



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HP, H, O, vertreten durch Mag. HR, Steuerberater, F,K, vom 18. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 1. April 2011 betreffend **Einkommensteuer 2009** entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
	Einkommen	69.328,14 €	Einkommensteuer	20.690,42 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				20.690,42 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet, zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) bezieht seit 2001 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Den jährlichen Gewinn ermittelt er durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Einen Teil seines im Jahr 2002 zu einem Drittel erworbenen Gebäudes nutzt er für betriebliche Zwecke. Dieser betrieblich genutzte Gebäudeteil wurde vom vormaligen steuerlichen Vertreter des Bw's mit einem Drittel (33,3%) bemessen und in diesem Ausmaß in der Bilanz als Betriebsvermögen ausgewiesen.

Anlässlich einer im Jahr 2010 durchgeführten **Betriebsprüfung** betreffend die Jahre 2006 bis 2008 wurde der betriebliche Anteil – einvernehmlich mit dem Bw – vom Prüfer insofern berichtigt, als dieser nach entsprechender Zuordnung der betrieblich genutzten Räumlichkeiten mit 19,4% bemessen wurde. Der jährliche Betrag aus dem Titel der Absetzung für Abnutzung wurde für die Jahre 2006 bis 2008 dementsprechend reduziert (siehe BP-Bericht vom 9. September 2010).

Im **Jahresabschluss zum 31.12.2009** – eingereicht beim Finanzamt am 21. Oktober 2010 – wurde der Bilanzansatz für "Betriebs- und Geschäftsgebäude" gegenüber dem zum 31.12.2008 ausgewiesenen Bilanzansatz in Höhe von 51.484,07 € nunmehr mit "Null" ausgewiesen.

Die **Entwicklung des Kontos "Eigenkapital" zwischen 1. Jänner und 31. Dezember 2009** wurde, wie folgt, dargestellt (Beträge in Euro):

Stand 01.01.2009	191.220,35
Anpassung laut Außenprüfung (Entnahme Gebäudeanteil Nutzungsentnahme)	-51.484,07
Privatentnahmen 2009	-20.629,98
Private Versicherungen 2009	-829,47
Einkommensteuer Vorauszahlung 2009	-35.201,82
Einkommensteuer Guthaben 2007	10.281,04
Jahresgewinn 2009	<u>69.808,14</u>
Stand 31.12.2009	163.164,19

Auf einer Beilage (Steuerberechnung 2009/Zu versteuernde nicht entnommene Gewinne) wurde – unter Außerachtlassung des Betrages aus dem Titel der Anpassung laut Außenprüfung – ein **Eigenkapitalanstieg von 23.427,91 €** (Gewinn abzüglich Entnahmen) ausgewiesen.

Für das Jahr 2006 hatte der Bw eine begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11a EStG 1988 in Höhe von 37.818,38 € in Anspruch genommen; in den Jahren 2007 und 2008 war es zum Großteil zu einer Nachversteuerung aus diesem Titel gekommen.

Für das Jahr 2009 beantragte der Bw im Rahmen seiner auf elektronischem Wege am 15. Oktober 2010 eingereichten **Einkommensteuererklärung 2009** wiederum die begünstigte Besteuerung des nicht entnommenen Gewinnes in Höhe des oben ausgewiesenen Eigenkapitalanstieges in Höhe von 23.427,91 €.

Im **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 2. November 2010** wurde diese auch erklärungskonform berücksichtigt.

Der angeführte Bescheid wurde jedoch mit Bescheid vom **1. April 2011** gemäß **§ 299 BAO** aufgehoben und mit gleichem Datum abermals ein **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009** erlassen, im Rahmen welchen aufgrund der Eigenkapitalverminderung von 191.220,35 € auf 163.164,19 € eine begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne versagt und eine pauschale Nachversteuerung des begünstigt besteuerten Restbetrages aus dem Jahr 2006 gemäß § 11a iVm § 124b Z 154 EStG 1988 vorgenommen wurde.

Gegen diesen neuerlichen Einkommensteuerbescheid erhob der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 18. Mai 2011 **Berufung** und führte im Wesentlichen Folgendes aus:

Mit dem angeführten Bescheid sei die in KZ 793 der Einkommensteuererklärung 2009 beantragte Tarifbegünstigung gemäß § 11a EStG 1988 in Höhe von 23.427,91 € aufgehoben und eine Pauschalversteuerung gemäß § 11a Abs. 3 und 4 EStG 1988 in Höhe von 341,36 € vorgenommen worden.

Laut Bescheidbegründung stehe die begünstigte Besteuerung nicht zu, weil im Jahr 2009 das Eigenkapital gesunken sei. Das Absinken des Eigenkapitals sei aus dem Jahresabschluss entnommen worden. Die Darstellung der Entwicklung des Eigenkapitals gemäß § 11a (Beilage im Bericht des Jahresabschlusses 2009) sei nicht berücksichtigt worden.

Dieser Eigenkapitalabfall habe sich aber durch folgende Umstände ergeben, die nach Ansicht des Bw's nicht zum Absinken des Eigenkapitals gemäß § 11a EStG geführt hätten:

Im Zuge der letzten Betriebsprüfung über die Jahre 2006 bis 2008 sei festgestellt worden, dass der Anteil der betrieblich genutzten Fläche an der Gesamtfläche des in seinem Miteigentum befindlichen Gebäudes lediglich 19,4% und nicht – wie ursprünglich vom ehemaligen Steuerberater angesetzt – 33,3% betrage.

Aus diesem Grund sei im Jahresabschluss 2009 der Bilanzansatz des Betriebsvermögens dahingehend zu korrigieren gewesen, dass aufgrund der untergeordneten betrieblichen Nutzung der seinerzeit im Jahr 2002 bilanzierte Gebäudeteil zur Gänze in das Privatvermögen zu überführen bzw. aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen gewesen sei.

Grundsätzlich sei gemäß Rz 3860d (Beispiel 1) die Absenkung eines bisher im Betriebsvermögen befindlichen Gebäudeteils von bisher größer 20% (= anteiliges Betriebsvermögen) auf künftig kleiner 20% (= notwendiges Privatvermögen) als Entnahme im Sinne des § 11a zu berücksichtigen. Er (der Bw bzw. dessen steuerlicher Vertreter) verstehe dies so, dass es sich um eine Nutzungsänderung im Zeitablauf handeln müsse und nicht um eine Korrektur des Nutzungsanteils von Beginn der Nutzung an.

Im vorliegenden Fall stelle sich auch die Frage, zu welchem Zeitpunkt diese Entnahme

steuerlich vorzunehmen bzw. wirksam sei.

Gemäß Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung zur oben angeführten Prüfung sei das neue betriebliche Flächenausmaß schon über die Berechnung der AfA der Jahre 2006 bis 2008 berücksichtigt worden. Nach Ansicht des Bw's wäre daher die Einlage der betrieblichen Räume in das Betriebsvermögen ex tunc im Zeitpunkt der Einlage zu korrigieren gewesen bzw. zumindest zum Zeitpunkt der Änderung der Abschreibung, im vorliegenden Fall zumindest in der Eröffnungsbilanz für das Jahr 2006.

Somit sei die im Jahr 2009 bilanziell dargestellte Entnahme in Höhe von 51.484,07 € bei der Berechnung des Eigenkapitalstandes gemäß § 11a für das Jahr 2009 nicht zu berücksichtigen, da die erstmalige Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 11a EStG im Jahr 2006 vorgenommen worden sei.

Es werde daher die Gewährung der Tarifbegünstigung gemäß KZ 793 der Einkommensteuererklärung 2009 und Veranlagung laut ursprünglichem Bescheid ersucht.

Mit **Vorlagebericht** vom 5. Juli 2011 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Anlässlich einer persönlichen **Rücksprache** der zuständigen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates **mit dem Betriebsprüfer am 3. Mai 2013** bestätigte dieser, *dass die von ihm festgestellten Nutzungsverhältnisse (19,4% betrieblich anstatt 33,3%) vermutlich schon seit Beginn der Nutzung des Objektes, jedenfalls ab 2006 bestanden hätten, zumal keine baulichen Veränderungen ersichtlich gewesen wären.*

Dass die Anwendung der 20%-Grenze für die Bemessung der untergeordneten Bedeutung eines Gebäudeteiles im gegenständlichen Fall nicht sinnvoll gewesen wäre, sei niemals diskutiert worden, zumal auch kein Grund für ein Abweichen von dieser allgemeinen Zuordnungsregel ersichtlich gewesen sei.

In einer telefonischen **Stellungnahme vom 12. Juni 2013** stellte die Vertreterin der Amtspartei den vom Bw dargestellten und vom Betriebsprüfer bestätigten Sachverhalt außer Streit.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Streitpunkt:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war strittig, ob die Anpassung des Bilanzansatzes für "Betriebs- und Geschäftsgebäude" nach einer Betriebsprüfung eine bei der Berechnung des Eigenkapitalanstiegs gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigende Entnahme bewirkte.

II) Sachverhalt:

Aufgrund der Aktenlage und der vorliegenden Ermittlungsergebnisse wurde unstrittig folgender Sachverhalt festgestellt:

Der Bw bezieht seit 2001 Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermittelt den jährlichen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 durch Betriebsvermögensvergleich.

Der in der Bilanz ausgewiesene betrieblich genutzte Gebäudeteil war von seinem vormaligen steuerlichen Vertreter mit einem Drittel (33,3%) bemessen worden.

Anlässlich einer für die Jahre 2006 bis 2008 durchgeführten Betriebsprüfung wurde das Ausmaß der betrieblichen Nutzung aufgrund der festgestellten Nutzungsverhältnisse auf 19,4 % vermindert. Dieses Nutzungsausmaß bestand schon mit ziemlicher Sicherheit seit Beginn der Nutzung des Objektes im Jahr 2002, jedenfalls aber ab dem Jahr 2006 (Beginn des Prüfungszeitraumes).

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2009 machte der Bw für dieses Jahr letztmalig die begünstigte Besteuerung eines nicht entnommenen Gewinnes in Höhe des von ihm mit 23.427,91 € errechneten Eigenkapitalanstiegs geltend. Dieser Betrag ergab sich aus der Gegenüberstellung des bilanziellen Gewinnes 2009 in Höhe von 69.808,14 € und der Privatentnahmen 2009 in Höhe von 46.380,23 €. Bei der Ermittlung der Privatentnahmen laut Eigenkapitalkonto hatte der steuerliche Vertreter des Bw's den Betrag von 51.484,07 € außer Acht gelassen, weil sich dieser aus der Anpassung an die Ergebnisse der Betriebsprüfung insofern ergeben hatte, als der bisher im Betriebsvermögen gehaltene Gebäudeanteil (33,3%) aufgrund der festgestellten Nutzungsverhältnisse (19,4%) wegen dessen untergeordneter Bedeutung nicht mehr dem Betriebsvermögen zuzuordnen war.

Nach einer gemäß § 299 BAO erfolgten Aufhebung des ursprünglich erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheides 2009 versagte das Finanzamt allerdings im neuerlichen Einkommensteuerbescheid 2009 wegen der in der Bilanz unter Berücksichtigung des Anpassungsbetrages ausgewiesenen Eigenkapitalverminderung eine begünstigte Besteuerung. Vielmehr nahm es eine pauschale Nachversteuerung des noch aus dem Jahr 2006 bestehenden Restbetrages an nicht entnommenem Gewinn vor.

Dagegen ist die Berufung gerichtet. Der Bw beantragt eine Veranlagung laut ursprünglichem Bescheid.

II) Rechtliche Beurteilung:

1. Gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 können natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den **Gewinn**, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), **bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals**, höchstens jedoch 100.000 €, mit dem **ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1** versteuern (begünstigte Besteuerung). Der

Höchstbetrag von 100.000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der **Anstieg des Eigenkapitals** ergibt sich aus jenem **Betrag, um den der Gewinn**, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die **Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt**. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

Nach **Abs. 3 leg. cit.** ist dann, wenn in einem folgenden Wirtschaftsjahr das Eigenkapital in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes sinkt, insoweit eine Nachversteuerung vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs. 1 begünstigt besteuert worden ist. Die Nachversteuerung ist zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen. Die Nachversteuerung hat mit dem Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung zu erfolgen. Der Nachversteuerungsbetrag erhöht nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte.

Gemäß **§ 124b Z 154 EStG 1988** sind § 11a Abs. 1 und 2 **letztmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009** anzuwenden. Abweichend von § 11a Abs. 3 bis 6 kann bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 eine Nachversteuerung nach Maßgabe folgender Bestimmungen vorgenommen werden:

- Es werden sämtliche bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 begünstigt versteuerten Beträge, die noch nicht nachversteuert worden sind, mit einem Steuersatz von 10% nachversteuert.
- Erfolgt eine Nachversteuerung nach Teilstrich 1, sind § 11a Abs. 1 und 2 bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 und § 11a Abs. 3 bis 6 bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2010 und folgende Jahre nicht mehr anzuwenden.

2. Im gegenständlichen Fall machte der Bw für das Jahr 2009 letztmalig die begünstigte Besteuerung eines nicht entnommenen Gewinnes geltend, wobei er den Eigenkapitalanstieg im Ausmaß von 23.427,91 € unter Außerachtlassung jenes Betrages von 51.484,07 €, der sich aus der Korrektur des Bilanzansatzes "Betriebs- und Geschäftsgebäude", die aufgrund der Feststellungen des Betriebsprüfers wegen untergeordneter Nutzung notwendig geworden war, ergeben hatte.

Fest steht, dass dieser Bilanzansatz (Gebäudeanteil im Ausmaß von 33,3 %) mit ziemlicher Sicherheit schon seit Beginn der Nutzung, jedenfalls aber bereits seit Beginn des Prüfungszeitraumes – also ab dem Jahr 2006 – unrichtig gewesen war und sich insofern im Jahr 2009 keine tatsächliche Nutzungsänderung ergeben hatte.

3. Von streitgegenständlicher Bedeutung war im gegenständlichen Berufungsverfahren die Klärung der Frage, ob es sich bei jenem unter Punkt 2. beschriebenen Betrag, der zu einer

Verminderung des Eigenkapitals zum 31.12.2009 gegenüber dem 31.12.2008 geführt hatte, um eine Entnahme im Sinne des § 11a Abs. 1 EStG 1988 handelte.

4. Durch den in § 11a Abs. 1 vorletzter Satz EStG 1988 verwendeten Hinweis in Klammern auf § 4 Abs. 1 wird zum Ausdruck gebracht, dass der Begriff "**Entnahmen**" im einkommensteuerrechtlichen Sinn zu verstehen ist. Buchungstechnische Entnahmen bleiben unberücksichtigt. Entnahmen sind in § 4 Abs. 1 definiert als *alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter)*. Entnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinne sind, wie sich aus der beispielhaften Aufzählung in § 4 Abs. 1 ergibt, auch Nutzungsentnahmen (siehe *Doralt/Heinrich*, EStG¹², § 11a Tz 16).

5. Aufgrund der Ausführungen im vorigen Punkt steht fest, dass, um von Entnahmen sprechen zu können, tatsächlich nicht betrieblich veranlasste Abgänge von Werten vorliegen müssen; **buchungstechnische Entnahmen bleiben unberücksichtigt.**

Dass es sich bei dem strittigen Vorgang nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bloß um einen derartigen buchungstechnischen Vorgang handelte, wird im Folgenden darzustellen sein:

6. Gemäß **§ 4 Abs. 1 EStG 1988** *ist Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.*

Nach **§ 4 Abs. 2 EStG 1988** *muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Andere nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.*

7. Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich dem **Betriebsvermögen** zuzurechnen, wenn sie objektiv erkennbar dem Betrieb dienen (VwGH 7.10.2003, 2001/15/0025, unter Verweis auf VwGH 7.8.2001, 96/14/0150).

Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zum notwendigen Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen zählt, ist im Allgemeinen für das Wirtschaftsgut als Ganzes zu beantworten. Es ist entweder zur Gänze dem Betriebsvermögen oder zur Gänze dem Privatvermögen

zuzurechnen. Bei einer Liegenschaft bzw. bei einem **Gebäude** greift jedoch nach Schrifttum und Rechtsprechung eine **anteilmäßige Zurechnung** Platz. Das Gebäude ist, soweit es betrieblich genutzt wird, notwendiges Betriebsvermögen, und, soweit dies nicht der Fall ist, Privatvermögen. Dies gilt allerdings nicht, wenn ein entweder der betrieblichen oder der privaten Nutzung dienender Gebäudeteil im Verhältnis zum Gesamtgebäude nur von untergeordneter Bedeutung ist. In einem solchen Fall ist eine einheitliche Betrachtungsweise geboten: Dient der übrige Teil des Gebäudes betrieblichen Zwecken, dann stellt auch der untergeordnete, nicht betrieblich genutzte Teil notwendiges Betriebsvermögen dar; dient hingegen der übrige Teil privaten Zwecken, dann bildet auch der untergeordnete, betrieblich genutzte Teil ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens. **Untergeordnete Bedeutung** eines betrieblich genutzten Gebäudeteiles in einem sonst privaten Zwecken dienenden Gebäude unterstellt der Verwaltungsgerichtshof in der Regel dann, wenn die Nutzfläche des betrieblich genutzten Teiles **20% der Gesamtnutzfläche des Gebäudes nicht überschreitet** (VwGH 29.7.1997, 93/14/0062, unter Verweis auf VwGH 18.1.1983, 82/14/0100; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0133).

8. Im gegenständlichen Fall lag – wie von beiden Parteien des Berufungsverfahrens bestätigt – kein Grund vor, von der allgemeinen Zuordnungsregel zum Betriebs- bzw. Privatvermögen, vor allem was die 20%-Grenze bei der Bemessung der untergeordneten Bedeutung anlangt, abzuweichen.

Aufgrund der zitierten einhelligen Rechtsprechung, die auch in Lehre und Verwaltungspraxis unumstritten ist, verstieß somit im gegenständlichen Fall eine Zuordnung des nur in untergeordneter Weise betrieblich genutzten Gebäudeteiles zum notwendigen Betriebsvermögen zwingenden Grundsätzen des Einkommensteuerrechts, dies mit größter Wahrscheinlichkeit schon von Beginn der Nutzung an, jedenfalls aber ab 2006.

9. Wenn ein Steuerpflichtiger anders bilanziert hat, als er hätte bilanzieren müssen, sieht § 4 Abs. 2 EStG 1988 eine **Bilanzberichtigung** vor (VwGH 7.2.1990, 88/13/0241). Dadurch wird ein steuerlich unzulässiger Bilanzansatz durch einen steuerlich zulässigen ersetzt (*Zorn* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, 53. Lfg., 2012, § 4 Abs. 2 Tz 64, unter Verweis auf VwGH 30.7.2002, 96/14/0112).

Eine Bilanzberichtigung muss auch nach rechtskräftigem Abschluss der Steuerveranlagung für das Berichtungsjahr (zurück bis zur "Wurzel") vorgenommen werden. Sie hat allerdings für dieses Jahr, wenn die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die Beseitigung des Bescheides nicht gegeben sind, keine steuerliche Auswirkung (siehe aber Neufassung des Abs. 2 durch das AbgÄG 2012, wonach außerbücherliche Zu- und Abschläge im ersten nicht verjährten Veranlagungsjahr möglich sind). Wegen der "Bilanzidentität" (Übereinstimmung

von Schlussbilanz und nachfolgender Eröffnungsbilanz, Zweischneidigkeit der Bilanz) kann sich jedoch eine steuerliche Auswirkung in Folgejahren ergeben. Die Berichtigung des Fehlers erfolgt **"an der Wurzel"**, also in jener Bilanz, in welcher der Fehler (erstmalig) aufgetreten ist (*Zorn*, a.a.O., § 4 Abs. 2 Tz 75ff, unter Verweis auf VwGH 14.12.1993, 90/14/0034, u.a.).

10. Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass

- entweder im Falle des Ansatzes eines falschen Nutzungsanteiles von Anbeginn an der Gebäudeanteil nie in das Betriebsvermögen aufgenommen hätte werden und insofern nie eine Einlage bzw. Entnahme stattfinden hätte dürfen,
- oder im Falle der nachträglichen Nutzungsänderung ab 2006 eine Entnahme bereits in diesem Jahr stattfinden hätte müssen.

Sinkt nämlich die betriebliche Nutzung unter 20%, ist die gesamte Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen (*Marschner* in Jakom, EStG, 2010, § 4 Rz 170). Der Zeitpunkt der Entnahme richtet sich dabei nach dem Zeitpunkt des nach außen in Erscheinung tretenden Willensentschlusses (siehe VwGH 7.8.2001, 96/14/0150; *Marschner* in Jakom, a.a.O., § 4 Rz 121), der bei einer Nutzungsänderung durch das nach außen in Erscheinung tretende tatsächliche Verhalten anzunehmen ist.

11. In beiden Fällen wurde aber aus diesem Titel im Jahr 2009 tatsächlich keine Entnahme (weil kein tatsächlicher Abgang aus dem Betriebsvermögen!) getätigt bzw. kam es dadurch zu keiner tatsächlichen Änderung des Eigenkapitals in diesem Jahr.

Vielmehr handelte es sich bei dem Vorgang der Ausbuchung des Betriebsvermögens bloß um einen buchungstechnischen Vorgang, mit dem den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung getragen wurde. Im Falle einer untergeordneten Nutzung seit 2002 (von Anbeginn an) hätte das Betriebsvermögen nie um diesen Wert erhöht werden dürfen, im Falle einer späteren Nutzungsänderung wäre die Entnahme auch nach Ansicht des Prüfers des Finanzamtes schon zu Beginn des Jahres 2006 kapitalmindernd zu berücksichtigen gewesen.

12. Dies bedeutet, dass der Bw bei der Berechnung des Eigenkapitalanstiegs gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 den strittigen Betrag von 51.484,07 € beim Posten "Entnahmen" zu Recht außer Ansatz ließ.

Der Eigenkapitalanstieg in Höhe von 23.427,91 € wurde daher richtig ermittelt und war gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 antragsgemäß eine begünstigte Besteuerung des Gewinnes in diesem Ausmaß zu gewähren.

13. Der Berufung war folglich stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 14. Juni 2013