



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des ABZ, Kaufmann, geb. 1955, Wien, vom 27. Dezember 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch Eckhard Mold, vom 28. November 2001 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Nachdem der Bw. die Steuerklärungen des Jahres 2000 am 2.4.2001 abgegeben hat übermittelte er am 8.6.2001 berichtigte Steuererklärungen. Im Zeitraum vom 2.8.2001-1.10.2001 fand eine **Betriebsprüfung** statt, aufgrund deren Feststellungen das Finanzamt am 28.11.2001 einen **Einkommensteuerbescheid** erließ.

In der Bescheidsbegründung, dem Betriebsprüfungsbericht, führte die Betriebsprüfung u.a. aus, dass

- bei der Berechnung der (erstmal in der berichtigten Bilanz erklärten) **Eigenkapitalzuwachsverzinsung** einige Fehler festgestellt worden seien, sodass eine Neuberechnung eine Eigenkapitalreduzierung aufgrund der hohen Einnahmen ergäbe. Außerdem ergäbe eine etwaige Verzinsung nur insofern einen Steuervorteil, als die errechneten, angemessenen EK-Zinsen zum Fixsteuersatz mit 25 % endbesteuert wären, weshalb die Zinsen wieder dem Kapital hinzugerechnet würden.
- Bei der **Geschäftsrenovierung** seien gleichzeitig aneinandergrenzende kleinere Einheiten, von welchen eine bislang als Lager Verwendung gefunden habe,

zusammengelegt worden, so dass Herstellungsaufwand vorliege. Ein solcher sei aber auf die Restnutzungsdauer verteilt anzusetzen. Da das Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden sei, erfolge die Verteilung auf 10 Jahre. Die im Jahr 2000 anzusetzende Halbjahresafa betrage daher 10.015,- öS.

Gegen diese Feststellungen wandte sich der Bw. in seiner **Berufung** mit der Begründung,

- dass lt. Bilanz der **Eigenkapitalzuwachs** des Jahres 2000 1.872.582,98 öS betragen habe. Bei der Berechnung der Zinsen sei - infolge auflaufenden Zuwachses - vom halben Zuwachs ausgegangen worden.
- Im Zuge der Sanierungsarbeiten sei das Lager mit der bereits vorher als Geschäftsraum verwendeten Räumlichkeit zusammengelegt worden. Aus diesem Grund sei kein neues Wirtschaftsgut entstanden, sodass Instandhaltungsaufwand vorläge.

In der zu dem Berufungsvorbringen abgegebenen **Stellungnahme** führte die Betriebsprüfung wiederholend aus, dass

- bei der Berechnung der Bemessungsgrundlagen für die Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses ein Fehler unterlaufen sei, da der Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres in die Bemessungsgrundlage zum 31.12.2000 miteingerechnet worden sei.

Bemessungsgrundlage sei der Eigenkapitalzuwachs im laufenden Wirtschaftsjahr. Dieser ergäbe sich aus dem Vergleich des gewichteten durchschnittlichen steuerlichen Eigenkapitalstandes dieses Jahres mit dem gewichteten durchschnittlichen steuerlichen Eigenkapitalständen in den vergangenen Jahren. Maßgeblich sei der Stand jenes Vorjahres, in dem der höchste Durchschnittstand seit Beginn des Betriebes, längstens aber innerhalb der letzten 7 Wirtschaftsjahre aufgetreten sei; Wirtschaftsjahre die vor dem 1.1.1998 geendet hätten blieben unberücksichtigt. Eine Eigenkapitalverzinsung sei nur hinsichtlich jenes Zuwachses möglich, der den höchsten Jahresdurchschnittsstand im 7-jährigen Beobachtungszeitraum übersteige.

Das Führen eines Eigenkapitalkontos sei somit materiellrechtliche Voraussetzung für den Abzug und habe dieses folgenden Inhalt aufzuweisen: Anfangsbestand; Zu- und Abgänge; Endbestand; die Berechnung und das Ergebnis des gewichteten durchschnittlichen Jahresstandes des laufenden Wirtschaftsjahres und die Jahresstände der vorangegangenen Wirtschaftsjahre.

Die Vorlage der Eigenkapitalkonten wäre somit notwendig.

- Bei den Renovierungsarbeiten sei ein Lagerraum, der sich neben dem im Betrieb befindlichen Verkaufsraum befunden habe, durch Abriss von Zwischenwänden mit diesem zusammengelegt worden. Weiters sei auch die Fassade und das Portal umgestaltet worden. Insgesamt sei somit ein neuer Geschäftsraum, somit ein anderes Wirtschaftsgut entstanden.

Obwohl der Bw. aufgefordert wurde das Eigenkapitalkonto vorzulegen kam er diesen Ersuchen nicht nach. In seiner **Gegenäußerung** brachte er vor, dass er

- seinen Gewinn durch doppelte Buchführung ermittle. Das Eigenkapital habe per 31.12.1998 16.407,- öS, und per 31.12.1999 132.319,32 öS betragen. Aufgrund des guten Ergebnisses des Jahres 2000 sei sein Eigenkapital bis zum 31.12.2000 auf 2.004.902,30 öS angewachsen. Da der Anstieg kontinuierlich erfolgt sei, sei er bei der Berechnung vom halben Zuwachs ausgegangen und habe diesen mit 4,9 % verzinst.
- Die Renovierung des Lagerraums habe unterschiedliche Arbeiten umfasst. Die Adaptierung des Lagerraums, die Entfernung der Trennwände, die Neugestaltung von Fassade und Portal, die Sanierung von Fußboden und Wänden. Es sei somit kein neues Wirtschaftsgut entstanden, sondern es läge Erhaltungsaufwand vor. Würde man die Ansicht des Finanzamtes teilen, dass durch Zusammenlegung der beiden Räume zu einem neuen Geschäftslokal ein neues Wirtschaftsgut entstanden sei, so hätten jedenfalls jedoch nur die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen aktiviert werden dürfen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt dahingehend,

- dass gem. § 11 EStG Steuerpflichtige die angemessene Verzinsung des in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen betrieblichen Eigenkapitalzuwachses als Betriebsausgabe abziehen könne. Die Voraussetzungen seien in § 11 Abs. 1 Z 1-7 EStG geregelt, worunter auch die Einrichtung eines Eigenkapitalevidenzkontos, als materielle Anwendungsvoraussetzung, falle. Dieses sei jedoch trotz wiederholter Aufforderungen nicht vorgelegt worden.
- Das gemietete Geschäftslokal sei durch Zusammenlegung des ursprünglichen Lokals mit Lagerräumlichkeiten vergrößert worden indem Zwischenwände entfernt, das Portal erneuert und der Verkaufsraum neu gestaltet worden sei. Ein derartiger Umbau stelle eine Generalsanierung dar, somit einen Aufwand, der über den laufenden Erhaltungsaufwand hinausgehe und sei daher als Herstellungsaufwand zu qualifizieren. Nach der Rechtsprechung VwGH (1281/74, 994/80, 89/14/0248) seien auch Aufwendungen die im Zusammenhang mit Herstellungsaufwand stünden und nicht

einwandfrei dem Erhaltungsaufwand zugerechnet werden könnten, zur Gänze als Herstellungsaufwand zu qualifizieren.

Im, am 14.10.2002 eingebrachten, **Vorlageantrag** verwies der Bw. auf sein bisheriges Berufungsbegehren und führte zusätzlich aus, dass die Einrichtung eines Evidenzkontos schon deshalb nicht möglich gewesen sei, weil nur zum Jahresultimo eine Inventur gemacht würde und Zwischeninventuren eine wesentliche Grundlage für Zwischenergebnisse seien, was jedoch unrealistisch sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eigenkapitalzuwachs:

§ 11. (1) Steuerpflichtige, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können die angemessene Verzinsung des in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen betrieblichen Eigenkapitalzuwachses – auch außerbilanzmäßig – als Betriebsausgabe abziehen. Der abgezogene Betrag ist als Sondergewinn anzusetzen. Die Besteuerung des Sondergewinnes richtet sich nach § 37 Abs. 8. Bei der Verzinsung gelten folgende Bestimmungen:

1. Der zu verzinsende Eigenkapitalzuwachs ergibt sich aus jenem Betrag, um den der gewichtete durchschnittliche Eigenkapitalstand des laufenden Wirtschaftsjahres den höchsten gewichteten durchschnittlichen Eigenkapitalstand eines vorangegangenen Wirtschaftsjahres übersteigt. Dabei ist der höchste gewichtete durchschnittliche Eigenkapitalstand innerhalb des Beobachtungszeitraumes maßgeblich. Der Beobachtungszeitraum umfasst den Zeitraum ab Beginn des Betriebes, längstens jedoch den Zeitraum der letzten sieben Wirtschaftsjahre vor jenem Wirtschaftsjahr, in dem der Betriebsausgabenabzug geltend gemacht wird. Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 1998 geendet haben, sind nicht zu berücksichtigen.
2. Der gewichtete durchschnittliche Eigenkapitalstand eines Wirtschaftsjahres ist die Summe der an jedem Kalendertag bestehenden Eigenkapitalstände geteilt durch die Zahl der Kalendertage des Wirtschaftsjahres.
3. Als Eigenkapitalstand am Beginn des Wirtschaftsjahres gilt das steuerlich maßgebende Eigenkapital am Ende des Vorjahres (ohne Jahresgewinn oder -verlust) laut dem Eigenkapital-Evidenzkonto. Bei Eröffnung oder entgeltlichem Erwerb eines Betriebes ist von einem Eigenkapitalstand von Null auszugehen.
4. Der Eigenkapitalstand im Sinne der Z 3 wird erhöht durch Zugänge und vermindert durch Abgänge:

- a) Als Zugänge gelten alle Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 sowie alle Vermögensmehrungen im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und zum Beginn des Wirtschaftsjahres der steuerpflichtige Gewinn des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.
- b) Als Abgänge gelten alle Entnahmen im Sinne des § 4 Abs. 1 sowie alle Vermögensminderungen im Sinne des § 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und zum Beginn des Wirtschaftsjahres der steuerlich zu berücksichtigende Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.
- c)

5. Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug ist, dass ein Eigenkapital-Evidenzkonto eingerichtet ist. Dieses hat den Anfangsstand, die Zu- und Abgänge (Z 4), den Endstand und den Betrag sowie die Berechnung des gewichteten durchschnittlichen Jahresstands des Wirtschaftsjahres, für das der Betriebsausgabenabzug geltend gemacht wird, zu umfassen. Weiters ist der entsprechende Jahresstand der vorangegangenen Wirtschaftsjahre seit dem Beginn des Betriebes, längstens aber für den Zeitraum im Sinne der Z 1 letzter Satz, auszuweisen. Ändern sich die Grundlagen für die Ermittlung des gewichteten durchschnittlichen Jahresstands, so ist ein berichtigtes Eigenkapital-Evidenzkonto aufzustellen.

6. Der im Wirtschaftsjahr eintretende Eigenkapitalzuwachs (Z 1 bis 5) ist angemessen zu verzinsen

7.

Wie schon seitens der Betriebsprüfung und auch in der Berufungsvorentscheidung ausführlich dargelegt (die beide zum Inhalt dieser Berufungsentscheidung erklärt werden) und wie vom Bw. selbst im Vorlageantrag bestätigt, ist der Bw. seiner Verpflichtung zur Führung eines Eigenkapitalevidenzkontos nicht nachgekommen. Seine „Schätzung“ des Eigenkapitalzuwachses entspricht somit keineswegs den gesetzlichen Vorgaben. Aufgrund des Fehlens der essentialia negoti war die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Herstellungsaufwand

Erhaltungsaufwand (Instandhaltungsaufwand) liegt vor, wenn lediglich unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden oder es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes kommt. Zu den Instandhaltungsaufwendungen zählen beispielsweise Aufwendungen für laufende Wartungsarbeiten und nicht jährlich anfallende Reparaturen (Ausmalen oder Ausbesserungsarbeiten eines beschädigten Fußbodens). Die vom Bw. durchgeführten Arbeiten sind jedoch keinesfalls unter diesem Begriff zu subsumieren.

Es stellt sich somit grundsätzlich die Frage, ob Instandsetzungsaufwand, der auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben werden kann, oder Herstellungsaufwand, der auf die Restnutzungsdauer zu verteilen ist, vorliegt.

Instandsetzungsarbeiten sind insbesondere Austauscharbeiten, wie zum Beispiel das Ersetzen eines Wirtschaftsgutes durch ein anderes, gleichwertiges.

Herstellungsaufwand liegt vor, wenn Wohnungen oder Räume zusammengelegt werden oder Türen, Fenster und/ oder Wände ausgetauscht oder versetzt werden

Auch wenn der UFS die Ansicht vertritt, dass wie bereits das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat, Herstellungsaufwand vorliegt, ist diese Unterscheidung im Berufungsfall für den Bw insofern ohne Bedeutung, als die Betriebsprüfung eine Restnutzungsdauer von 10 Jahren unterstellte und sich somit für den Bw. keine steuerlichen Auswirkungen (auch bei einer Trennung in Instandsetzungs- und Herstellungsaufwand) ergeben würden.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 19. April 2006