feststellungserklärung im März 2007 erst am 31.12.2011 endete.

bbb) 229

Im Bescheid vom 19.10.2010 für 2005 waren inhaltswirksame Feststellungen zur Zurechnung des auf die Klägerin entfallenden anteiligen laufenden Gewinns und der Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG unterblieben.

Bei den vorgenannten Feststellungen handelt es sich um notwendige Feststellungen im Sinne des § 179 Abs. 3 AO. Diese Feststellungen sind „unterblieben“ im Sinne des § 179 Abs. 3 AO (siehe oben für 2004). Auch die übrigen Voraussetzungen des § 179 Abs. 3 AO liegen vor. Insbesondere war der zu ergänzende Feststellungsbescheid für 2005 vom 19.10.2010 nicht insgesamt unwirksam (siehe oben). Der Beklagte hat die Feststellungen wirksam nachgeholt. Gegen die Rechtmäßigkeit der Feststellungen – insbesondere die zutreffende Höhe und die zutreffende Zurechnung – bestehen keine Bedenken. Diesbezüglich besteht auch zwischen der Klägerin und dem Beklagten Einigkeit, so dass der Senat von weiteren Ausführungen absieht.

Der Feststellungsbescheid vom 14.3.2011 erging innerhalb der Feststellungsfrist, die mit Blick auf die Abgabe der Feststellungserklärung im März 2007 erst am 31.12.2011 endete.

6.	233
Die zunächst nicht wirksame Bekanntgabe der Bescheide vom 2.3.2011 und vom 14.3.2011 wurde im Klageverfahren nachgeholt (siehe oben).	234
7.	235
Auf die Frage des Eingreifens eines Änderungs- oder Korrekturvorschrift – insbesondere des § 129 AO – kommt es nach dem Vorgenannten nicht an. Vor diesem Hintergrund bedurfte es in diesem Zusammenhang keiner weiteren Sachverhaltsermittlungen und insbesondere keiner Vernehmung der von der Klägerin genannten Zeugen (Frau F, Frau G und Herr M).	236
8.	237
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	238
Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht nach § 139 Abs. 4 FGO erstattungsfähig, weil die Beigeladenen keine Anträge gestellt und deshalb kein Prozessrisiko getragen haben.	239
9.	240
Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen.	241
