



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Renate Schohaj, Thomas Albrecht und Dr. Harald Sippl im Beisein der Schriftführerin Isabella Preisinger am 8. November 2011 über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling, vertreten durch HR. Dr. Christian Sommer, betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2002 nach in Wien durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2001 entsprechen die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe jenen der Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2004 und bilden diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 2002 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden gleichfalls einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) ist Hotelier und betreibt in M, Österreich, das Einzelunternehmen Hotel-Restaurant H, der Motel-Betrieb wurde im Jahr 2001 veräußert. Daraus bezog er in den Streitjahren 2001 und 2002 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Darüber hinaus beteiligte sich der Bw. im Jahr 1996 zu 29% an der X Ltd. in Israel, welche zu 100% an der Z Ltd. und diese wiederum zu 78% an der D Ltd. beteiligt ist.

In seinen Bilanzen 2001 und 2002 aktivierte der Bw. seine Auslandsbeteiligung mit S 24,160.387,03 (2001) bzw. € 1,755.803,80 (2002) und erfasste die mit dem Erwerb der Auslandsbeteiligung zusammenhängenden Bank- und Darlehenszinsen in der Höhe von 1,223.304,- (2001) und € 79.869,85 (2002) als Aufwendungen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Mit Bescheid vom 5. Dezember 2002 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2001 erklärungskgemäß mit € 0 fest.

Anlässlich einer beim Bw. durchgeführten Betriebsprüfung betreffend den Prüfungszeitraum 2000 bis 2002 gelangte die Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes (BP) u.a. zu der Feststellung, dass die aktivierte Auslandsbeteiligung und die damit zusammenhängenden Bank- und Darlehenszinsen Auslandsbeteiligungen nicht bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfassen, sondern der privaten Sphäre zuzurechnen seien. Von den Bilanzen 2001 und 2002 wurde daher dahingehend abgewichen, als die Position 830 mangels Anerkennung der Auslandsbeteiligungen in der Höhe von € 1,755.803,80 auf Null gestellt wurde sowie die Position 8300 mangels Anerkennung der für die Auslandsbeteiligung verausgabten Bank- und Darlehenszinsen um S 1,223.304,- (für 2001) und € 79.869,85 = S 1,099.009,14 (für 2002) gewinnerhöhend reduziert wurde (siehe Tz. 25 des BP-Berichtes vom 18. Dezember 2003 sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Dezember 2003).

In weiterer Folge hat das Finanzamt mit Bescheid vom 19. Dezember 2003 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2001 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und die Einkommensteuer 2001, den Feststellung der BP folgend, mit Bescheid desselben Datums in der Höhe von € 2.147,92 neu festgesetzt. Ebenfalls mit Bescheid vom 19. Dezember 2003 wurde die Einkommensteuer 2002 in der Höhe von € 0 festgesetzt.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet sich der Bw. zunächst gegen die Einschränkung des Verlustabzuges gemäß § 2 Abs. 2b Z 2/3 EStG in den streitgegenständlichen Jahren. Dies deswegen, da wie aus dem Betriebsprüfungsbericht ersichtlich sei, ein Veräußerungsgewinn aus dem Teilbetrieb Motelverkauf 2001 in der Höhe von S 3,176.836,51 resultiere. Dieser sei auf Grund des seitens des Bw. vorgenommenen Antrages verteilt auf drei Jahre zu versteuern. Der anteilige Veräußerungsgewinn, der 2001 versteuert werde, sei somit S 1,058.945 und im Jahr 2002 € 76.956,57. Dies ergebe sich aus Tz 30 des BP-Berichtes.

In Anbetracht von laufenden Verlusten ergebe sich daher, dass das gesamte steuerpflichtige Einkommen von S 793.305 aus dem Jahr 2001 infolge Ausnahmeregelung des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG mit keiner Vortragsbegrenzung versehen sei, da im Gesamtbetrag auch Einkünfte aus der Veräußerung eines Teilbetriebes versteuert würden. Es werde daher beantragt, die Einkünfte des Jahres 2001 mit 0 festzusetzen.

Gleiches gelte für 2002, da das gesamte steuerpflichtige Einkommen von € 57.279,69 unter Berücksichtigung des laufenden Verlustes aus dem zu verteilenden Veräußerungsgewinn von € 76.956,57 gespeist werde. Der Bw. beantrage die Anerkennung des vollen Verlustvortrages in beiden Jahren.

Wie bereits im Rahmen der BP festgehalten worden sei, erscheine dem Bw. die Verlustabzugstabelle in Tz 31 nicht ganz stimmig. Laut letzter BP und der daran anschließenden Steuerbescheide bzw. den Abzug der Ergebnisse 1999 und 2000 würde der Bw. zu einer Verlustvortragsgesamtsumme von S 2,023.224 zum 1.1.2001 gelangen. Das Finanzamt hingegen errechne eine Verlustvortragssumme von insgesamt S 1,652.376. Diesbezüglich ergebe sich eine Differenz von S 370.848, was auf Grund der dem Bw. vorliegenden Unterlagen nicht stimmen könne. Der Bw. ersuchte daher, die Verlustvorträge insoweit abzustimmen, damit die Differenz von S 370.848 aufgeklärt werde.

Des Weiteren wendete sich die Berufung insgesamt gegen die Nichtanerkennung der Bank- und Darlehenszinsen im Zusammenhang mit der Auslandsbeteiligung in der Höhe von S 1,223.304,- (für 2001) und € 79.869,85 (für 2002), denn das Finanzamt sei der Auffassung, dass die verausgabten Bank- und Darlehenszinsen für die Auslandsbeteiligung nicht bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfassen, sondern der privaten Sphäre zuzuordnen seien. Das würde heißen, dass es sich um keine betriebliche Beteiligung sondern um eine private Beteiligung handle.

Eine Beteiligung gehöre dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördere oder wenn zwischen diesem und denjenigen, an dem die Beteiligung besteht, enge wirtschaftliche Beziehungen bestünden. Beteiligungen an einer **branchengleichen Kapitalgesellschaft** würden als typische Beispiele für notwendiges Betriebsvermögen angesehen. Das sei im konkreten Fall gegeben. Der Bw. sei an der X GmbH-X Ltd. zu 29% beteiligt. Dies ergebe sich aus dem beigelegten Auszug aus dem Handelsregister. Für notwendiges Betriebsvermögen sei es nicht erforderlich, dass die Beteiligung für den Betrieb unentbehrlich sei, es genüge, dass sie unmittelbar dem Betrieb diene. Die Beteiligung solle objektiv geeignet sein, dem Betrieb, dem sie zugeordnet werden solle, zu dienen und ihn objektiv zu fördern. Diese 29% Beteiligung an der X Ltd. sei mit dem Kredit finanziert worden, aus dem die strittigen Zinsen angefallen seien.

Der Begriff Betriebsvermögen bzw. nach welchen Grundsätzen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen seien, werde im Einkommensteuergesetz nicht näher bestimmt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehörten alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt seien, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei seien die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (VwGH vom 18.9.2003, 2001/15/0008). Komme neben der betrieblichen auch eine private Nutzung in Betracht, zähle das Wirtschaftsgut bei tatsächlich überwiegender betrieblicher Verwendung zum Betriebsvermögen. Stammanteile an einer GmbH würden ihrer Art nach weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich weisen. Eine Beteiligung gehöre jedoch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördere oder wenn zwischen diesem und demjenigen, an dem die Beteiligung bestehe, enge wirtschaftliche Beziehungen bestünden. Laut Doralt, EStG zu § 4 Tz. 52 und Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 4 Tz. 11.3.1 würden Beteiligungen an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft als typische Beispiele für notwendiges Betriebsvermögen angesehen. Das sei im konkreten Fall gegeben. Im oben zitierten Judikat habe sich der Verwaltungsgerichtshof dieser Rechtsmeinung angeschlossen.

Wie aus der beiliegenden Kopie des Auslandsüberweisungsauftrages vom Dezember 1996 ersichtlich sei, sei der Verwendungszweck die Beteiligung an einem Hotel gewesen. Der Geschäftsbetrieb des Bw. – Hotelrestaurant H bzw. Motel – seien ebenfalls Betriebe des Beherbergungsgewerbes und somit branchengleich. Eine wirtschaftliche Unterordnung der Kapitalgesellschaft, an der die Beteiligung des Einzelunternehmens gehalten werde, sei nicht Voraussetzung dafür, um diese Beteiligung als zum notwendigen Betriebsvermögen zählend anzusehen. Entscheidend sei lediglich, dass die Beteiligung den Betriebszweck des Beteiligten fördere. Dies sei auf Grund der Literaturmeinungen von Doralt bzw. Quantschnigg/Schuch bei branchengleicher Kapitalgesellschaft gegeben. Das ergebe sich aus dem Erkenntnis des VwGH vom 18.9.2003, 2001/15/0008 und 2001/15/0009.

Das Liegenschaftsgutachten zeige, dass die X Ltd. 100% an der Y GmbH, dem Besitzer der Rechte an der Liegenschaft, innehave. Das Hotel S, heute SS, sei ein siebenstöckiges Gebäude über einem Kellergeschoß, das 300 Ferienappartements beinhalte. In der Beilage befinde sich auch eine Kopie des Firmenbuchauszuges der X Ltd., aus der der Bw. als Shareholder mit 29% ersichtlich sei.

Die X Ltd. habe 100% Anteile an der Z Ltd., ehemalige YS Ltd., die wieder 78% an der D Gesellschaft, die – wie aus dem Gutachten ersichtlich – 302 Appartements innehave. Dies ergebe sich ebenfalls aus dem beiliegenden Auszug.

Der Bw. teile mit, dass sehr wohl beabsichtigt sei, bei Eröffnung des Hotels in Eilat am Roten Meer Kombinationsangebote an die Gäste des Hotels H und umgekehrt durchzuführen, wobei bei gemeinsamer Buchung sowohl des Hotels in Eilat als auch des Hotels H durch gekuppelte Vermarktung das Angebot der Übernachtung im Hotel H attraktiver gemacht werden solle. Dies sei einer der Punkte, der zum Thema Förderung vom Bw. ausgeführt worden sei.

Im Übrigen weise der Bw. darauf hin, dass laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 1985, Zl. 84/13/0188, bzw. nach dem Kommentar Hofstätter/Reichel zu § 16 Abs. 1 Z 1 EStG bzw. im Einkommensteuerhandbuch Quantschnigg/Schuch die Fremdfinanzierungszinsen gemäß § 27 EStG der allfälligen Gewinnausschüttung aus Israel bei uneingeschränkter Einkunftserzielung zuzurechnen seien, vorausgesetzt es sei ein positives Gesamtergebnis und somit ein Totalüberschuss und keine Liebhaberei zu erwarten. Das ergebe sich aus dem Gutachten, das von vornherein auf einen Totalgewinn abziele.

Dass auf Grund bestimmter Unwägbarkeiten (Kriegsereignisse, die im übrigen von niemandem vorhersehbar waren) bis dato kein Totalgewinn erzielbar gewesen sei, sei ursprünglich für die Absetzung der Zinsen und deren Geltendmachung irrelevant. Anderslautendes ergäbe sich auch nicht aus dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Israel Artikel 10 bzw. daran anschließend die volle Besteuerung der Dividenden/Auslandsdividenden unter Anrechnung der ausländischen Steuer bis 2003.

Da im konkreten Fall keine endbesteuerten Kapitalerträge vorlägen, seien die bezahlten Zinsen zumindest als normale Werbungskosten in Verbindung mit §§ 27, 16 Abs. 1 Z 1 EStG abzugsfähig.

Zahlreiche Beilagen, auf welche in der Berufungsschrift Bezug genommen worden war, waren der Berufungsschrift angeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2004 gab das Finanzamt der Berufung insofern statt, als es dem Berufsbegehren hinsichtlich des Verlustabzuges und der Ausnahmeregelung gemäß § 2 Abs. 2b Z 3 EStG Folge gab.

Das Berufsbegehren betreffend die Bank- und Darlehenszinsen der Auslandsbeteiligungen wies das Finanzamt mit einem Hinweis auf die Stellungnahme der BP als unbegründet ab. Danach ergebe sich aus dem Handelsregister, dass der Bw. seit 1996 an der X Ltd. in Israel mit 29% beteiligt sei, welche wiederum eine Beteiligung zu 100% an der Z Ltd. halte. Diese wiederum sei zu 78% an der D Ltd. beteiligt. Der BP sei die Bilanz 1999 in Hebräisch vorgelegt worden. Seit dem Jahr 2000 sei das Hotel mangels fehlender finanzieller Mittel für eine Renovierung geschlossen. Seit diesem Zeitpunkt würden der BP weder Bilanzen noch

sonstige Unterlagen über die beteiligte Gesellschaft vorliegen. Im Jahr 2001 sei die Beteiligung vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen überführt (eingelegt) worden.

Der Bw. habe sich nur an einer Holding und nicht an einer Betriebsgesellschaft beteiligt. Eine Förderung des Betriebszweckes des Bw. bzw. enge wirtschaftliche Beziehung zwischen dem Bw. und dem Firmengeflecht, an dem die Beteiligung bestehe, habe nicht nachgewiesen werden können. Daher seien die aktivierten Auslandsbeteiligungen und die damit zusammenhängenden „Bank- und Darlehenszinsen Auslandsbeteiligungen“ nicht bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfassen.

Mit Eingabe vom 6. September 2004 beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in seinem Vorlageantrag vor, dass er bereits in seiner Berufungsschrift ausführlich dargestellt habe, dass er sich in Israel über die X Ltd. (Gründung und Eintragung dieser Gesellschaft in Israel am 12. November 1996) treuhändig an der Y GmbH und diese wiederum an der E GmbH beteiligt habe.

Der Bw. übermittelte Unterlagen, die er aus dem Hebräisch übersetzen habe lassen und aus denen ersichtlich sei, dass die Transaktion so geplant gewesen sei, dass unmittelbar über die X Ltd. die Übernahmen des Wertes des ganzen Vermögens der Ausstattung und der Rechte der Firma A GmbH laut Protokoll vom 11. November 1996 geplant gewesen sei, insbesondere mit den Nutzungs- und Verkaufs- sowie sonstigen Rechten am Grundstück des Hotels SS in Eilat der konkreten Liegenschaft, an der die Beteiligung bzw. an dem Hotel die Beteiligung stattfinden habe sollen.

Im Hinblick auf die Zahlungsschwierigkeiten dieser Unternehmen habe sich aber aus dem unmittelbar branchengleichen Investment, nämlich der Beteiligung an branchengleichen Firmen, eine Verkettung von Insolvenzen in Eilat ergeben, wodurch der Bw. bis dato in einem unglücklichen Investment engagiert sei. Tatsache sei aber, dass nicht 2001 die Beteiligung aus dem Privatvermögen überführt und eingelegt worden sei, sondern auf Grund der Branchengleichheit der Beteiligung der Kapitalgesellschaft, nämlich der Beteiligung an X Ltd., schon von Anfang an (somit schon seit 1996) die Beteiligung an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft als typisches Beispiel für ein notwendiges Betriebsvermögen vorgelegen sei. Im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.9.2003, 2001/15/0008, und die schon zitierte Judikatur sei es nun auch klarer, dass die Beteiligung und somit auch die Finanzierungskosten zum notwendigen Betriebsvermögen gehörten. Wobei überdies die BP zur Berufungsausführung über die Fremdfinanzierungskosten im Hinblick auf §§ 2 und 16 Abs. 1 Z 1 EStG gar keine Gegenstellungnahme abgegeben habe. Auf Grund des vorliegenden Buchprüfungsberichtes vom 23. September 1999 über die B

GmbH (Ltd.) in Auflösung sei erkennbar, dass die X GmbH bzw. die als Treuhänder für sie aufgetretene Y GmbH Zahlungen geleistet habe, die zur Beteiligung am Hotel hätte führen sollen, die aber durch bestimmte im Gutachten aufgezeigte Unregelmäßigkeiten des Buchhalters bzw. der Organe dieser Gesellschaft anderweitig verwendet bzw. verbucht worden seien. Insbesondere ergebe sich dies aus Absatz 4 und den Schlussfolgerungen des Prüfungsberichtes.

Gerade für den Bw. stelle sich die Beteiligung am Hotel in Eilat ausschließlich aus beruflichen und somit wirtschaftlichen Überlegungen als Hotelier und Unternehmer dar. Sein Engagement sei in keiner Weise eine aus privaten Motiven getragene rein vermögensverwaltende Aktivität. Es zeige sich eindeutig, dass die Beteiligung an den branchengleichen Kapitalgesellschaften, die im Hinblick auf das Auslandsengagement eben über Holdinggesellschaften bzw. Zwischengesellschaften abgewickelt worden sei, typische Beispiele für notwendiges Betriebsvermögen darstellten.

Mit Vorhalt vom 7. Mai 2007 teilte der Unabhängige Finanzsenat dem Bw. zum einen mit, dass sich im Hinblick auf die seitens des Bw. in seinem Berufungsschreiben zu seinen Gunsten aufgezeigte Verlustvortragsdifferenz zum 1. Jänner 2001 von S 370.848,- nach Überprüfung der Verlustabzugsübersicht durch den Unabhängigen Finanzsenat Divergenzen zu Lasten des Bw. ergäben. In der Folge wurden die Berechnungen des Verlustabzuges für die einzelnen Jahre im Detail dargestellt.

Zum anderen wurde der Bw. ersucht mitzuteilen, ob seine Beteiligung in Israel noch bestehe und worin er einen Konnex dieser Beteiligung zu seinem Betrieb im Inland erblicke, wenn – wie aus dem beiliegenden Schriftstück (Anm.: Erklärung bzw. Aktenvermerk des Bw. vom 26. November 1999, siehe unten) zu entnehmen sei – durch den Beteiligungserwerb lediglich die Leitung eines Hotels angestrebt worden, jedoch - abgesehen von der behaupteten Absicht – nicht erkennbar sei, welche Verbindung zum inländischen Betrieb hergestellt werde. Offensichtlich sei diese Beteiligung ohne jedwede nähere Prüfung eingegangen worden, da jedenfalls betriebswirtschaftliche Aspekte vollkommen hintangestellt worden seien.

Mit Eingabe vom 15. Mai 2007 teilte der Bw. zu den Verlustvorträgen mit, dass er sich den Berechnungen des Unabhängigen Finanzsenates anschließe.

Betreffend die Beteiligung in Israel brachte der Bw. vor, dass er auf Grund des in seinem Einzelunternehmen als Hotelier erworbenen betrieblichen Know-How von seinem Bekannten Herrn JA in seinem Hotel und Restaurant in Österreich aufgesucht und eingeladen worden sei, sich am Hotel in Eilat zu beteiligen. Er sei daher ausschließlich gebeten worden, sich auf Grund seines betrieblichen Know-How, das er sich in seinem Einzelunternehmen als Kaufmann

aufgebaut habe, zu beteiligen und somit sein erworbenes Know How weiter zu verkaufen, sodass eine gewisse wirtschaftliche Verflechtung schon alleine aus diesem Grund zwischen der ausländischen Beteiligung in Israel und dem Unternehmen des Bw. in Österreich von vornherein nicht geleugnet werden könne. Bei dieser Gelegenheit sei dem Bw. seitens Herrn JA die Möglichkeit geboten worden, sich in der Führung eines Hotels in Eilat zu engagieren. Auf Grund dieser Personalunion (eigener Geschäftsbetrieb in Österreich und Beteiligung mit Leitung eines Hotels in Israel) sei es ihm möglich gewesen, entsprechende Synergieeffekte, die angestrebt waren bzw. marktstrategische Überlegungen, gegenseitiges Incoming und Outgoing und Kombiangebote anzubieten. Dass sich der Bw. hinsichtlich Beteiligung, Zahlen und Unterlagen auf seinen Geschäftspartner JA verlassen habe, resultiere ausschließlich daraus, dass er kein Wort hebräisch verstehe und daher die entsprechenden Unterlagen auf Grund der vorliegenden Sprach – und Schriftprobleme nicht habe persönlich prüfen können. Die Beteiligung sei auch nicht ohne jedwede weitere Prüfung eingegangen worden, da der Bw. – wie er bereits in seinem Schreiben vom 26. November 1999 dargestellt habe – am 21. August 1996 nach Eilat geflogen sei und sich das Hotelgebäude mit allen Einrichtungen angesehen habe und sein Interesse auf Grund des optischen Eindruckes bekundet habe. Dies auf Grund seines persönlichen Know-How und seiner persönlichen Einschätzung über den vorliegenden Hotelbetrieb.

Am 24. Oktober 1996 sei der Bw. wieder für einen Tag nach Eilat gekommen und habe mit Herrn JA vereinbart, dass er sich seiner Entscheidung anschließen würde, und zwar mit dem Hintergrund, dass er – wenn sie beide das geschäftliche Risiko gemeinsam tragen würden – mit seiner Beteiligung und mit dem von ihm im österreichischen Hotel erworbenen Know-How beim Projekt in Israel mit an Bord sein würde. Dabei sei immer erklärte Absicht des Bw. gewesen, durch Ausnützung von Synergieeffekten und marktstrategischen Überlegungen sowohl seinen österreichischen Geschäftsbetrieb als auch den israelischen vice versa fördern zu können.

Außerdem habe der Bw. zum Zeitpunkt des Engagements im Jahr 1996 bereits angenommen, die Beteiligung später auf Grund des von ihm eingebrachten betrieblichen Know-hows gewinnerhöhend veräußern zu können. Dass diese Überlegungen zum Zeitpunkt des Einstiegs gegeben gewesen seien, zeige sich aus der gesamten vorgelegten Korrespondenz, den Unterlagen und dem Schrifttum. Mit der Zurverfügungstellung seines kaufmännischen Know-hows, das der Bw. immer wieder unter Beweis gestellt habe, und dem möglichen Ausnützen von Synergieeffekten bzw. marktstrategischen Überlegungen einerseits bzw. dem beabsichtigen Weiterverkauf der Beteiligung mit Gewinn zu einem späteren Zeitpunkt ergäbe sich die Verbindung zum inländischen Betrieb und somit die notwendigen

Betriebsvermögenseigenschaften gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988, insbesondere auch im Hinblick auf das VwGH-Erkenntnis vom 22.2.2007, 2006/14/0022.

Das vorerwähnte vom Bw. verfasste Schreiben (Aktenvermerk vom 26. November 1999) hat nachstehenden Wortlaut:

*„Ich, Berufungswerber, Geburtsdatum, bestätige hiermit folgende Angaben:*

*Ich bin mit Herrn JA seit vielen Jahren befreundet und JA besuchte mich immer in meinem Hotel und Restaurant in Österreich, so wie ich ihn in Tel Aviv einige Male besuchte.*

*Im August des Jahres 1996 rief mich JA in Österreich an und sagte mir, dass ihm jemand in Eilat ein Hotel angeboten hat. JA fragte mich, ob ich interessiert sei, da er keine Kenntnis im Hotelgewerbe hat, und wenn ich bereit wäre, mich zu beteiligen und das Hotel zu leiten, dann wäre JA bereit, mit mir das Hotel zu kaufen.*

*Am 21. August 1996 flog ich für einen Tag nach Eilat und habe mir das Hotelgebäude mit allen Einrichtungen angesehen und habe mein Interesse bekundet.*

*Am 22.8. flog ich wieder heim nach Wien.*

*Da ich kein Wort Hebräisch verstehe noch lesen kann, habe ich keine einzige Unterlage vom Hotel eingesehen oder geprüft, sondern habe mich nur auf JAs Prüfung verlassen.*

*Am 24. Oktober 1996 kam ich wieder für einen Tag auf Eilat, da JA mir sagte, dass es unmöglich sei, die Buchhaltung des Hotels zu prüfen, da nicht einmal Bilanzen vorlagen. Ich habe daraufhin JA überlassen, die Entscheidung alleine zu treffen, und wenn er sich entschließt, das Hotel zu kaufen, bin ich bereit einzusteigen und das Hotel zu leiten.*

*Am 2.11.1996 kam ich mit Herrn SK nach Eilat, um die Führung des Hotels zu übernehmen. Konnten das Hotel aber leider nicht führen, da kurze Zeit später das Gericht in Jerusalem einen Verwalter bestellte, um das Hotel zu leiten, der OD hieß."*

Mit Ergänzungsersuchen vom 6. April 2011 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat um folgende weiterreichende Erklärungen, Mitteilungen sowie Vorlage von Unterlagen:

1) Warum ist die Beteiligung des Bw. an der X Ltd. trotz seines Vorbringens, diese bereits im Jahr 1996 erworben zu haben und der Absicht, damit das Vorliegen von notwendigem Betriebsvermögen von Anfang an (1996) zu bestätigen, erstmals im Jahr 2001 und nicht bereits im Jahr 1996 in die Bilanz aufgenommen worden?

2) Welcher Art sind die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen dem Hotel-Restaurant-Motel H in M und der X Ltd. in Israel – insbesondere im Hinblick auf den Umstand, dass der Bw. am D

Ltd. lediglich mittelbar über die Holding beteiligt ist? Um Vorlage geeigneter Unterlagen wurde ersucht.

3) In welcher Form und welches konkrete Know-how könne der Bw. weitergeben, das ein Großhotel mit Time-Sharing-Wohnungen verwerten kann? Zudem sei die Holding eine reine Besitzgesellschaft und der Bw. lediglich an der Holding und damit nur mittelbar am Hotelbetrieb beteiligt. Um Erklärung, wie bei einer derartigen Konstellation eine Weitergabe des Know-hows des Bw. stattfinden könne, sowie um Mitteilung, welche Vereinbarungen über die Weitergabe des Know-hows existierten, wurde ersucht.

4) Ebenfalls ersucht wurde um konkrete Darstellung, wie die gegenseitige Förderung der beiden Hotels – einerseits in Österreich und andererseits in Eilat – hätte funktionieren sollen sowie um Vorlage eines schriftlichen Konzepts (Managementvertrag oder Businessplan) über die erwarteten wirtschaftlichen Beziehungen zwischen diesen beiden Hotels.

5) Im Hinblick auf das Vorbringen des Bw., wonach Kombinationsangebote an die Gäste des Hotels H und umgekehrt vorgesehen waren, wobei bei gemeinsamer Buchung sowohl des Hotels in Eilat als auch des Hotels H durch gekuppelte Vermarktung das Angebot der Übernachtung im Hotel H attraktiver gemacht worden sei, wurde gefragt, wo diese Kombinationsangebote beworben worden seien und um deren Vorlage ersucht.

6) Ebenfalls gefragt wurde, ob die Beteiligung an der X Ltd. seitens des Bw. noch gehalten werde.

7) Betreffend das Vorbringen des Bw., wonach er bereits im Jahr 1996 angenommen habe, die Beteiligung später auf Grund des eingebrachten Know-hows gewinnbringend zu veräußern, wurde der Bw. ersucht die Umstände darzulegen, aus denen sich schließen lässt, dass diese Überlegungen bereits im Jahr 1996 vorgelegen sind, da die Beteiligung bis zum Jahr 2007 jedenfalls bilanziert worden sei.

Da aus den bis zu diesem Zeitpunkt vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich gewesen ist, inwieweit die Beteiligung des Bw. in Israel notwendiges Betriebsvermögen des österreichischen Hotel-Restaurants des Bw. darstellen sollte, wurde der Bw. insgesamt ersucht, die gegenseitige Förderung des Betriebszweckes bzw. die engen wirtschaftlichen Beziehungen zwischen dem österreichischen Einzelunternehmen des Bw. und dessen Beteiligung an der X Ltd. in Israel nachzuweisen.

Mit Eingabe vom 27. Juni 2011 brachte der Bw. zu 1) vor, dass die Einbuchung in das Betriebsvermögen im Jahr 2001 deshalb erfolgt sei, da zu diesem Zeitpunkt sowohl in der Literatur als auch in der Judikatur die Position notwendiges Betriebsvermögen diskutiert und

besprochen worden sei, sodass sich gezeigt habe, dass die vom Bw. eingegangene Beteiligung in Israel, unter Berücksichtigung des branchengleichen Investments, bei einer branchengleichen Kapitalgesellschaft laut Literatur und Judikatur notwendiges Betriebsvermögen darstelle. Auf Grund der Judikatur und der Literatur sei die Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen in die Bilanz eingestellt worden.

Zu 2) wendete der Bw. ein, dass er schon in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Mai 2007 auf den Aktenvermerk vom 26. November 1999 verwiesen habe, in welchem er das Angebot erhalten habe, in das Hotelprojekt Eilat einzusteigen und die Leitung des Hotels zu übernehmen. Insoweit sei die mittelbare Beteiligung nicht ausschlaggebend, da ihm eine unmittelbare Direktorfunktion als operativer Leiter neben seinem Geschäftspartner JA angeboten worden sei. Diese Funktion habe er im Jahr 1996 auch übernehmen wollen. Es sei jedoch nie dazu gekommen, da die Gesellschaften in Insolvenz gegangen und vom Gericht ein Verwalter zur Hotelleitung bestellt worden sei.

Zu 3) brachte der Bw. vor, dass schon bei seiner Vorhaltsbeantwortung vom 15. Mai 2007, der dem Finanzamt vorliegende Aktenvermerk vom 26. November 1999 zur Vorlage gebracht worden sei, in dem eindeutig nachgewiesen worden sei, dass sich der Bw. nicht am Hotel beteiligt habe sondern eine operative Funktion zusätzlich übernehmen hätte sollen. Auf Grund dieser Personalunion eigener Geschäftsbetrieb in Österreich und Beteiligung inklusive Leitung eines Hotels in Israel wäre es sehr wohl so wie dargestellt gewesen, Synergieeffekte wahrzunehmen und somit wirtschaftliche Verflechtungen vorzunehmen. Festgehalten werde, dass das Unternehmen des Bw. in M ebenfalls ein Hotelbetrieb sei und somit über den Betrieb eines Kleinunternehmens hinausgehe und als österreichischer Mittelbetrieb zu bezeichnen sei. Im Hotelbetrieb des Bw. seien ebenso Suiten und Appartements vermietet.

Auf Grund des seitens des Bw. bestehenden Know-hows in Hotel- und Gastronomiebereich (Führung von Hotel- und Gastronomiebetrieben) und seiner langjährigen Erfahrung, sei es ihm sehr wohl möglich, ein Großhotel mit Timesharing-Wohnungen zu leiten. Die Weitergabe des Know-hows sei natürlich nicht nur über die Beteiligung, sondern auch über die geplante Organfunktion, die durch die Bestellung des Verwalters seitens des Gerichtes vereitelt worden sei, abgesichert worden. Insofern hätte die mittelbare Beteiligung (über eine andere Gesellschaft) wegen der Durchsetzung des Gesellschafterwillens kein Problem hervorgerufen.

Wie bereits dargestellt, sei der Bw. bei der X Ltd. als Shareholder mit 29% aufgetreten. Diese Gesellschaft wiederum habe 100% der Anteile an der Z Ltd. (ehemals Y Ltd.) gehabt, welche 78% der Anteile an der D Gesellschaft innegehabt habe. Diese Unterlagen seien bereits am 16. Jänner 2004 gemeinsam mit dem Liegenschaftsgutachten vorgelegt worden.

Die Vereinbarungen über die Weitergabe des Know-hows habe der Bw. mit Herrn JA getroffen. Diese seien Grundlage für das Engagement des Bw. gewesen, denn Jimmy Altmann sei – wie aus dem Aktenvermerk vom 26. November 1999 zu entnehmen sei – nur unter der Voraussetzung zum gemeinsamen Erwerb des Hotels bereit gewesen, dass die operative Führung und das Know-how für die tägliche Abwicklung des Hotelbetriebes vom Bw. beigestellt werde.

Auch betreffend die Fragen 4) und 5) verwies der Bw. auf den Aktenvermerk vom 26. November 1999, aus welchem hervorgehe, dass er das Objekt in Eilat am 21. August 1996 besichtigt und sein Interesse bekundet habe. Tatsache sei, dass der Bw. sich bei der Investition auf den Hauptgesellschafter Herrn JA verlassen habe, da dieser – im Gegensatz zu ihm – Hebräisch verstehen und lesen habe können. Der Bw. habe mit Herrn JA besprochen, dass er sich erwarte, dass gewisse wirtschaftliche Kooperationen zwischen den beiden Hotels möglich seien und JA habe ihm dies zugesagt.

Weitere Unterlagen als die bereits vorgelegten aus dem Jahr 1996 seien nicht mehr vorhanden, da zum Zeitpunkt der Einbringung der Berufung am 16. Jänner 2004 die Aufbewahrungsverpflichtung bereits abgelaufen gewesen sei. Lediglich Unterlagen in einem Sackel, die gesondert aufbewahrt worden seien, woraus die bereits vorgelegten Unterlagen resultierten, seien aus dem Jahr 1996 noch vorhanden. Darunter würden sich auch noch vier Seiten auf einem israelischen Block (gelbe Linien) befinden, auf welchen stichwortartig die Wünsche des Bw. zusammengefasst worden seien. Insbesondere handle es sich hier um Aufzeichnungen welche zeigen sollten, dass sowohl eine vernünftige Rendite (8%) als auch die Eröffnung eines österreichischen Ladens mit einer eigenen Zeitung beabsichtigt gewesen seien. In diesem Laden hätte das Hotel H in Kombinationsangeboten beworben und vermarktet werden sollen.

Zusätzlich existiere noch ein profit & loss statement des Hotels vom Oktober 1996 (Hotel SS Eilat).

Wie aus den vorgelegten Unterlagen ersichtlich sei, sei die Überweisung der Bank vom 19. Dezember 1996 mit dem Verwendungszweck „Beteiligung Hotel“ bezeichnet worden, woraus ersichtlich sei, dass hier eine branchengleiche Beteiligung erfolgt sei.

Zu 6) teilte der Bw. mit, dass die Beteiligung an der X Ltd. unverändert aufrecht sei.

Betreffend 7) brachte der Bw. vor, dass aus seinen vierseitigen Aktennotizen ersichtlich sei, dass er von einem Gewinn und von Möglichkeiten, einen Nettogewinn vorab zu erzielen, ausgegangen sei. Er sei davon ausgegangen, dass bei einem Investment von 1,0 Mio USD eine Rendite in der Höhe von 80.000,00 USD resultiere.

Bei einer Rendite von 8% habe der Bw. mit gutem Grund davon ausgehen können, dass er seine Beteiligung auf Grund des von ihm eingebrachten Know-hows (Leitung des Hotelbetriebes) hätte gewinnbringend veräußern können. Aus den beiliegenden Unterlagen und den bereits vorgelegten Aktenvermerken und weiteren Unterlagen habe der Bw. schon im Investitionszeitpunkt davon ausgehen können, die Beteiligung zu einem erheblich höheren Wert als zum Investitionszeitpunkt zuzüglich der anfallenden Finanzierungskosten veräußern zu können. Aus diesem Grund sei weiterhin die Beteiligung und die zugehörige Finanzierung als notwendiges Betriebsvermögen bilanziert worden.

In der mündlichen Verhandlung haben die Verfahrensparteien die Berechnung der Verlustvorträge im Sinne des Schreibens des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. Mai 2007 außer Streit gestellt. Demzufolge beträgt die Verlustvortragssumme zum 1. Jänner 2001 S 1,492.961,-.

Zum Berufungspunkt „Zurechnung der Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen“ hat der steuerliche Vertreter ergänzend vorgebracht, dass der Bw. im Jahr 1996 von seinem Freund JA dazu animiert worden sei, in die Beteiligung einzusteigen. In Österreich führe der Bw. einen Mittelbetrieb im Hotelgewerbe, wobei seine Kinder und mittlerweile auch sein Schwiegersohn im Unternehmen tätig seien bzw. dieses bereits im Jahr 2008 übernommen hätten. Der Bw. habe sich hinsichtlich der Beteiligung auf Herrn JA verlassen. Wie aus den bereits vorgelegten Aktennotizen hervorgehe, sei unter anderem auch geplant gewesen, einen Österreich-Laden im Hotelkomplex in Israel zu eröffnen, wodurch sich eine gekuppelte Vermarktungsmöglichkeit ergeben hätte. Allerdings haben auf Grund eines Insolvenzverfahrens in Israel die Pläne des Herrn JA und des Bw. nicht verwirklicht werden können. Derzeit seien noch immer Gerichtsverfahren und Schadenersatzprozesse anhängig, wobei der Bw. mittlerweile die Hoffnung aufgegeben habe, dass aus der Beteiligung noch positive Einkünfte zu erwirtschaften seien.

Der steuerliche Vertreter verwies auf die Ausführungen von Doralt zu § 4 Tz. 52. Auch der Verwaltungsgerichtshof zitiere in seinen Erkenntnissen diese Literaturstelle, wobei insbesondere die Erkenntnisse vom 22.2.2007, 2006/14/0022 sowie vom 18.9.2003, 2001/15/0008, 0009, sich mit der Problematik des notwendigen Betriebsvermögens einer Beteiligung auseinandersetzen würden. Diese Judikatur spreche eindeutig dafür, dass auch im streitgegenständlichen Fall notwendiges Betriebsvermögen vorliege.

Ergänzend wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass im Jahr 2001 eine Bilanzberichtigung erfolgt sei, zumal auch die Bank dahingehend argumentiert habe, dass auf dem Überweisungsbeleg „Beteiligung Hotel“ angeführt worden sei.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte weiterhin die Nichtanerkennung der strittigen Aufwendungen. Zum einen wurde erst im Jahr 2001 – somit 5 Jahre nach Eingehen der Beteiligung – diese in der Bilanz erfasst. Wenn – wie der steuerliche Vertreter ausgeführt habe – von vornherein beabsichtigt gewesen wäre, eine wirtschaftliche Verflechtung herzustellen, so sei nicht ersichtlich, warum die Bilanzierung erst im Jahr 2001 erfolgt sei.

Darüber hinaus sei die angesprochene Branchengleichheit nicht allein ein zwingendes Argument dafür, dass eine Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen zähle. Vielmehr sei in jedem Einzelfall zu prüfen, ob ein Wirtschaftsgut geeignet sei, dem Betrieb zu dienen. Nun seien im gegenständlichen Fall einerseits ein Hotel in Niederösterreich für Geschäftsreisende und andererseits ein Hotel in einer Touristenregion in Israel nicht miteinander vergleichbar, zumal es sich um zwei völlig unterschiedliche Betriebstypen mit unterschiedlicher Kundenstruktur handle.

Außerdem seien die beabsichtigten wirtschaftlichen Beziehungen nie realisiert worden, es sei lediglich eine Vielzahl von Absichtserklärungen abgegeben worden, die sich in der Realität nicht manifestiert hätten. Darüber hinaus sei aus der Sicht des Finanzamtsvertreters durch die Übernahme einer leitenden Funktion in einem Hotelbetrieb in Israel noch keine wirtschaftliche Beziehung zu dem Hotelbetrieb in Niederösterreich erkennbar. Auch die angesprochenen Synergieeffekte seien nicht ersichtlich, zumal – wie bereits erwähnt – die Kundenstruktur eine gänzlich unterschiedliche sei. Auch aus dem angeführten Österreich-Laden sei nicht erkennbar, welche wirtschaftlichen Beziehungen damit zum Betrieb in Niederösterreich bestehen sollten.

Dazu hielt der steuerliche Vertreter des Bw. fest, dass auch geplant gewesen sei, im Österreich-Laden eine eigene Zeitung aufzulegen, in der dann der niederösterreichische Betrieb beworben hätte werden sollen. Auch die Kundenstruktur sei nicht unterschiedlich, sondern sei der Kunde lediglich zu unterschiedlichen Zeiten entweder businessmäßig unterwegs oder freizeitmäßig auf Urlaub.

Der steuerliche Vertreter ersuchte abschließend um Stattgabe der Berufung.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Vorweg ist festzustellen, dass sich der Bw. mit Eingabe vom 15. Mai 2007 der seitens des Unabhängigen Finanzsenates durchgeführten und mit Schreiben vom 8. Mai 2007 übermittelten Verlustabzugsberechnung vollinhaltlich angeschlossen hat. In der mündlichen Verhandlung wurde diese Berechnung des Verlustvortrages für die Jahre 2001 und 2002 von den Verfahrensparteien ausdrücklich außer Streit gestellt.

Demzufolge sind – entsprechend den Berechnungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 8. Mai 2007 - im Streitjahr 2001 das vierte Fünftel aus dem Jahr 1990 (S 47.977,-) sowie ein Teilbetrag aus dem Jahr 1995 (S 745.328,-) als Verlustabzug zu berücksichtigen.

Im Jahr 2002 sind das fünfte Fünftel aus dem Jahr 1990 (Restbetrag € 3.486,77) und der Restbetrag aus dem Jahr 1995 (€ 47.359,21) als Verlustabzug zu berücksichtigen.

**Im Übrigen geht der Unabhängige Finanzsenat von folgendem Sachverhalt aus:**

Der Bw. betreibt in den Streitjahren das Einzelunternehmen Hotel-Restaurant H in M (der Motel-Betrieb wurde im Jahr 2001 veräußert) und bezieht daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG.

Im Jahr 1996 beteiligte er sich im Ausmaß von 29% an der X Ltd. in Eilat, Israel, welche ihrerseits 100% Anteile an der Z Ltd. hält und diese wiederum zu 78% an der D Ltd. beteiligt ist.

Geplant war die Beteiligung am Hotel SS, einem Hotel mit 300 Ferien Appartements bzw. Time-Sharing-Wohnungen, über die Beteiligung an der X Ltd. sowie die Leitung des Hotels.

Diese Funktion hat der Bw. jedoch nie übernommen, da die Gesellschaften in Insolvenz gegangen sind und seitens des Gerichtes ein Verwalter zur Hotelleitung bestellt wurde. Aus diesem Grund konnte bis heute aus der Beteiligung kein Gewinn erzielt werden.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die Beteiligung des Bw. im Ausmaß von 29% an der X Ltd. zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Bw. in Österreich gehört und ob die Finanzierungsaufwendungen (Bank- und Darlehenszinsen) für die Anschaffung dieser Beteiligung als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

**Dieser Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu beurteilen:**

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Betriebsvermögen ist im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG (nur) das notwendige Betriebsvermögen, das ist die Summe aller im (wirtschaftlichen) Eigentum des Betriebsinhabers stehenden Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb objektiv zu dienen bestimmt sind und dem Betrieb auch tatsächlich dienen.

Die Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen bestimmt sich nach dem Grad der betrieblichen Nutzung. Wirtschaftsgüter sind als Ganzes zu beurteilen. Werden sie

überwiegend (d.h. funktionell über 50%) betrieblich genutzt, gehören sie zur Gänze zum Betriebsvermögen. Liegt keine überwiegende Nutzung vor, gehört das Wirtschaftsgut zur Gänze zum notwendigen Privatvermögen.

In seinem Erkenntnis vom 18. September 2003, 2001/15/0008, hat der Verwaltungsgerichtshof die Grundsätze für die Zuordnung von Beteiligungen zum notwendigen Betriebsvermögen folgendermaßen zusammengefasst bzw. bekräftigt:

*„Was als Betriebsvermögen anzusehen ist bzw. nach welchen Grundsätzen Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. das Erkenntnis vom 20. Juni 2000, 98/15/0169, 0170).*

*Kommt neben betrieblicher auch eine private Nutzung in Betracht, zählt das Wirtschaftsgut bei tatsächlicher überwiegender betrieblicher Verwendung zum Betriebsvermögen.*

*Stammanteile an einer Gesellschaft m.b.H. weisen ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich. Eine Beteiligung gehört jedoch dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und demjenigen, an dem die Beteiligung besteht, enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 22. November 1995, 94/15/0147).*

*In der Literatur (Doralt, EStG7, § 4 Tz. 52, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 4 Tz 11.3.1.) werden Beteiligungen an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft, an einer Kapitalgesellschaft, die die Produkte des Erzeugerunternehmens vertreibt, sowie die Beteiligung an einer Einkaufsgenossenschaft, die ihren Mitgliedern günstige Einkaufsmöglichkeiten bietet, als typische Beispiele für notwendiges Betriebsvermögen angesehen."*

Wie sich aus der Sachverhaltsdarstellung ergibt, betreibt der Bw. zum einen ein Hotel-Restaurant als Einzelunternehmen in M und ist darüber hinaus zu 29% an einer Kapitalgesellschaft (X Ltd.) beteiligt, welche ihrerseits 100% Anteile an der Z Ltd. hält und diese schließlich zu 78% an der D Ltd. beteiligt ist. Geplant war die Beteiligung am Hotel SS unmittelbar über die X Ltd. sowie die Leitung des Hotels.

Um die im gegenständlichen Fall strittige Frage der Zugehörigkeit der Beteiligung des Bw. an der X Ltd. zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Bw. oder zu dessen Privatvermögen zu klären, wird weiter zu prüfen sein, ob die Beteiligung entweder

- 1) den Betriebszweck des Einzelunternehmens des Bw. fördert oder
- 2) ob zwischen dem Einzelunternehmen des Bw. und der X Ltd. enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen.

Die Eignung der streitgegenständlichen Beteiligung des Bw. an der X Ltd. in Eilat als notwendiges Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens Hotel-Restaurant H in M, Österreich, resultiert nach Ansicht des Bw. aus der wirtschaftlichen Verflechtung der beiden Betriebe. Die Beteiligung an einer **branchengleichen** Kapitalgesellschaft, die im Hinblick auf das Auslandsengagement eben über Holdinggesellschaften bzw. Zwischengesellschaften abgewickelt worden sei, sei als typisches Beispiel für ein notwendiges Betriebsvermögen zu sehen, da sich die Beteiligung an der X Ltd. in Eilat ausschließlich aus beruflichen und somit wirtschaftlichen Überlegungen als Hotelier und Unternehmer dargestellt habe.

Die Verbindung zum österreichischen Betrieb ergäbe sich insbesondere aus der Zurverfügungstellung des kaufmännischen Know-hows des Bw. und dem möglichen Ausnützen von Synergieeffekten bzw. marktstrategischen Überlegungen bzw. dem beabsichtigen Weiterverkauf der Beteiligung mit Gewinn zu einem späteren Zeitpunkt. Der Bw. verwies in diesem Zusammenhang auf das VwGH-Erkenntnis vom 22.2.2007, 2006/14/0022.

Dazu ist zunächst festzustellen, dass es sich bei dem Einzelunternehmen des Bw., dem Hotel-Restaurant H, um einen Familienbetrieb südlich von Wien handelt, der wegen seiner gemütlichen und familiärer Atmosphäre geschätzt wird. Angeboten werden im Hotel 30 Zimmer und 5 Suiten, im Restaurant gutbürgerliche Küche mit regionalen Zutaten, ein Seminarraum und Catering für Feste. Das Hotel-Restaurant H stellt einen österreichischen Mittelbetrieb dar, was auch vom Bw. in seinem Schriftsatz vom 27. Juni 2011 sowie in der mündlichen Verhandlung betont wird.

Beim Hotel SS in Eilat hingegen handelt es sich um ein – auf einem Grundstück mit einer Fläche von 9.937 m<sup>2</sup> errichtetes – siebenstöckiges Appartmenthotel mit 300 Time Sharing Wohnungen (230 Suiten und 70 Studios). Das Hotel liegt direkt am Roten Meer und bietet einerseits Badestrände und eine Unterwasserwelt für Taucher sowie andererseits die Nähe zum Wüstenpanorama an. Darüber hinaus zeichnet sich das Hotel durch breite öffentliche Flächen aus, die eine Vielzahl von Restaurants, 24-Stunden-Speisenservice, ein Garten Kaffeehaus im Atrium, einen Kinder Club, Bars am Pool, Pubs, einen Fitness Club, einen Nacht Club, einen Gebetsraum, eine Einkaufsmeile, und vieles mehr inkludieren. Den Hotelgästen steht ein hoteleigener Pool im Freien sowie ein Privatstrand inklusive aller Sportaktivitäten zur Verfügung. Das Hotel SS bietet Sommer wie Winter attraktive Tourismusangebote für in- und

ausländische Urlauber (vgl. vorgelegter Hotel-Prospekt sowie Liegenschaftsgutachten vom 13. April 1997).

Während es sich also beim Einzelunternehmen des Bw. um einen in der Thermenregion Niederösterreichs gelegenen lokalen Mittelbetrieb handelt, der mit regionalen Spezialitäten Gäste aus der Umgebung anspricht, die möglicherweise auch Seminare im Hotel des Bw. abhalten oder sich für Familienfeiern oder Feste beliefern lassen, ist das Großhotel in Eilat ein riesiges Urlaubsressort, das mit Ferienwohnungen am Meer, Stränden samt Tauchmöglichkeiten und unzähligen Freizeitangeboten internationales Publikum anspricht, hier Urlaub zu machen.

Auch wenn die beiden Unternehmen jeweils im Bereich des Tourismus tätig sind und es ihr Ziel ist, Gäste für ihr jeweiliges Hotel bzw. Restaurant anzuwerben, ist nach Ansicht des Berufungssenates nicht davon auszugehen, dass es sich hier um gleichartige Betriebe handelt. Vielmehr handelt es sich bei den beiden Unternehmen sowohl im Hinblick auf die erheblichen Unterschiede betreffend die Größe der beiden Hotels, deren Angebot an Urlaubsgäste, deren geographische Lage und damit letztlich die gesamte Zielgruppe der beiden Unternehmen um zwei voneinander völlig verschiedene Betriebe, die zudem an so weit voneinander entfernten Standorten anzufinden sind, dass auch die gegenseitige Nutzung von Betriebseinrichtungen ausgeschlossen ist.

Darüber hinaus ist – wie auch vom Finanzamtsvertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung zutreffend ausgeführt wurde - die seitens des Bw. ins Treffen geführte Branchengleichheit allein kein Argument für die zwingende Aufnahme einer Beteiligung ins notwendige Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens. Vielmehr ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob ein Wirtschaftsgut dazu geeignet ist, dem Betrieb zu dienen.

In dem im Berufungsverfahren vom steuerlichen Vertreter mehrfach ins Treffen geführten Erkenntnis vom 18.9.2003, 2001/15/0008, hat der Verwaltungsgerichtshof die Beteiligung eines Einzelunternehmens an einer branchengleichen Kapitalgesellschaft insbesondere deshalb als zum notwendigen Betriebsvermögen gehörig angesehen, weil der bisherige Produktionsschwerpunkt vom Einzelunternehmen auf die Kapitalgesellschaft übertragen wurde. Eine derartige Sachverhaltskonstellation liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, auch wurde bisher nicht nachvollziehbar dargestellt, inwieweit es zwischen dem in M befindlichen Einzelunternehmen und der in Israel errichteten Holding überhaupt zu engen wirtschaftlichen Beziehungen hätte kommen sollen.

Zur Zuordnungsfrage einer Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen hat sich *Bayer* (vgl. mit entsprechenden Judikaturverweisen: *Bayer*, Beteiligung an Kapitalgesellschaft als

notwendiges Betriebsvermögen, RdW 2010, 546) ausführlich mit der bestehenden Judikatur und Literatur auseinandergesetzt:

*„Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehört nach österreichischer Rechtsprechung und Verwaltungspraxis dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck der steuerpflichtigen Person fördert oder wenn zwischen dieser und der Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen. Letztere Voraussetzung ist allerdings einschränkend auszulegen: So kann die Beteiligung selbst beim Bestehen enger wirtschaftlicher Beziehungen nur dann als notwendiges Betriebsvermögen anerkannt werden, wenn diese Beziehungen in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und die Beteiligung somit den Betriebszweck fördert. Daher gehört die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, deren Tätigkeit auf einem völlig anderen Wirtschaftsgebiet liegt, von vornherein nicht zum notwendigen Betriebsvermögen.“*

Der Bw. sieht die wirtschaftliche Verflechtung der beiden Betriebe vor allem in einer ausgeprägten personellen Verflechtung, indem er wiederholt darauf hinweist, dass er auf Grund der langjährigen Leitung seines Einzelunternehmens in M die operative Führung und das Know-how für die tägliche Abwicklung des Hotelbetriebes in Eilat beigestellt hätte. Auf Grund der Personalunion eigener Geschäftsbetrieb in Österreich und Beteiligung inklusive Leitung des Hotels in Israel wäre es nach Ansicht des Bw. sehr wohl möglich gewesen, Synergieeffekte wahrzunehmen und wirtschaftliche Verflechtungen vorzunehmen.

Nun mag es zwar grundsätzlich zutreffen, dass ein intensiver Personalaustausch und die daraus resultierende Kostenersparnis einerseits bzw. der jederzeitige Zugriff auf Personalreserven andererseits die Betriebsvermögenszugehörigkeit einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft rechtfertigen können. Im vorliegenden Fall jedoch kann von einer personellen Verflechtung nicht die Rede sein, wenn lediglich der Bw. seine Erfahrungen in der Führung eines lokalen Mittelbetriebes in die Leitung eines internationalen Ferien Ressorts einbringt.

Wie bereits oben ausgeführt, handelt es sich bei den beiden Unternehmen um nicht miteinander vergleichbare Betriebstypen, zumal sich auch das tägliche Geschäft in der Abwicklung eines internationalen Großhotels mit Ferienwohnung völlig anders darstellt als die Leitung eines regionalen Familienbetriebes. Denn sowohl im Hinblick auf die Größenunterschiede der beiden Hotels, die unterschiedlichen Urlaubsgäste, die landesspezifischen Unterschiede und auch die Landessprache bedarf es zweifellos einer anderen Organisation, um den Wünschen der jeweiligen Urlaubsgäste gerecht zu werden.

Ebenfalls zu betonen ist an dieser Stelle, dass der Bw. selbst vorgebracht hat, kein Wort Hebräisch zu verstehen oder zu lesen. Damit allerdings erscheint die Absicht des Bw., die tägliche Abwicklung des Hotelbetriebes in Israel zu übernehmen, als unrealistisch, zumal für den Berufungssenat nicht nachvollziehbar ist, wie es möglich sein soll, ein internationales Großhotel mit Time-Sharing-Wohnungen in Eilat erfolgreich zu leiten, ohne die Landessprache Israels zu beherrschen. Schließlich erfordert die operative Funktion eines Hotelleiters viele Verhandlungen mit anderen Unternehmen vor Ort, wofür das Beherrschen der Landessprache wohl eine Grundvoraussetzung darstellt.

Auch das weitere Vorbringen des Bw., wonach die gegenseitige Förderung der beiden Hotels in Form von Kombinationsangeboten dergestalt geplant gewesen sei, dass bei gemeinsamer Buchung sowohl des Hotels in Eilat als auch des Hotels H durch gekuppelte Vermarktung das Angebot der Übernachtung im Hotel H attraktiver gemacht worden wäre, verlässt die Behauptungsebene nicht, zumal der Bw. auch keine seine Vorstellungen dokumentierenden Unterlagen vorgelegt hat.

Im Hinblick auf die oben dargestellten Unterschiede der beiden Unternehmen mit unterschiedlicher Zielgruppe kann wohl nicht grundsätzlich davon ausgegangen werden kann, dass Besucher des Einzelunternehmens des Bw. in M an einer Reise nach Eilat und einem Aufenthalt im Hotel SS interessiert sind und umgekehrt. Die Wahrscheinlichkeit an einem derartigen Interesse entspricht in etwa dem Ergebnis einer im Rahmen einer Postwurfsendung erfolgten Werbung für das Hotel in Eilat.

Das Vorbringen des Bw., wonach in Eilat die Eröffnung eines österreichischen Ladens mit einer eigenen Zeitung beabsichtigt gewesen sei, in welchem das Hotel H in Kombinationsangeboten beworben und vermarktet hätte werden sollen, ist eine reine Absichtserklärung, die durch nichts belegt wurde. Sofern der Bw. auf handschriftliche Bemerkungen verweist, die laut seinem Vorbringen auf einem israelischen Block mit gelben Linien stichwortartig seine ganzen Wünsche zusammengefasst hätten und noch aus dem Jahr 1996 stammten und in einem gesondert aufbewahrten Sack aufgehoben worden sein, stellt dies keinen geeigneten Beweis dar.

Welche Synergie-Effekte ausgenutzt hätten werden sollen bzw. welche marktstrategischen Überlegungen darüber hinaus die Förderung des Betriebszweckes der beiden unterschiedlichen Betriebe hätten belegen sollen, wurde seitens des Bw. nicht nachvollziehbar dargelegt.

Angesichts der dargestellten Gründe und infolge des Umstandes, dass der Bw. trotz Aufforderung nicht dargelegt hat, welches konkrete Know-how er aus seiner langjährigen

Erfahrung mit der Leitung eines lokalen Familienbetriebes in die operative Führung und tägliche Abwicklung eines internationalen Großhotels einbringen hätte können, kann der Berufungssenat die bloße Möglichkeit einer **gegenseitigen wirtschaftlichen Förderung** bzw. Ergänzung der beiden Betriebe nicht erkennen.

Des Weiteren hat der Bw. der Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates, ein schriftliches Konzept (Managementvertrag oder Businessplan) über die erwarteten wirtschaftlichen Beziehungen zwischen diesen beiden Hotels vorzulegen, nicht entsprochen. Das Vorbringen des Bw., wonach nicht mehr alle Unterlagen vorhanden seien, zumal zum Zeitpunkt der Einbringung der Berufung die Aufbewahrungsverpflichtung bereits abgelaufen gewesen sei, ist insofern nicht zielführend, als den Bw. im Hinblick auf sein Vorbringen die Nachweispflicht bzw. – nicht zuletzt im Hinblick auf den Auslandssachverhalt – auch die Beweisvorsorgepflicht trifft.

Fest steht, dass es im gegenständlichen Fall zu keinen wirtschaftlichen Beziehungen zwischen dem Hotel-Restaurant H in Österreich und der X Ltd. gekommen ist, da die Absicht des Bw. betreffend die Leitung des Hotels SS wegen Insolvenz der israelischen Firmen nie in die Realität umgesetzt werden konnte.

Wie bereits oben ausgeführt, kann der Berufungssenat aber auch bei erfolgreicher Umsetzung der Pläne keine gegenseitige wirtschaftliche Förderung der beiden Unternehmen erkennen, da die vom Bw. ausgedrückte Absicht zur Leitung des Hotel Ressorts infolge seines Know-hows für eine wirtschaftliche Verflechtung der beiden Betriebe nicht ausgereicht hätte und darüber hinaus die Absicht der gekuppelten Vermarktung der beiden Unternehmen (Kombinationsangebote) weder nachgewiesen werden konnte noch nach der Lebenserfahrung und Verkehrsauffassung glaubhaft erscheint.

Sofern der Bw. ausführt, dass er infolge der von ihm angestellten Berechnungen einer Rendite von 8% bereits zum Investitionszeitpunkt zu Recht davon ausgegangen sei, die Beteiligung zu einem erheblich höheren Wert als zum Investitionszeitpunkt zuzüglich der anfallenden Finanzierungskosten veräußern zu können, ist festzustellen, dass dieser Einwand eine reine Behauptung darstellt, die durch nichts bewiesen wurde. Der Umstand, dass der Bw. auf vier Seiten Aktennotizen berechnet habe, dass er von einem Gewinn und von der Möglichkeit, einen Nettogewinn vorab zu erzielen, ausgegangen sei, sagt nichts darüber aus, ob diese Rendite tatsächlich zu erzielen gewesen wäre bzw. ob die Beteiligung später zu einem höheren Wert zu veräußern gewesen wäre.

Abschließend ist noch zu bemerken, dass der Bw. lediglich an der X Ltd., einer Besitzgesellschaft, beteiligt ist, welche ihrerseits an der Z Ltd. und diese wiederum an der D

Ltd. beteiligt ist und die weitere Beteiligung am Hotel SS die Planungsphase infolge Eröffnung der Insolvenzverfahren nicht verlassen hat. Die Beteiligung des Bw. stellt sich somit als eine lediglich mittelbare Beteiligung am Hotel SS dar, was die weitere Frage aufwirft, ob die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft tatsächlich auf einem vergleichbaren Wirtschaftsgebiet liegt oder nur in einer weiteren Beteiligung besteht.

Insgesamt waren daher im gegenständlichen Fall auf Grund der gegebenen Sachverhaltslage keine Gründe ersichtlich, die die Annahme von notwendigem Betriebsvermögen gerechtfertigt hätten. Eine Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen stand schon allein mangels Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG nicht im Raum, sodass die Zuordnung der Beteiligung zum Privatvermögen die Folge war.

Mangels Qualifikation der Beteiligung des Bw. an der X Ltd. als notwendiges Betriebsvermögen des Hotel-Restaurants H waren die Finanzierungsaufwendungen (Bank- und Darlehenszinsen) im Zusammenhang mit der Anschaffung der Auslandsbeteiligung nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Soweit in der Berufung eine allfällige Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen anklingt, bleibt festzuhalten, dass der Bw. nicht dargestellt hat, inwiefern sich im Hinblick auf seine Beteiligung anhand objektiver Umstände eine Gesamtüberschusserzielungsabsicht in realistischer Weise nachvollziehen lässt. Vielmehr wurde in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass der Bw. selbst mittlerweile jegliche Hoffnung aufgegeben habe, noch positive Einkünfte zu erwirtschaften. Unter diesem Aspekt kommt aber auch außerhalb der betrieblichen Einkünfte eine Berücksichtigung von Werbungskosten nicht in Betracht.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (2002)

Wien, am 14. November 2011