



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch E&Y, vom 11. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 2. September 2003 betreffend Körperschaftsteuer 2000 sowie Körperschaftsteuer 2001 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide hinsichtlich der Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 bzw. 2001 werden abgeändert.

Die Körperschaftsteuer beträgt:

2000: EUR 165,732,21 (ATS 2.280.525,00)

2001: EUR 598.339,18.

Die Bemessungsgrundlagen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Aufgrund der bei der Berufungswerberin (Bw.) für die Jahre 1999 – 2001 durchgeführten Betriebsprüfung wurden Feststellungen getroffen, wodurch es zur Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2000 und 2001 gekommen ist.

Die Bw. erhob gegen die in der Folge ergangenen Bescheide zur Körperschaftsteuer 2000 bzw. 2001 das Rechtsmittel der Berufung. Die aus der Bp resultierenden Feststellungen und Abänderungen blieben unbestritten; es wurde jedoch im nunmehr offenen Verfahren *erstmalig* die Berücksichtigung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung gem. § 11 EStG für die

Jahre 2000 und 2001 beantragt.

Die Bw. übermittelte gleichzeitig mit der Berufung die Berechnungsunterlagen sowie die diesbezüglichen Evidenzkonten. Für das Jahr 2000 ergebe sich eine Betriebsausgabe in Höhe von EUR 6.710,96; für das Jahr 2001 ergebe sich ein Betrag von EUR 23.987,05.

Die Zulässigkeit der Geltendmachung wurde mit dem in der gesetzlichen Bestimmung des § 11 EStG diesbezüglich enthaltenen Wahlrechts begründet. Nach dessen ausdrücklichem Wortlaut könne die Betriebsausgabe der Eigenkapitalzuwachsverzinsung bilanziell aber auch außerbilanzmäßig geltend gemacht werden. Ein Antrag auf außerbilanzmäßige Berücksichtigung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung entspräche somit den Vorschriften des § 11 EStG.

Die Bw. argumentierte u. a., dass im vorliegenden Fall nicht von einer Bilanzänderung auszugehen sei, da diese begrifflich iSd § 4 Abs 2 EStG nur bei Änderung der bzw. Aufnahme in die Bilanz vorliegen könne. Die Regeln der Bilanzänderung seien somit nur für bilanzmäßig geltend gemachte Betriebsausgaben gültig. Sie könnten nicht auf Betriebsausgaben angewendet werden, die ausschließlich in der Steuererklärung geltend gemacht werden.

Im Zusammenhang mit der Eigenkapitalzuwachsverzinsung laute die entsprechende Regelung der EStR (Rz 3843) wie folgt: *„Eine nachträgliche Änderung einer bereits vorgenommenen Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses seitens des Steuerpflichtigen ist, wenn die Zinsen außerbilanzmäßig abgesetzt werden nur unter analoger Anwendung der Voraussetzungen für eine Bilanzänderung zulässig.“* Somit sei auch nach Ansicht des BMF eine Anwendbarkeit der Bestimmung zur Bilanzänderung nur analog möglich.

Bei einer erstmaligen Geltendmachung könne aber jedenfalls ein außerbilanzieller Ansatz gewählt werden. Es sei also niemand gehindert, nachträglich die Eigenkapitalverzinsung bis zur Rechtskraft der Veranlagung geltend zu machen. In den EStR sei explizit festgehalten, dass eine *nachträgliche Änderung* einer bereits vorgenommenen Verzinsung (bei außerbilanzmäßiger Absetzung der Zinsen) nur unter analoger Anwendung der Bilanzänderung zulässig sei. Die EStR enthielten nichts über die erstmalige Geltendmachung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung. Die erstmalige außerbilanzmäßige Geltendmachung der Verzinsung sei somit nicht durch die Erfordernisse der Bilanzänderung beschränkt.

Des Weiteren verwies die Bw. auf das Fehlen eines Neuerungsverbotes, da iSd § 115 Abs 4 BAO beispielsweise auch verspätet eingereichte Abgabenerklärungen bei der Entscheidung zu berücksichtigen seien. Es sei auch zulässig erstmals in der Berufung Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend zu machen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, Anm. 25 zu § 115). Dies müsse daher auch auf § 11 EStG zutreffen, da ausdrücklich eine Betriebsausgabe und kein Freibetrag vorgesehen sei. Der Antrag auf Berücksichtigung der

Eigenkapitalzuwachsverzinsung sei daher nach Erachten der Bw. grundsätzlich zu berücksichtigen.

In der Stellungnahme zur Berufung hielt die Bp fest, dass die Bw. während des Bp-Verfahrens die Eigenkapitalzuwachsverzinsung nicht beantragt habe und vermeinte, dass eine erstmalige Geltendmachung der Verzinsung nur unter Anwendung der Voraussetzungen für eine Bilanzänderung zulässig sei. Es sei dem Antrag - nach Ansicht der Bp - nicht zu folgen, da darin ein Antrag auf Bilanzänderung erblickt werde, der wirtschaftlich unbegründet sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Durch die Steuerreform 2000 wurde, mit dem Hintergrund der Förderung der Eigenkapitalbildung, die Möglichkeit der Geltendmachung einer fiktiven Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses als Betriebsausgabe geschaffen.

Gem. **§ 11 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 106/1999** können Steuerpflichtige, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, die angemessene Verzinsung des in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen betrieblichen Eigenkapitalzuwachses – auch außerbilanzmäßig – als Betriebsausgaben abziehen. Der abgezogene Betrag ist als Sondergewinn anzusetzen, wobei sich die Besteuerung des Sondergewinnes nach § 37 Abs 8 leg cit richtet. Diese Bestimmung ist erstmalig ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden. Anwendungsvoraussetzung ist, dass ein Eigenkapital-Evidenzkonto eingerichtet ist. Ändern sich die Grundlagen für die Ermittlung des gewichteten durchschnittlichen Jahresstandes im abgabenrechtlichen Verfahren, ist ein berichtigtes Eigenkapital-Evidenzkonto aufzustellen. Änderungen wie z. B. durch Betriebsprüfungen sind im berichtigten Eigenkapitalkonto zu berücksichtigen. Die Eigenkapitalzuwachsverzinsung kann wahlweise in Anspruch genommen werden. Das Wahlrecht kann unabhängig von der Inanspruchnahme in früheren Jahren ausgeübt werden. Weiters kann die Berücksichtigung der Verzinsung wahlweise in der Bilanz oder außerbilanzmäßig erfolgen.

Gem. **§ 115 Abs 4 BAO** hat die Abgabenbehörde, solange sie nicht entschieden hat, auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen. Aufgrund des demnach fehlenden Neuerungsverbotes ist es z. B. auch zulässig, erstmals in der Berufung Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend zu machen. Gem. **§ 280 BAO** ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, bei der Berufungsentscheidung Bedacht zu nehmen.

Im gegenständlichen Fall beantragt die Bw. nach Wiederaufnahme des Verfahrens infolge einer Bp im Rechtsmittelweg erstmalig die außerbilanzmäßige Berücksichtigung der

Eigenkapitalzuwachsverzinsung als Betriebsausgabe und legt auch die entsprechenden Berechnungsunterlagen vor. Sie nimmt damit die ihr aufgrund § 11 EStG grundsätzlich zustehende Möglichkeit der Geltendmachung der Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses sowie das Wahlrecht auf außerbilanzmäßige Berücksichtigung dieser Betriebsausgabe wahr.

Nach dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung wird die Eigenkapitalzuwachsverzinsung als Betriebsausgabe definiert, sodass grundsätzlich iSd § 115 Abs 4 BAO sowie aufgrund § 280 BAO auch noch im Berufungsverfahren dieser Antrag zu prüfen ist. Weder der Umstand, dass die Bw. den Antrag nicht schon im Rahmen der Vorlage der Steuererklärung gestellt hat, noch die Unterlassung des Antrages im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens führen dazu, dass das grundsätzliche Antragsrecht als verwirkt zu beurteilen ist.

Zu prüfen ist, ob die Bw. die für die Berücksichtigung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung gesetzmäßig erforderlichen Anwendungsvoraussetzungen erfüllt. Das ist insofern der Fall, als die Bw. das der Berechnung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung zugrunde liegende Eigenkapital-Evidenzkonto für die Jahre 2000 und 2001 vorlegt. Das Konto entspricht im Aufbau und hinsichtlich der Berechnung den gesetzlich geforderten Bestimmungen. Der Beobachtungszeitraum umfaßt die Eigenkapitalstände bis zum 1.1.1998 zurück. Die durch die Bp entstandenen Änderungen sind berücksichtigt. Es wurde der jährlich jeweils durch Verordnung festgesetzte angemessene Zinssatz in Anwendung gebracht.

Den Einwendungen der Bp, die in diesem Antrag einen Antrag auf Bilanzänderung erblickt und eine *erstmalige* Geltendmachung der Verzinsung nur unter Anwendung der Voraussetzungen für eine Bilanzänderung als zulässig betrachtet, ist nicht zu folgen. Inhaltlich scheint die Bp dabei den Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien (Rz. 3843) zu folgen. Diese beziehen sich jedoch auf die Vorgehensweise in Verbindung mit *nachträglichen Änderungen einer bereits geltend gemachten* Eigenkapitalzuwachsverzinsung und einer analogen Anwendung der Bilanzänderung in Verbindung mit einer außerbilanzmäßigen Berücksichtigung.

Im Fall der Bw. ist daraus jedoch aufgrund der hier gegebenen erstmaligen Geltendmachung und somit mangels einer Änderung nichts zu gewinnen.

Da in den anzuwendenden verfahrensrechtlichen Bestimmungen kein Neuerungsverbot enthalten ist und die Bw. mit ihrem Antrag die gesetzmäßig erforderlichen Anwendungsvoraussetzungen im Hinblick auf § 11 EStG erfüllt, werden die Betriebsausgaben aus dem Titel der Eigenkapitalzuwachsverzinsung antragsgemäß in den Jahren 2000 bzw. 2001 außerbilanzmäßig berücksichtigt.

Die Beträge in Höhe von EUR 6.710,96 bzw. 23.987,05 werden im Jahr 2000 bzw. 2001 als Betriebsausgabe in Abzug gebracht und gleichzeitig als Sondergewinn versteuert.

Der Berufung wird stattgegeben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 17. Februar 2005