

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***RI*** in der Beschwerdesache ***Bf1*** als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH*** & Co KG, ***Bf1 Adr***, ***Bf2*** als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH*** & Co KG, ***Bf2 Adr***, ***Bf3*** als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH*** & Co KG, ***Bf3 Adr***, ***Bf4*** als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH*** & Co KG, ***Bf4 Adr***, ***Bf5*** als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH*** & Co KG, ***Bf5 Adr***, ***Bf6*** als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH*** & Co KG, ***Bf6 Adr***, ***Bf7*** als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH*** & Co KG, ***Bf7 Adr***, ***Bf8*** als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH*** & Co KG, ***Bf8 Adr***, ***G8 GmbH*** als Rechtsnachfolgerin der ***X GmbH*** diese als ehemalige Gesellschafterin der ***X GmbH*** & Co KG, alle vertreten durch ***StB***, ***StB Adr***, Verlassenschaft nach ***Bf9*** als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH*** & Co KG, zuletzt wohnhaft in ***Bf9 Adr***, über die nunmehr als Beschwerden zu behandelnden Berufungen der ehemaligen Gesellschafter der ***X GmbH*** & CO KG ***Bf2***, ***Bf1***, jeweils vom 11. und 13. Mai 2011, ***Bf3*** vom 12. und 13. Mai 2011, ***Bf4***, ***Bf5***, ***Bf6***, ***Bf7***, Verlassenschaft nach ***Bf9***, ***Bf8***, jeweils vom 12. Mai 2011, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 25. März 2011 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2003 bis 2005 zu Steuernummer ***StrNr*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8. Oktober 2025 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.
- III. Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen im Spruch (der angefochtenen Feststellungsbescheide) Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person oder einen Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs. 1 ZustG gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Erstbescheide

Die ***X GmbH*** & Co KG (in Folge als „***X GmbH & Co KG***“ abgekürzt) erklärte im Jahr 2003 Verluste i.H.v. € 362.428,14, im Jahr 2004 Verluste i.H.v. € 200.049,-- sowie im Jahr 2005 Verluste i.H.v. € 199.951,-- im Rahmen von Einkünften aus Gewerbebetrieb und es ergingen erklärungsgemäß Erstbescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 am 7.2.2005, für das Jahr 2004 am 2.2.2006 und für das Jahr 2005 am 26.4.2007.

Außenprüfung

Bei der ehemaligen ***X GmbH & Co KG*** wurde beginnend im Jahr 2010 betreffend die **Jahre 2003 bis 2005** hinsichtlich der Umsatzsteuer und hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung eine Außenprüfung durchgeführt und in Textziffer 2 des Außenprüfungsberichtes vom 29.3.2011 festgehalten, dass in der verbundenen Prüfung mit der ***G8 GmbH*** & Co KG (in Folge als „***Y GmbH & Co KG***“ abgekürzt) festgestellt worden sei, dass die ***X GmbH & Co KG*** selbst **keinen operativen eigenen Betrieb** bzw. kein Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes habe.

Sämtliche Geschäfte seien durch die ***Y GmbH & Co KG*** getätigt und dort in der Buchhaltung erfasst worden. Bei der ***X GmbH & Co KG*** seien nur 50 % aller in der ***Y GmbH & Co KG*** erwirtschafteten Einnahmen und 50 % der in der ***Y GmbH & Co KG*** angefallenen Ausgaben fiktiv erfasst worden und durch belegmäßig nicht nachgewiesene, weder dem Grunde noch der Höhe nach nachvollziehbare Verwaltungskosten bzw. Zinsen in Höhe von bis zu € 400.000,-- ergänzt worden. Weder Rechnungen noch Berechnungsgrundlagen für diese zusätzlichen Kosten seien nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht worden.

Bescheide nach Außenprüfung

Da die ***X GmbH & Co KG*** keinen Geschäftsbetrieb innegehabt und auch kein Unternehmen im Sinne des UStG betrieben habe, nahm daraufhin die belangte Behörde am 25.3.2011 die Verfahren der ehemaligen ***X GmbH & Co KG*** hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003, 2004 sowie 2005 wieder auf und erließ im Rahmen dreier Sammelbescheide Bescheide, mit welchen u.a. die erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO nicht festgestellt wurden.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer wurden aus verwaltungsökonomischen Gründen keine Nichtfestsetzungsbescheide erlassen.

Die von der belangten Behörde am 25.3.2011 erlassenen Wiederaufnahme- bzw. Nichtfeststellungsbescheide waren an die ehemaligen Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG*** gerichtet und wurden den ehemaligen Gesellschaftern der ***X GmbH & Co KG***, nämlich

Bf7, ***Bf3***, ***Bf2***, ***Bf1***, ***Bf4***, ***Bf5***, ***Bf6***, ***G8 GmbH*** als Rechtsnachfolgerin der ***X GmbH***, ***Bf8*** sowie ***Bf9*** gesondert zwischen dem 12.4. und 18.4.2011 zugestellt.

Beschwerden

Sämtliche ehemalige Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG*** brachten fristgerecht Berufung (nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu behandeln) sowohl gegen die erlassenen **Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der Verfahren zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO betreffend die Jahre 2003 bis 2005** als auch gegen die für die Jahre 2003 bis 2005 ergangenen **Nichtfeststellungsbescheide gemäß § 188 BAO** per Post bzw. per Fax ein und beantragten die ersatzlose Aufhebung.

Die Beschwerden wurden an folgenden Tagen zur Post gegeben bzw. per Fax versendet:

Beschwerdeführer	Datum der Postaufgabe oder des Faxeinganges
Bf4 als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG***	12.5.2011
Bf5 als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG***	12.5.2011
Bf6 als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG***	12.5.2011
G8 GmbH als Rechtsnachfolgerin der ***X GmbH***, diese als ehemalige Gesellschafterin der ***X GmbH & Co KG***	12.5.2011
Bf9 als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG***	12.5.2011
Bf7 als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG***	12.5.2011
Bf3 als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG***	12.5.2011 sowie 11.5.2011
Bf2 als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG***	12.5.2011 sowie 9.5.2011

Bf1 als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG***	12.5.2011 sowie 11.5.2011
Bf8 als ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG***	12.5.2011

Inhaltlich wurde von den Beschwerdeführern begründet, dass die ***X GmbH & Co KG*** ihre Tätigkeit bereits seit 1987 ausführe, seit Bestehen des Unternehmens entsprechende umsatzsteuerliche Aktivitäten setze, welche sich in der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen manifestiere, sowie auf Basis ihrer Jahresabschlüsse die jährlichen Jahresergebnisse ermittle, welche dem Finanzamt anhand von Steuererklärungen offengelegt und in den den Steuererklärungen entsprechenden Bescheiden dokumentiert worden seien. Die Feststellung der Betriebsprüferin, dass die ***X GmbH & Co KG*** keinen Geschäftsbetrieb innehave und auch kein Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes betrieben habe, könne nur auf einer rechtsirrigen Anschauung der Betriebsprüferin basieren, welche den tatsächlichen Sachverhalten grundlegend widerspreche, und sei somit auch materiellrechtlich die Wiederaufnahme bzw. die Feststellung von Nichtfeststellungsbescheiden gesetzlich unzulässig.

Weiters hätten bereits mindestens zwei Mal Steuerprüfungen stattgefunden, bei welchen eine ordnungsgemäße und vollständige Überprüfung der Gesellschaft stattgefunden habe. Die in Textziffern 1 bis 3 des Betriebsprüfungsberichtes dargestellten Modalitäten der Verrechnung zwischen den beiden Gesellschaften sowie auch die Gesellschaftsstruktur, somit der gesamte relevante Sachverhalt, seien bereits in der Vergangenheit Gegenstand einer abgabenrechtlichen Beurteilung gewesen und inhaltlich bekannt. Eine amtswegige Wiederaufnahme sei rechtswidrig, da keine neuen Tatsachen gemäß § 303 BAO vorgelegen seien.

Hinsichtlich der Nichtfeststellungsbescheide wurde ergänzend vorgebracht, dass § 188 BAO nicht als Rechtsgrundlage für einen Nichtfeststellungsbescheid herangezogen werden könne, da er diese Vorgangsweise nicht vorsehe. Die Erstreckung des Prüfungszeitraumes auf 2003 und 2004 sei mit einer möglichen Abgabenhinterziehung begründet worden. Da sämtliche Umstände jedoch amtsbekannt gewesen seien, sei eine Abgabenhinterziehung denkunmöglich gewesen und sei die Ausdehnung des Prüfungszeitraumes rechtswidrig erfolgt.

Beschwerdevorentscheidungen

Am **8.11.2018** wies die belangte Behörde die Beschwerden sämtlicher ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG*** hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2005 sowohl betreffend die **Wiederaufnahmebescheide** als auch betreffend die Bescheide hinsichtlich **(Nicht)Feststellung der Einkünfte** als **unbegründet ab**. Dies erfolgte in gesonderten Schriftstücken.

Die belangte Behörde führte in den Beschwerdevorentscheidungen hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte der Jahre 2003 bis 2005 aus, dass die ***X GmbH & Co KG*** in den

Jahren 2003 bis 2005 über keinen eigenen operativen Betrieb verfügt habe bzw. kein Unternehmen im Sinne des UStG darstelle. Sämtliche Geschäfte seien durch die ***Y GmbH & Co KG*** getätigt und auch in deren Buchhaltung erfasst worden. Im Anschluss seien 50 % der dort angefallenen Beträge sowie erhebliche Verwaltungs- und Zinskosten in der ***X GmbH & Co KG*** verbucht worden. Auch Aussagen der Herren ***Bf9 und Bf6*** sowie der steuerlichen Vertretung hätten diese Vorgehensweise bestätigt.

Darüber hinaus sei im Zuge der Außenprüfung offensichtlich geworden, dass das geprüfte Unternehmen weder über eigenes Personal noch über ein Betriebsvermögen verfüge, wodurch der behauptete Betrieb eines Wohnheimes in Zweifel zu ziehen gewesen sei.

Zur Beseitigung von Zweifeln, zur Erläuterung und zur Ergänzung des Inhalts der Anbringen sowie zur Erbringung des Beweises oder zur Glaubhaftmachung betreffend die Richtigkeit der Anbringen sei bereits im Zuge der Außenprüfung gemäß § 138 BAO aufgefordert worden.

Es seien keine ergänzenden Dokumente nach Erlassung der Nichtfeststellungsbescheide vom 25.3.2011 an die belangte Behörde übermittelt worden, die eine eigene Geschäftstätigkeit der ***X GmbH & Co KG*** belegen bzw. die Feststellung einer fiktiven Verrechnung widerlegen würden. Gleiches gelte für geltend gemachte Verwaltungs- und Zinskosten, auch diese Beträge seien im Beschwerdeverfahren weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden.

Auch das Argument, der Betrieb eines Seniorenwohnheimes sei aufgrund des Fehlens von Personal und entsprechendem Betriebsvermögen in Zweifel zu ziehen, sei nicht entkräftet worden.

Vielmehr habe sich herausgestellt, dass ein seit 1.9.1994 bestehender Mietvertrag mit der ***Z*** von Herrn ***Bf9*** im Namen der ***Y GmbH & Co KG*** verlängert worden sei, und man im Zuge dessen für das genannte Unternehmen auch eine Kaufoption vereinbart habe. Somit sei die ***X GmbH & Co KG*** nach Meinung der belangten Behörde nicht unternehmerisch tätig gewesen.

Auch die Argumentation, wonach den Prüfungsfeststellungen Aussagen der Herren ***Bf9 und Bf6*** sowie der damaligen steuerlichen Vertretung zugrunde gelegen seien, sei im Verlauf des Beschwerdeverfahrens nicht entkräftet worden.

Das Vorbringen der Beschwerdeführer, es liege auf Grund der Eintragung im Firmenbuch ein geschäftsführendes Unternehmen vor, reiche nach Ansicht der belangten Behörde nicht aus. Auch die Erklärung von gewerblichen Einkünften durch die ***X GmbH & Co KG*** und die daraufhin erlassenen Feststellungsbescheide in den Vorjahren seien kein Grund für die Annahme eines operativen Betriebes in den streitgegenständlichen Jahren.

Die Tatsache eines lediglich fiktiv geführten Unternehmens habe sich erst im Zuge der verfahrensgegenständlichen Außenprüfung gezeigt.

Adressaten sämtlicher Beschwerdevorentscheidungen waren die ehemaligen Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG*** z. H. ***StB1*** als Vertreter gemäß § 81 BAO. Die Beschwerdevorentscheidungen wurden mit Hinweis auf die Zustellfiktion (§101 Abs. 3 und 4 BAO) der ***StB1*** als Vertreter gemäß § 81 BAO am 15.11.2018 zugestellt.

Vorlageanträge

Die Beschwerdeführer ***Bf 4***, ***Bf5***, ***Bf6***, ***Bf9***, ***Bf7***, ***Bf3***, ***Bf2***, ***Bf1***, ***Bf8***, alle als ehemalige Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG***, stellten am 6.12.2018 rechtzeitig Vorlageanträge betreffend die **Nichtfeststellungsbescheide** gemäß § 188 BAO hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2005 vom 25.3.2011.

Keine Vorlageanträge stellte die ***G8 GmbH*** als Rechtsnachfolgerin der ***X GmbH***, diese als ehemalige Gesellschafterin der ***X GmbH & Co KG***.

Bezüglich der Beschwerden betreffend die **Bescheide über die Wiederaufnahme** der Verfahren zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2005 wurden von **keinem der ehemaligen Gesellschafter Vorlageanträge** gestellt.

Am 6.5.2019 legte die belangte Behörde die Beschwerde gegen die streitgegenständlichen Bescheide dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vor.

Verfahren vor dem BFG

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des BFG vom 28.2.2023 wurde die gegenständliche Rechtssache der Gerichtsabteilung ***12*** am 1.3.2023 zugeteilt.

Die Vertretung der Beschwerdeführer erklärte in Beantwortung eines Vorhaltes des BFG, dass die in den Beschwerdeentscheidungen betreffend Wiederaufnahmebescheide angeführte § 81 BAO Vertreterin, nämlich die ***StB1***, zum Zeitpunkt der Zustellung der Beschwerdeentscheidungen keine Vertreterin gemäß § 81 BAO gewesen sei. Dies manifestiere sich auch aus dem Bescheid über den Widerruf, die Aufhebung bzw. den Entzug der Vollmacht an die damalige ***StB2*** als Vorgängerin der ***StB*** vom 16.7.2014. Eine Zustellung der Beschwerdeentscheidungen betreffend Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Feststellung der Einkünfte der Jahre 2003 bis 2005 sei daher noch nicht erfolgt und die belangte Behörde dahingehend säumig.

Die belangte Behörde führte hierzu in der Eingabe vom 28.10.2024 aus, dass die ***StB1*** am **4.10.2010** als Vertreterin gemäß § 81 BAO bestimmt worden sei. Diese Festlegung des gesetzlichen Vertreters sei bis zum 29.11.2019 aufrecht geblieben. An diesem Tag sei eine Änderung hinsichtlich des Firmenwortlautes betreffend die § 81 BAO Vertreterin erfolgt. Am 16.7.2014 seien Änderungen betreffend die ***StB1*** in ihrer Funktion als gewillkürte Vertreterin (Akteneinsicht gemäß § 90a BAO, Geldvollmacht, Steuerlicher Vertreter, Vertreter zur Einreichung der Abgabenerklärungen, Zustellungsbevollmächtigter) erfolgt. Die belangte Behörde brachte vor, dass ungeachtet einer ab 16.7.2014 fehlenden Zustellvollmacht der ***StB1*** die Beschwerdeentscheidungen vom 8.11.2018 dennoch an die ***StB1*** zuzustellen gewesen seien, nämlich aufgrund der Funktion als gesetzliche Vertreterin gemäß § 81 BAO.

Im Vorhalt vom 21.3.2025 wurde dieses Vorbringen der belangten Behörde den Beschwerdeführern zur Kenntnis gebracht sowie diese aufgefordert, die selbständige, nachhaltige Betätigung der ***X GmbH & Co KG*** darzulegen, insb. welche Leistungen diese konkret erbracht hat, welche Personen diese Leistungen für die ***X GmbH & Co KG*** erbracht haben und in welcher Beziehung diese zur ***X GmbH & Co KG*** gestanden sind, welche abgeschlossenen Geschäfte auf eine nachhaltige Bestätigung schließen lassen, die Vertragspartner der ***X GmbH & Co KG*** von Geschäften, die ihr betriebliche Einkünfte vermitteln, zu nennen, die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sowie den Zahlungsverkehr nach durch die ***X GmbH & Co KG*** erbrachter Leistungen darzulegen.

Nach wiederholter Verlängerung der Beantwortungsfrist führte der Vertreter der Beschwerdeführer am 31.7.2025 aus, dass keine Nachweise oder belegmäßige Darstellungen erfolgen können, da sämtliche Unterlagen unter Einhaltung der Fristen in der BAO endgültig vernichtet wurden, dass die Verrechnung zwischen der ***Y GmbH & Co KG*** und der ***X GmbH & Co KG*** nicht pauschal, sondern entsprechend 50% im Detail durchgeführt worden sei, sich die verrechnete Verwaltungsentschädigung am wirtschaftlichen Erfolg orientiert habe und ein direktes Auftragsverhältnis zumindest mit den jeweiligen Steuerberatungsgesellschaften und sonstigen Beratungsunternehmen bestanden habe. Der Vertreter verwies auf die Ausführungen in den Beschwerden hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren zur Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2003 bis 2005 und auf Parallelverfahren vor dem BFG zu RV/2100570/2019 sowie zu RV/2100572/2019, in welchen in Bezug auf die Gesellschafter im Gegensatz zur Außenprüfung, die die Gesellschafter als stille Gesellschafter qualifiziert habe, ein Kommanditisten Treuhandverhältnis festgestellt worden sei.

In ihrer Eingabe vom 11.8.2025 wies die belangte Behörde auf § 132 Abs. 1 BAO hin, wonach Dokumente, die in einem anhängigen Abgabungsverfahren von Relevanz sind, nicht vernichtet werden hätten dürfen, insb. da von den Beschwerdeführern eine Verlustverwendung begehrt werde.

Hinsichtlich der von der Vertretung der Beschwerdeführer erwähnten Parallelverfahren brachte die belangte Behörde vor, dass lediglich die kapitalertragsteuerliche Komponente der Beteiligungen im Jahr 2006 Thema dieser Verfahren gewesen sei. Thema im gegenständlichen Verfahren hingegen sei die eigenständige Geschäftstätigkeit der ***X GmbH & Co KG*** sowie eine Verlustverwertung trotz fehlender Belege.

Der Inhalt dieser Eingabe wurde dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 12.8.2025 zur Kenntnis gebracht.

Die beantragte mündliche Senatsverhandlung wurde am 8.10.2025 durchgeführt.

In dieser brachte der Vertreter der Beschwerdeführer vor, dass sich die eingebrachten Vorlageanträge vom 6.12.2018 sowohl auf die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte als auch

auf die Wiederaufnahmebescheide beziehen würden und die Unternehmereigenschaft der Kommanditisten in den Parallelverfahren beim BFG dokumentiert worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist, ob die Beschwerdeführer betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich (Nicht)Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2003 bis 2005 Vorlageanträge eingebracht haben und ob die ***X GmbH & Co KG*** in den Jahren 2003 bis 2005 gewerbliche Einkünfte iSd. § 23 EStG erzielt hat.

1. Sachverhalt

1.1. Zeitraum vor den Streitjahren

Am **17.6.1985** wurde mit Gesellschaftsvertrag die ***Y GmbH & Co KG*** (FBNr Y GmbH & Co KG) mit einem Gesellschaftskapital iHv. ATS 1,875.000,-- gegründet.

Laut Gesellschaftsvertrag war der Erwerb eines Grundstückes und Errichtung und Betrieb eines Gästehauses, die Ausübung des Gastgewerbes sowie die Ausübung sämtlicher Tätigkeiten zur Förderung des Betriebes Gegenstand des Unternehmens.

Deren unbeschränkt haftende Gesellschafterin war die ***G8 GmbH*** (FBNr G8 GmbH). Geschäftsführer der ***G8 GmbH*** war ***Bf6***.

In den streitgegenständlichen Jahren waren ***Bf6*** (bis 30.1.2009), ***Bf9*** (bis 19.1.2008 und wieder ab 30.1.2009) sowie ***Bf7*** (bis 22.8.2006) die Kommanditisten der ***Y GmbH & Co KG***.

Durch die ***Y GmbH & Co KG*** wurde nach ihrer Gründung eine Fremdenpension errichtet und betrieben. Diese Fremdenpension wurde an das bestehende Gasthaus des Herrn ***Bf6*** angebaut.

Die ***Y GmbH & Co KG*** erwarb am **31.12.1987** von den Eltern des ***Bf6*** ein **Grundstück** im Ausmaß von ca. 7500 m², das an die Fremdenpension und an das Gasthaus anschließt. Darauf sollte in weiterer Folge ein Seniorenwohnheim errichtet werden.

Zur Sicherung einer weiteren Fremdfinanzierung zum Bau des Seniorenwohnheims waren weitere Eigenmittel notwendig. Zu diesem Zwecke wurde mit Gesellschaftsvertrag vom **21.12.1987** die ***X GmbH & Co KG*** (FBNr X GmbH & Co KG) gegründet. Vertraglich war als Zweck der Betrieb eines Seniorenheims, der Betrieb einer Pension sowie Ausübung des Gastgewerbes, Beteiligung an anderen Unternehmen und Ausübung sämtlicher Tätigkeiten, die den Betrieb fördern, der Betrieb eines Privatsanatoriums sowie Vermietung und Verpachtung Gegenstand des Unternehmens festgehalten.

Die weiteren Eigenmittel wurden u.a. vom Gesellschafter ***Bf7*** in Form von Beteiligungen von sechs weiteren Geldgebern iHv. ATS 10.010.000 aufgebracht, einerseits als

Kommanditisteneinlage iHv. ATS 1.010.000,-- andererseits als Gesellschafterdarlehen iHv. ATS 9.090.000,-- (§ 4 und 6 Gesellschaftsvertrag).

Bf7 fungierte als Treuhänder weiterer sechs Beteiligter (RV/2100572/2019), nämlich ***Bf3***, ***Bf2***, ***Bf1***, ***Bf 4***, ***Bf5*** und ***Bf8***.

Bis 14.7.2006 war unbeschränkt haftende Gesellschafterin der ***X GmbH & Co KG*** die ***X GmbH*** (FBNr X GmbH).

Bis zu diesem Zeitpunkt waren ***Bf6***, ***Bf7*** und ***Bf9*** als Kommanditisten der ***X GmbH & Co KG*** im Firmenbuch ausgewiesen.

Geschäftsführer der ***X GmbH*** war ebenso ***Bf6***.

Schriftstück vom 31.12.1987 (*Y GmbH & Co KG*** und ***X GmbH & Co KG***)**

In einem von den Vertragsparteien nicht unterzeichneten Schriftstück mit dem Titel „Vertrag“, datiert mit 31.12.1987, erklärte die ***Y GmbH & Co KG*** die Absicht, auf dem von ihr am 31.12.1987 erworbenen Grundstück Seniorenwohnungen zu errichten.

Als Vertragsparteien waren die ***Y GmbH & Co KG*** sowie der ***X GmbH & Co KG***, beide vertreten durch ***Bf6*** als Geschäftsführer der Komplementärgesellschaften, ausgewiesen.

Die Vereinbarung sah vor, dass diese Liegenschaft inklusive Gebäude und Einrichtung in weiterer Folge an die ***X GmbH & Co KG*** vermietet werden sollte. Die ***X GmbH & Co KG*** sollte das **Recht zur ausschließlichen Nutzung der Liegenschaft und des Gebäudes** erwerben. Das eingeräumte Mietrecht sollte ausschließlich zum Zwecke der Untervermietung und somit zur Erzielung von Einnahmen bei der ***X GmbH & Co KG*** dienen.

Das Bestandverhältnis **sollte am 1.12.1987 beginnen und am 31.12.1998 enden**, ohne dass es einer gesonderten Aufkündigung bedarf.

Als spätester Termin für die Inbetriebnahme des Seniorenwohnheims wurde in der Vereinbarung der 1.11.1988 genannt.

Diese Vereinbarung ist weder von den Vertragsparteien unterzeichnet noch wurde von einem Notar die Echtheit der Unterschriften bestätigt.

Ein Bestandsrecht für die ***X GmbH & Co KG*** wurde am **27.11.1989** für den Zeitraum **31.12.1987 bis 31.12.1998** in das Grundbuch zu EZ x KG x eingetragen. Mit Eintragung vom **18.1.1996** wurde dieses wieder aus dem Grundbuch **gelöscht**.

Zu einer Vermietung von Seniorenwohnungen durch die ***X GmbH & Co KG*** ist es nicht gekommen, sodass das Bauobjekt nach Errichtung (ca. 1989) sofort als Hotel genutzt und die Zimmer als Hotelzimmer vermietet wurden. Die Vermietungstätigkeiten wurden von den Dienstnehmern der ***Y GmbH & Co KG*** durchgeführt, da die ***X GmbH & Co KG*** keine eigenen Dienstnehmer hatte.

Die Einnahmen und Ausgaben des von der ***Y GmbH & Co KG*** geführten Hotelbetriebes (Vermietung im Rahmen der Fremdenpension und der als Hotelzimmer genutzten Zimmer des als Seniorenwohnheim geplanten Gebäudes) wurden bei der ***Y GmbH & Co KG*** erfasst

und die Einnahmen und Ausgaben anschließend zur Hälfte über das Verrechnungskonto bei der ***X GmbH & Co KG*** verbucht.

Schriftlich wurde diese Vorgehensweise im Bezug auf die Verrechnung erst ab der Möglichkeit einer Vermietung des Seniorenwohnheims an eine fremde Betreibergesellschaft im Jahr 1994 festgehalten.

Bis inkl. dem Jahr 1994 erklärte die ***X GmbH & Co KG*** Verluste aus Gewerbebetrieb iHv. € 632.870,87 im Jahr 1987, iHv € 103.092,59 im Jahr 1988, iHv. € 156.977,17 im Jahr 1989, iHv. € 91.484,12 im Jahr 1990, iHv. € 52.950,74 im Jahr 1991, iHv. € 48.199,89 im Jahr 1992, iHv. € 69.731,62 im Jahr 1993 und iHv. € 72.173,43 im Jahr 1994 (somit insgesamt iHv. € 1.227.480,43).

Verträge vom 4.3.1994 zwischen *Y GmbH & Co KG*** und ***Z*** Seniorenwohnheim GmbH**

Am 4.3.1994 wurde ein Mietvertrag zwischen ***Y GmbH & Co KG*** als Vermieter und ***Z*** Seniorenheim GmbH als Mieterin über die Liegenschaft EZ x KG x samt den darauf befindlichen Objekten (das als Seniorenheim errichtete und bis dahin als Hotel genutzte Gebäude) abgeschlossen. Darin wurde festgehalten, dass die ***Z*** Seniorenheim GmbH ab 1.9.1994 das Gebäude „Seniorenheim“ auf unbestimmte Dauer mietet. Im Vertrag wurde auch vereinbart, dass ***Z*** Seniorenheim GmbH berechtigt ist, den Vertragsgegenstand bereits am 1.7.1994 zu nutzen. Vor dem 1.7.1994 stand es ***Z*** Seniorenheim GmbH zu, Umbauarbeiten auf dem Vertragsgegenstand durchzuführen, insb. Keller, Nebenräumlichkeiten, Außenanlagen soweit hierdurch der **Betrieb der Vermieterin** nicht gestört wird (Pkt. XX des Vertrages).

Die aufgrund dieses Mietverhältnisses mit der ***Z*** Seniorenheim GmbH erwirtschafteten Einnahmen bzw. angefallenen Ausgaben der ***Y GmbH & Co KG*** wurden ebenso zu 50% über das Verrechnungskonto bei der ***X GmbH & Co KG*** verrechnet.

Ebenso am 4.3.1994 wurde der ***Z*** Seniorenheim GmbH von der ***Y GmbH & Co KG***, als Alleineigentümer der Liegenschaft EZ x KG x, eine **Kaufoption** für den Zeitraum 30.6.1996 bis längstens 30.6.2004 mit einem Kaufpreis zwischen ATS 34 Millionen und ATS 30 Millionen für die Liegenschaft samt darauf befindlichen baulichen Objekten eingeräumt.

In einem Nachtrag zum Mietvertrag und zum Kaufanbot wurde am 4.3.1994 wiederum zwischen der ***Y GmbH & Co KG*** und der ***Z*** Seniorenheim GmbH u.a. unter Pkt. II. vereinbart, dass sämtliche Kaufverträge erst dann rechtswirksam werden, wenn u.a. eine Löschungserklärung des unter C-LNR 6a eingetragenen Bestandsrechtes für die Seniorenwohnheim GmbH (*gemeint wohl die ***X GmbH & Co KG****) zur weiteren uneingeschränkten Verwendung zur Verfügung steht. Zwischen den Vertragsparteien war ein Vertragsbeitritt u.a. der ***X GmbH & Co KG*** vereinbart. Dieser Nachtrag wurde weder für die ***X GmbH & Co KG*** noch für die ***X GmbH*** unterzeichnet.

Ein **Bestandsrecht** zugunsten der ***Z*** Seniorenwohnheim GmbH bis 31.12.2004 sowie ein Vorkaufsrecht für ***Z*** Seniorenwohnheim wurde am **18.1.1996** auch grundbücherlich bei der EZ x KG x in das Lastenblatt **eingetragen** und erst am 4.6.2009 im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft durch die ***Y GmbH & Co KG*** grundbücherlich gelöscht.

In den Jahren 1990 bis 1999 errichtete die ***R*** ***Bf9*** GmbH, deren 100 % Gesellschafter ab April 1994 der Kommanditist der ***X GmbH & Co KG*** und der ***Y GmbH & Co KG*** ***Bf9*** war, auf fremden Grund in direkter Nachbarschaft zum bestehenden Pensionsgebäude der ***Y GmbH & Co KG*** ein neues Gästehaus. Mit Pachtvertrag vom 10.3.2000 pachtete die ***Y GmbH & Co KG*** die Liegenschaft samt Gästehaus von der ***R*** ***Bf9*** GmbH. Die ***Y GmbH & Co KG*** erzielte mit eigenem Personal und eigenem Wareneinkauf Einnahmen aus diesem Pensionsbetrieb. Die mit dieser Pacht und dem Betrieb des Gästehauses im Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben der ***Y GmbH & Co KG*** wurden zu 50 % über das Verrechnungskonto bei der ***X GmbH & Co KG*** verbucht.

In den Jahren 1995 bis inkl. 2002 wurden folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb von der ***X GmbH & Co KG*** erklärt: € 12.859,75 im Jahr 1995, € 36.025,81 im Jahr 1996 und jeweils gleichbleibende € 37.571,86 in den Jahren 1997 bis 2002 (somit insgesamt iHv. € 274.316,40).

1.2. Streitjahre

In den streitgegenständlichen Jahren erklärte die ***X GmbH & Co KG*** folgende Verluste aus Gewerbebetrieb: € 362.428,14 im Jahr 2003, € 200.049,-- im Jahr 2004 sowie € 199.951,-- im Jahr 2005. In diesen Jahren wurden der ***X GmbH & Co KG*** jährlich Zinsen bzw. Verwaltungskosten iHv. € 200.000,-- bis € 400.000,-- von der ***Y GmbH & Co KG*** verrechnet. Rechnungen über diese Verwaltungskosten bzw. Zinsen wurden weder im Zuge der Außenprüfung noch im weiteren Verfahren vor der belangten Behörde und vor dem BFG vorgelegt. Der Berechnungsschlüssel, wie sich die Höhe dieser Beträge bemisst, wurde von den Beschwerdeführern weder erläutert noch vorgelegt.

In den streitgegenständlichen Jahren 2003 bis 2005 nahm die ***X GmbH & Co KG*** nicht nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teil. Sie bot weder Sachgüter noch Leistungen der Allgemeinheit an.

In den streitgegenständlichen Jahren bezog sie Leistungen von Steuerberatern und sonstigen Beratern.

Für die streitgegenständlichen Jahre 2003 bis 2005 wurden im Zusammenhang mit der ***X GmbH & Co KG*** weder im Zuge des Außenprüfungsverfahrens, noch im Verfahren vor der belangten Behörde oder vor dem BFG Belege oder Buchhaltungsunterlagen vorgelegt, die auf

einen operativen Betrieb, insbesondere eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr der ***X GmbH & Co KG*** schließen lassen.

Im Jahr 2006 wurde die ***X GmbH*** auf die ***G8 GmbH*** mit Stichtag **zum 30.9.2005 verschmolzen** und in weiterer Folge übertrugen die Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG***, nämlich ***Bf6***, ***Bf7***, ***Bf9*** sowie die ***G8 GmbH*** ihre Anteile an der ***X GmbH & Co KG*** auf die ***Y GmbH & Co KG***, wodurch die ***X GmbH & Co KG*** aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht wurde.

Die bei der ***X GmbH & Co KG*** in Folge der Außenprüfung durchgeführten Gewinnkorrekturen wurden gemäß der Textziffer 3 des Außenprüfungsberichtes der ***Y GmbH & Co KG*** bei dieser gewinnmindernd berücksichtigt.

1.3. Wiederaufnahmeverfahren

Die belangte Behörde erließ am 25.3.2011 drei Sammelbescheide, mit welchen die Verfahren der ehemaligen ***X GmbH & Co KG*** hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003, 2004 sowie 2005 wieder aufgenommen und die erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO nicht festgestellt wurden.

Diese Sammelbescheide waren an die ehemaligen Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG*** gerichtet und wurden den ehemaligen Gesellschaftern der ***X GmbH & Co KG***, nämlich ***Bf7***, ***Bf3***, ***Bf2***, ***Bf1***, ***Bf4***, ***Bf5***, ***Bf6***, ***G8 GmbH*** als Rechtsnachfolgerin der ***X GmbH***, ***Bf8*** sowie ***Bf9*** gesondert zwischen dem 12.4. und 18.4.2011 zugestellt. Von der vereinfachten Zustellung gemäß § 101 BAO machte die belangte Behörde nicht Gebrauch.

Sämtliche ehemalige Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG*** brachten fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) sowohl gegen die erlassenen Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der Verfahren zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO betreffend die Jahre 2003 bis 2005 als auch gegen die für die Jahre 2003 bis 2005 ergangenen Nichtfeststellungsbescheide gemäß § 188 BAO per Post bzw. per Fax ein.

Am 8.11.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerden sämtlicher ehemaliger Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG*** hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2005 sowohl betreffend die Wiederaufnahmebescheide als auch betreffend die Bescheide hinsichtlich Nichtfeststellung der Einkünfte als unbegründet ab. Dies erfolgte in gesonderten Schriftstücken.

Adressaten sämtlicher Beschwerdeentscheidungen waren die ehemaligen Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG*** z. H. ***StB1*** als Vertreter gemäß § 81 BAO. Die Beschwerdeentscheidungen wurden mit Hinweis auf die Zustellfiktion (§101 Abs. 3 und 4 BAO) der ***StB1*** als Vertreter gemäß § 81 BAO am 15.11.2018 zugestellt.

Nach der Namhaftmachung der ***StB1*** als vertretungsbefugte Person gemäß § 81 BAO am 4.10.2010 wurde gegenüber der Abgabenbehörde bis zur Erlassung der

Beschwerdevorentscheidungen am 8.11.2018 keine weitere Person als Vertreter gemäß § 81 Abs. 2 BAO namhaft gemacht.

Vorlageanträge wurden lediglich betreffend die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO gestellt, nicht jedoch betreffend die Bescheide zur Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO.

2. Beweiswürdigung

2.1. Zeitraum vor den Streitjahren

Die Feststellungen betreffend die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse der ***Y GmbH & Co KG*** beruhen auf der Abfrage des Firmenbuches samt den dort hinterlegten Urkunden, insb. dem Gesellschaftsvertrag. Anderslautendes geht aus den im Akt einliegenden Unterlagen nicht hervor.

Welchen Tätigkeiten die ***Y GmbH & Co KG*** im Zeitraum von der Gründung bis Ende 1987 nachging, ist den Ausführungen der belangten Behörde im Außenprüfungsbericht hinsichtlich der Prüfung bei der ***Y GmbH & Co KG*** zu entnehmen. Diesen Ausführungen wurde von den Beschwerdeführern nicht widersprochen und ergeben sich auch für das BFG keine Anhaltspunkte, die daran zweifeln lassen.

Der Gründungszweck der ***X GmbH & Co KG***, nämlich die Finanzierung des Baues des Seniorenwohnheims, lässt sich auf die Aussage des steuerlichen Vertreters eines Kommanditisten in der Niederschrift vom 22.11.2010 zurückführen. Nachdem der steuerliche Vertreter die Niederschrift gelesen hatte, bestätigte der Vertreter seine Aussage mit seiner Unterschrift. Dass diese Aussage nicht getätigt wurde oder dass diese Aussage nicht korrekt ist, wurde im Laufe des Verfahrens von den Beschwerdeführern nicht vorgebracht.

Die weiteren, vertraglich vereinbarten Zwecke ergeben sich aus dem Gesellschaftsvertrag der ***X GmbH & Co KG*** vom 21.12.1987.

Die Feststellungen, wie die weitere Eigenmittelbeschaffung erfolgte, basieren auf dem Gesellschaftsvertrag einerseits und auf den nicht bekämpften Feststellungen des Verfahrens zu RV/2100572/2019.

Die Feststellungen betreffend die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse der ***X GmbH & Co KG*** beruhen auf der Abfrage des Firmenbuches samt den dort hinterlegten Urkunden, insb. dem Gesellschaftsvertrag. Anderslautendes geht aus den im Akt einliegenden Unterlagen nicht hervor.

Die Feststellungen hinsichtlich des Inhaltes des mit 31.12.1987 datierten Schriftstückes ergeben sich aus dem Schriftstück selbst.

Die Tatsache der Eintragung eines Bestandsrechtes für die ***X GmbH & Co KG*** und dessen späterer Löschung gründet sich auf der Abfrage des Grundbuches durch das BFG.

Dass es niemals zu einer Nutzung der Liegenschaft als Seniorenwohnheim durch die ***X GmbH & Co KG*** gekommen ist sowie dass die Vermietung als Hotel mangels Dienstnehmer bei der ***X GmbH & Co KG*** durch die Dienstnehmer der ***Y GmbH & Co KG*** erfolgte, basiert einerseits auf der Aussage von ***Bf6*** am 26.5.2010, welche von den Beschwerdeführern nicht bestritten wurde, und andererseits auch auf dem Vorbringen des Vertreters der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung am 8.10.2025. Auch der Vertrag zwischen ***Y GmbH & Co KG*** und ***Z*** Seniorenwohnheim GmbH lässt aufgrund der Formulierung „Betrieb der Vermieterin“ schließen, dass das als Hotel genutzte, aber als Seniorenwohnheim errichtete Objekt von der ***Y GmbH & Co KG*** selbst und nicht von ***X GmbH & Co KG*** betrieben wurde.

Die Verrechnungsweise der Einnahmen und Ausgaben zum damaligen Zeitpunkt ergibt sich für das BFG aus den übereinstimmenden Ausführungen des Vertreters der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung am 8.10.2025 und in der Eingabe vom 31.7.2025 sowie den Feststellungen der Außenprüfung in der Textziffer 2 des Außenprüfungsberichtes betreffend die ***X GmbH & Co KG*** und den Aussagen von ***Bf6*** am 26.5.2010.

Die Feststellungen hinsichtlich des Abschlusses des Mietvertrages zwischen ***Y GmbH & Co KG*** und ***Z*** Seniorenwohnheim GmbH und dessen Inhalt sowie des Abschlusses des Nachtrages vom 4.3.1994 zwischen ***Y GmbH & Co KG*** und ***Z*** Seniorenwohnheim GmbH und dessen Inhalt sind zwischen den Parteien unstrittig und gründen auf dem vorgelegten unbedenklichen Mietvertrag und den unbedenklichen Nachtrag, der auch von beiden Vertragspartnern unterschrieben und notariell beglaubigt wurde.

Dass die ***Y GmbH & Co KG*** der ***Z*** Seniorenwohnheim GmbH eine Kaufoption eingeräumt hat, ist dem vorgelegten, von der ***Y GmbH & Co KG*** unterschriebenen und notariell beglaubigten Kaufanbot vom 4.3.1994 zu entnehmen. Dies wurde im Übrigen von den Beschwerdeführern nicht bestritten.

Die Verrechnungsweise der aufgrund des Mietverhältnisses mit der ***Z*** Seniorenwohnheim GmbH bei der ***Y GmbH & Co KG*** erfassten Einnahmen und Ausgaben an die ***X GmbH & Co KG*** ergibt sich aus der Beilage zum Außenprüfungsbericht der ***Y GmbH & Co KG*** sowie aus dem Schreiben von ***Bf7*** vom 11.1.1994. Weiters steht diese Feststellung auch im Einklang mit dem Anstieg der Verbindlichkeiten, welcher aus den Jahresabschlüssen der Jahre 2002 bis 2004 der ***X GmbH & Co KG*** ersichtlich ist.

Die Tatsache der Eintragung eines Bestandsrechtes sowie eines Vorkaufsrechtes für die ***Z*** Seniorenwohnheim GmbH und deren späterer Löschung gründet sich auf der Abfrage des Grundbuches durch das BFG.

Die Feststellungen iZm der ***R*** ***Bf9*** GmbH und der Verrechnungsweise der Einnahmen der ***Y GmbH & Co KG*** infolge des Hotelbetriebes des von der ***R*** ***Bf9*** GmbH gepachteten Pensionsgebäudes trifft das erkennende Gericht aufgrund der von den Beschwerdeführern nicht bestrittenen Ausführungen aus der Beilage 1 zum Außenprüfungsbericht der ***Y GmbH & Co KG*** und aufgrund des vorgelegten, zwischen der ***R*** ***Bf9*** GmbH und ***Y GmbH & Co KG*** abgeschlossenen und von den zeichnungsberechtigten Personen der Vertragspartner unterschriebenen Pachtvertrages.

Die von der ***X GmbH & Co KG*** erklärten Verluste in den Jahren 1987 bis inkl. 1994 iHv. gesamt € 1,227.480,43 und in den streitgegenständlichen Jahren iHv. gesamt € 762.428,14 sowie die von der ***X GmbH & Co KG*** erklärten Gewinn in den Jahren 1995 bis 2002 iHv. gesamt € 274.316,40 sind aus dem Abgabensinformationssystem der belangten Behörde ersichtlich.

2.2. Streitjahre

Dass die ***Y GmbH & Co KG*** in den streitgegenständlichen Jahren Zinsen bzw. Verwaltungskosten iHv. € 200.000,-- bis € 400.000,-- an die ***X GmbH & Co KG*** verrechnet hat, wurde von den Beschwerdeführern nicht bestritten. Sowohl aus der Beilage 1 des Außenprüfungsberichtes der ***Y GmbH & Co KG*** und des Außenprüfungsberichtes der ***X GmbH & Co KG*** als auch aus den Beschwerdeentscheidungen vom 8.11.2018 ebenso aus den Ausführungen des Vertreters der Beschwerdeführer vom 31.7.2025 geht hervor, dass betreffend diese Kosten keine Rechnungen vorgelegt wurden. Der Berechnungsschlüssel für die verrechneten Verwaltungskosten wurde lediglich mit dem sehr allgemein gehaltenen Hinweis auf den wirtschaftlichen Erfolg für die ***X GmbH & Co KG*** vom Vertreter der Beschwerdeführer erklärt. Eine detaillierte, mit Zahlen unterlegte Berechnung sowohl der verrechneten Zinsen als auch der verrechneten Verwaltungskosten wurde zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens vorgelegt oder erläutert.

Die Feststellungen hinsichtlich der Tätigkeit der ***X GmbH & Co KG*** in den streitgegenständlichen Jahren und hinsichtlich der von der ***X GmbH & Co KG*** bezogenen Leistungen ergeben sich für das erkennende Gericht aus der Beilage 1 des Außenprüfungsberichtes der ***Y GmbH & Co KG*** und des Außenprüfungsberichtes der ***X GmbH & Co KG***, den Beschwerdeentscheidungen vom 8.11.2018 sowie aus dem dahingehend nicht bzw. nur zum Teil beantworteten Vorhalt des Gerichts vom 21.3.2025. Die von den Beschwerdeführern in ihren Beschwerden hierzu allgemein gehaltenen Verweise auf „entsprechende umsatzsteuerrechtliche Aktivitäten und ergangene Umsatzsteuerbescheide“ wurden von den Beschwerdeführern auch nach explizitem Nachfragen durch das BFG weder konkretisiert noch wurden Unterlagen vorgelegt. Dies obwohl bereits die belangte Behörde in ihren Beschwerdeentscheidungen sowie nochmals in ihrer Stellungnahme zum

Vorlageantrag vom 24.4.2019 sowie in der Eingabe vom 11.8.2025 auf das Fehlen von Dokumenten, die eine eigene Geschäftstätigkeit der ***X GmbH & Co KG*** erkennen lassen, moniert hatte.

Die Löschung der ***X GmbH & Co KG*** aus dem Firmenbuch aufgrund von Umgründungsvorgängen ist unbestritten und geht aus den im Akt einliegenden Unterlagen nichts Anderes lautendes hervor.

Die gewinnmindernde Berücksichtigung der bei der ***X GmbH & Co KG*** durchgeführten Gewinnkorrektur in Folge der Außenprüfung bei der ***Y GmbH & Co KG*** ergibt sich aus der Textziffer 3 des Außenprüfungsberichtes der ***Y GmbH & Co KG***.

2.3. Wiederaufnahmeverfahren

Die Bescheiderlassungen am 25.3.2011, deren Inhalt sowie deren Zustellungen sind durch die im Akt vorliegenden Bescheide sowie die Zustellnachweise an die einzelnen Gesellschafter (bzw. deren jeweiligen steuerlichen Vertreter) belegt.

Die Einbringung der Berufungen und deren Inhalt sowie die Erlassung der Beschwerdeentscheidungen und deren Zustellung sind unbestritten und ergeben sich auch für das BFG keine Anhaltspunkte, daran zu zweifeln.

Die Vertreterstellung gemäß § 81 BAO der ***StB1*** zum Zeitpunkt der Erlassung der Beschwerdeentscheidungen ergibt sich aus dem Auszug aus dem elektronischen Akt der Finanzverwaltung Übersicht „Vertreter gem. § 81 BAO“ zur Steuernummer ***StrNr***.

Der Inhalt der Vorlageanträge dahingehend, dass keine Vorlageanträge im Bezug auf die Wiederaufnahmebescheide gestellt wurden, sondern nur im Bezug auf die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO, gründet sich auf die von den Beschwerdeführern einbrachten Vorlageanträge, welche sich in ihrer fett gedruckten Überschrift lediglich auf den „Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO [...]“ beziehen und sich auch im Text ausschließlich „gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO“ wenden. Im Übrigen wird von den Beschwerdeführern weiters ausschließlich beantragt, „den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte [.....] entsprechend abzuändern und durch einen neuen Bescheid zu ersetzen bzw. den ursprünglich (richtigen) Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 für das Jahr [...] in Rechtskraft zu lassen“. Dass sich die Vorlageanträge nur gegen die Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO richten, steht auch im Einklang mit den Ausführungen der Beschwerdeführer in der Begründung zu den Vorlageanträgen, wonach „durch das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde vom 11.5.2011 gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO zu entscheiden ist“, sowie der Eingabe vom 21.10.2024 des Vertreters der Beschwerdeführer, in welcher ausdrücklich festgehalten wird, dass Vorlageanträge hinsichtlich der entsprechenden Wiederaufnahmebescheide nicht erfolgt sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1 Verfahrensrechtliches

3.1.1.1 Allgemeines

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO traten u.a. die §§ 243 bis 291, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und waren, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Im folgenden Text wird die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

3.1.1.2 Bescheidadressaten und Zustellungen

§ 191 Abs. 2 BAO lautet:

„Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs. 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.“

Da die ***X GmbH & Co KG*** im Zuge der Umgründungsvorgänge im Jahr 2006 im Firmenbuch gelöscht wurde, waren die streitgegenständlichen Nichtfeststellungsbescheide (sowie auch die Bescheide zur Wiederaufnahme der Verfahren zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO) gesetzeskonform an die in den streitgegenständlichen Jahren beteiligt gewesenen Gesellschafter gerichtet, denen die gemeinschaftlichen Einkünfte zugeflossen waren (vgl. VwGH 21.9.2005, 2005/13/0117; 19.9.2007, 2004/13/0097) bzw. die den Zufluss von Einkünften geltend gemacht haben. Dies gilt auch im Fall eines "negativen Feststellungsbescheides". Wenn gemeinschaftlich erzielte Einkünfte nicht vorliegen, fließen den Gesellschaftern zwar keine Einkünfte zu; ob allerdings solche gemeinschaftlich erzielten Einkünfte gegeben sind oder nicht, wird mit dem Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO entschieden (VwGH 19.10.2023, Ra 2023/13/0007).

Gemäß § 191 Abs. 3 BAO *wirken Feststellungsbescheide (§ 188) gegen alle, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.*

Gelangt die Behörde zu dem Ergebnis, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden sind, sind diejenigen Personen die Gesellschafter (Mitglieder) iSd. § 191 Abs. 1 und 3 BAO, denen, falls das sich als Gesellschaft oder Gemeinschaft gerierende Gebilde Einkünfte erzielt hätte, Einkünfteanteile zuzurechnen gewesen wären (vgl. VwGH 27.1.1998, 97/14/0158;

30.3.2006, 2004/15/0048, mwN). Der Bescheid hat an die Personen zu ergehen, hinsichtlich deren der Zufluss von Einkünften in Streit steht (vgl. VwGH 19.12.2002, 99/15/0051).

Wirksam werden solche Bescheide den Genannten gegenüber allerdings nur dann, wenn sie ihnen auch zugestellt sind oder nach § 101 Abs. 3 (bzw. Abs. 4) als zugestellt gelten (Ritz/Koran, BAO⁸ § 191 BAO Rz 4 mwN).

Die infolge der Außenprüfung im Rahmen von Sammelbescheiden ergangenen Bescheide zur Wiederaufnahme der Verfahren zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und die Nichtfeststellungsbescheide gemäß § 188 BAO wurden an sämtliche ehemalige Gesellschafter ohne Anwendung der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 bzw. 4 BAO zugestellt.

Die Behörde muss von der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO nicht Gebrauch machen. An die Personengemeinschaft gerichtete Bescheide können wirksam auch dadurch zugestellt werden, dass sie sämtlichen Mitgliedern der Personengemeinschaft zugestellt werden (vgl. VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0091, mwN). Die am 25.3.2011 von der belangten Behörde erlassenen Bescheide waren somit wirksam zugestellt.

Dem Einwand eines Beschwerdeführers, wonach § 188 BAO nicht als Rechtsgrundlage für einen Nichtfeststellungsbescheid herangezogen werden könne, da er diese Vorgehensweise nicht vorsehe, ist die höchstgerichtliche Rechtsprechung entgegenzuhalten. Denn auch ein Nichtfeststellungsbescheid ist als Bescheid nach § 188 BAO betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften anzusehen. Daher hat auch ein solcher Bescheid nach § 191 Abs. 1 lit. c BAO an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu ergehen (VwGH 19.10.2023, Ra 2023/13/0007, mwN).

Gemäß § 81 Abs. 1 BAO sind abgabenrechtliche Pflichten einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen und, wenn solche nicht vorhanden sind, von den Gesellschaftern (Mitgliedern) zu erfüllen.

Kommen zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten mehrere Personen in Betracht, so haben diese hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen; diese Person gilt solange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird. Solange und soweit eine Namhaftmachung im Sinn des ersten Satzes nicht erfolgt, kann die Abgabenbehörde eine der zur Erfüllung der im Abs. 1 umschriebenen Pflichten in Betracht kommenden mehreren Personen als Vertreter mit Wirkung für die Gesamtheit bestellen. Die übrigen Personen, die im Inland Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz haben, sind hievon zu verständigen (Abs. 2 leg. cit).

Nach § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Schriftliche Ausfertigungen, die nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in einem Feststellungsverfahren (§ 188) an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 1 lit. c), sind einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle, denen der Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet, als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird (vgl. § 101 Abs. 4 BAO).

Die ***StB1*** wurde am 4.10.2010 gegenüber der Abgabenbehörde als vertretungsbefugte Person gemäß § 81 BAO namhaft gemacht. Bis zur Erlassung der Beschwerdeverentscheidungen am 8.11.2018 wurde keine andere Person als Vertreter gemäß § 81 Abs. 2 BAO namhaft gemacht.

Adressaten sämtlicher Beschwerdeverentscheidungen waren die ehemaligen Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG*** z. H. ***StB1*** als Vertreter gemäß § 81 BAO. Die Beschwerdeverentscheidungen wurden mit Hinweis auf die Zustellfiktion (§101 Abs. 3 und 4 BAO) der ***StB1*** als Vertreter gemäß § 81 BAO am 15.11.2018 zugestellt.

Die Änderungen betreffend die ***StB1*** in ihrer Funktion als gewillkürte Vertreterin (Akteneinsicht gemäß § 90a BAO, Geldvollmacht, steuerlicher Vertreter, Vertreter zur Einreichung der Abgabenerklärungen, Zustellungsbevollmächtigter) am 16.7.2014 führten nicht zum Erlöschen ihrer Funktion als gesetzlicher Vertreter gemäß § 81 BAO.

Daher wurden die Beschwerdeverentscheidungen sowohl betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO als auch betreffend die (Nicht)Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO (deren rechtswirksame Zustellung wurde jedoch auch von den Beschwerdeführern zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens eingewendet, obwohl diese dieselben Adressaten und die gleiche Zustellverfügung ausweisen) rechtswirksam zugestellt.

3.1.1.3 Vorlageanträge

Gemäß § 264 Abs. 1 BAO kann gegen eine Beschwerdeverentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdeverentscheidung zu enthalten.

Das Bundesfinanzgericht ist zur Entscheidung (in der Sache) über eine Bescheidbeschwerde in der Regel nur zuständig, wenn zuvor bereits die Abgabenbehörde mit Beschwerdeverentscheidung entschieden hat und dagegen ein Vorlageantrag erhoben wurde (vgl. VwGH 29.1.2015, Ro 2015/15/0001).

Erst in der mündlichen Verhandlung brachten die Beschwerdeführer vor, dass ihre Vorlageanträge auch die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Feststellung der Einkünfte mitumfassen sollen. Aus den Vorlageanträgen geht jedoch klar hervor, dass sich diese nur gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO richten. Gemäß dem § 264 Abs. 1 BAO enthalten die Vorlageanträge die Bezeichnung der Beschwerdeverentscheidung, nämlich „Beschwerdeverentscheidung gem. § 263 BAO hinsichtlich der Beschwerde vom 11.5.2011, der ehemaligen Gesellschafter der ***X GmbH & Co KG***, gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO“. Da kein Vorlageantrag betreffend Bescheidbeschwerde hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide gestellt wurde, ist das BFG zur Entscheidung betreffend Bescheidbeschwerden hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide nicht zuständig.

Bei Vorliegen einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid und gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid widerspricht es dem Gesetz, die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen (vgl. VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091, mwN). Eine derartige Vorgangsweise würde die Entscheidung über die Beschwerde gegen den Sachbescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belasten (vgl. VwGH 22.11.2012, 2012/15/0193).

Die belangte Behörde hat die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Feststellung der Einkünfte mit den Beschwerdeverentscheidungen vom 8.11.2018 als unbegründet abgewiesen. Mangels Vorlageantrag sind die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO rechtskräftig geworden und für das BFG besteht kein Grund, sich mit der Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme zu befassen (vgl. VwGH 30.11.1989, 88/13/0177).

Vorbringen, welches sich mit der Zulässigkeit der Wiederaufnahmen der Verfahren auseinanderzusetzen, sind für das BFG somit unbeachtlich.

Das BFG hat daher im streitgegenständlichen Verfahren lediglich über die Sachbescheide abzusprechen.

3.1.2 Sachbescheide

§ 2 Abs. 4 erster Satz des letzten Absatzes EStG 1988 normiert, dass als gewerbliche Einkünfte (Abs. 3 Z 3) stets und in vollem Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit der offenen Gesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften gelten, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind.

Diese Fiktion eines sogenannten Gewerbebetriebes kraft Rechtsform bedeutet, dass die geringste von einer Mitunternehmerschaft ausgeübte gewerbliche Tätigkeit im Sinn des § 23 den gesamten Tätigkeitsbereich zu gewerblichen Einkünften macht (Fuchs/Unger in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter [Hrsg], Die Einkommensteuer [EStG 1988] Band III - Kommentar [66. Lfg 2018] § 2 EStG Rz 36).

Allerdings muss jedoch auch bei einer Personengesellschaft überhaupt eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt werden, um von gewerblichen Einkünften Kraft Rechtsform ausgehen zu können (VwGH 29.2.2012, 2008/13/0029).

§ 23 Abs. 1 EStG 1988 definiert Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist gegeben, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- oder Leistungsaustausches teilnimmt (vgl. VwGH 3.6.1992, 91/13/0035).

Die bloße Abnahme von Leistungen am Markt begründet keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr; diese liegt erst dann vor, wenn der Steuerpflichtige potentiellen Abnehmern seine Leistung anbietet (Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 23 Rz 81 sowie VwGH 24.4.1996, 92/15/0092).

Trotz expliziter Aufforderung durch das BFG wurde von den Beschwerdeführern eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr in den streitgegenständlichen Jahren 2003 bis 2005 durch die ***X GmbH & Co KG*** nicht substantiiert vorgebracht. Der bloße Verweis auf die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuerjahres- erklärungen sowie auf Jahresabschlüsse und Steuererklärungen in den Beschwerden lässt nicht auf eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr der ***X GmbH & Co KG*** schließen.

Aus den vorliegenden Unterlagen ist die Beteiligung der ***X GmbH & Co KG*** am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr für das BFG ebenso nicht nachvollziehbar. In den streitgegenständlichen Jahren hatte lediglich die ***Y GmbH & Co KG*** Rechtsbeziehungen mit Dritten (nämlich u.a. mit ***Z*** Seniorenwohnheim GmbH und ***R*** ***Bf9*** GmbH), in welchen es zu einem Leistungsaustausch im Sinne eines Anbietens von Leistungen gekommen ist.

Die Auseinandersetzung mit der von den Beschwerdeführern in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Bewirtschaftung des ursprünglich als Seniorenheim erbauten Gebäudekomplexes durch die ***X GmbH & Co KG*** als Mieterin und der Vornahme von Reservierungen und Weitervermietung durch ***Y GmbH & Co KG*** zum Nachweis einer

gewerblichen Tätigkeit iSd. § 23 EStG 1988 durch die ***X GmbH & Co KG*** kann unterbleiben, da der von den Beschwerdeführern geschilderte Sachverhalt einen Zeitraum betrifft, der möglicherweise vor Abschluss des Vertrages zwischen ***Y GmbH & Co KG*** und der ***Z*** Seniorenwohnheim GmbH im Jahr 1994, jedoch nicht in den streitgegenständlichen Jahren zutreffend war.

In den streitgegenständlichen Jahren 2003 bis 2005 war dieser Gebäudekomplex von ***Y GmbH & Co KG*** an die ***Z*** Seniorenwohnheim GmbH verpachtet und wurde dieser ausschließlich von der ***Z*** Seniorenwohnheim GmbH als Seniorenwohnheim betrieben. Vorbringen, inwiefern die ***X GmbH & Co KG*** in dieser Beziehung in den streitgegenständlichen Jahren konkret gewerblich tätig geworden ist, wurde nicht erstattet.

Die von den Beschwerdeführern im Vorhalteverfahren angeführten von der ***X GmbH & Co KG*** in den streitgegenständlichen Jahren in Anspruch genommenen Beratungsleistungen führen weder nach der Literatur noch nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 23 Rz 81 sowie VwGH 24.4.1996, 92/15/0092), sodass nach Ansicht des BFG in den streitgegenständlichen Jahren weder ein operativer Betrieb noch Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG 1988 bei der ***X GmbH & Co KG*** vorliegen.

Wenn sich nach Aufforderung des BFG zur Vorlage von Belegen bzw. sonstigen Unterlagen die Beschwerdeführer betreffend die endgültige Vernichtung von Unterlagen aus den streitgegenständlichen Jahren auf den Ablauf von Aufbewahrungsfristen berufen, wird auf die Judikatur des VwGH verwiesen, wonach sich ein Abgabepflichtiger, der Belege vernichtet, obwohl er weiß, dass diese noch benötigt werden könnten, nicht auf den Ablauf der Aufbewahrungsfrist berufen kann (VwGH 24.11.1998, 97/14/0152). Im Übrigen wurde die Nichtvorlage von Unterlagen bereits im Außenprüfungsbericht, in den Beschwerdeentscheidungen sowie im Vorlagebericht gerügt. Im Zusammenhang mit den geltend gemachten Verwaltungskosten bzw. Zinsen wird weiters auf § 138 BAO verwiesen, wonach Betriebsausgaben auf Verlangen der Abgabenbehörde nachgewiesen oder, falls nicht zumutbar ist, glaubhaft gemacht werden müssen. Die Beschwerdeführer werden durch die lediglich allgemein gehaltenen Ausführungen betreffend die Höhe der Verwaltungskosten in der Eingabe vom 31.7.2025 diesem Verlangen in keiner Weise gerecht.

Hingewiesen wird weiters, dass auch das Vorbringen der Beschwerdeführer, dass es sich bei der Tätigkeit der ***X GmbH & Co KG*** in den streitgegenständlichen Jahren um eine vermögensverwaltende Tätigkeit gehandelt haben könnte (dies wurde jedoch von der Vertretung der Beschwerdeführer mit der Begründung, dass in den Hotelbetrieben auch ein Frühstück angeboten wird, zugleich bestritten), nicht zur Erlassung von Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO betreffend sämtliche Beschwerdeführer führen würde, da es aufgrund der unterschiedlichen Beteiligten, einerseits natürliche Personen und andererseits

Kapitalgesellschaft, an der Voraussetzung der Einkünfte „derselben Einkunftsart“ fehlt (vgl. VwGH 26.7.2007, 2004/15/0123).

Das Vorbringen eines Beschwerdeführers, wonach die Ausdehnung des Prüfungszeitraumes auf die Jahre 2003 und 2004 mit der Begründung einer möglichen Abgabenhinterziehung die Bescheide formell mit Rechtswidrigkeit belaste, da eine Abgabenhinterziehung aufgrund des Umstandes, dass der belangten Behörde sämtliche Umstände bekannt gewesen seien, unmöglichen gewesen sei, ist schon deshalb nicht zielführend, da eine objektive Rechtswidrigkeit eines Prüfungsauftrages nicht eine Rechtswidrigkeit der auf den Ergebnissen der überschießenden Prüfungshandlungen basierenden Abgabenbescheide nach sich ziehen kann (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0200). Die gesetzlichen Vorschriften über die Gestaltung abgabenbehördlicher Prüfungen enthalten kein Beweisverwertungsverbot für die Ergebnisse solcher Prüfungen, mit welchen diese Vorschriften verletzt wurden (VwGH 25.2.2004, 2003/13/0147).

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen zu erlassen sind (Ritz/Koran, BAO⁸ § 207 BAO Rz 8 mwN, vgl. VwGH 14.5.1991, 90/14/0149; 22.4.1998, 93/13/0277; 3.9.2008, 2006/13/0167; 25.4.2013, 2010/15/0131, 2011/15/0143; 10.9.2020, Ro 2019/15/0181; 20.3.2024, Ra 2023/15/0065; BFG 30.6.2024, RV/7103193/2019).

Dem Vorbringen der Beschwerdeführer iZm. den Verfahren beim BFG zu RV/2100570/2019 bzw. RV/2100572/2019 ist entgegenzuhalten, dass lediglich die kapitalertragsteuerliche Komponente der Beteiligungen im hier nicht streitgegenständlichen Jahr **2006** Streitgegenstand der genannten Verfahren war. Die Frage der gewerbliche Betätigung iSd. § 23 EStG 1988 durch die *****X GmbH & Co KG***** in den Jahren 2003 bis 2005 spielte hingegen in diesen Verfahren keine Rolle.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage, ob die *****X GmbH & Co KG***** in den streitgegenständlichen Jahren eine gewerbliche Tätigkeit ausgeführt hat, ist eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichtes, die der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist. Da die in freier Beweiswürdigung vorgenommene

Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung ebenfalls nicht vor (VwGH 25.02.2016, Ra 2016/16/0006).

Graz, am 23. Dezember 2025