



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BS, vertreten durch Mag. Friedrich Baldinger, 1180 Wien, Ferrogasse 37, dieser vertreten durch Mag. Dieter Welbich, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Amtsdirektorin Elisabeth Gürschka, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997, nach den am 20. Oktober 2006 und am 16. Jänner 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlungen entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben für das Jahr 1995 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (in ATS und Euro) zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Für die Jahre 1996 und 1997 wird die Einkommensteuer mit je ATS -2.000,00 (€ -145,34) festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen für die Jahre 1996 und 1997 sind dem Ende des Bescheides zu entnehmen und bilden insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist Klinische Psychologin und Psychotherapeutin und erzielte als Einzelunternehmerin Einkünfte aus selbständiger Arbeit, nämlich aufgrund einer schriftstellerischen Tätigkeit, wobei sie die selbst geschaffenen Bücher in einem Eigenverlag herausbrachte (Lernmaterialien für Kinder mit Lernschwächen bzw. Teilleistungsschwächen),

aufgrund von Psychotherapie sowie aufgrund von Vortragstätigkeit. Sie betrachtete diese Tätigkeiten als eine Einheit, weil die eine Betätigung die andere fördere, und ermittelte demzufolge einen einheitlichen Gewinn auf Grundlage einer gemeinsamen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Infolge der mit Schriftsatz vom 12. August 1994 beantragten Eröffnung des Konkursverfahrens gemäß § 69 KO war am 16. August 1994 über das Vermögen der Bw der Konkurs eröffnet worden, welcher mit Beschluss des HG Wien vom 21. Juli 1998 nach rechtskräftiger Bestätigung des am 2. Dezember 1997 angenommenen Zwangsausgleiches gemäß § 157 Abs. 1 KO bei einer Quote von 20 % aufgehoben wurde.

Der Eigenverlag und die Ordination befanden sich vom November 1991 bis November 1993 in T-Gasse. Die auf die Betriebsobjekte entfallenden Miteigentumsanteile hatte die Bw mit Kaufvertrag vom 13. November 1991 um ATS. 5.200.000,00 erworben. Zum 1. Jänner 1995 ging die Bw von der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf jene nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 über und ermittelte gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1998 einen Übergangsverlust iHv ATS 3.153.936,69 (Vlg.-Akt, 1995/3), der zum Großteil auf eine Teilwertabschreibung für die Betriebsräume iHv ATS 2.900.000,00 entfiel. Der Übergangsverlust wurde wie folgt berechnet:

„Zuschläge:	ATS	ATS
Kundenforderungen		+ 60.320,44
Abschläge:		
Konkursverbindlichkeiten	- 249.523,94	
Lieferantenverbindlichkeiten	- 64.733,19	
Teilwertabschreibung (Ordinationsräume)	- 2.900.000,00	- 3.214.257,13
Übergangsverlust		- 3.153.936,69“
davon 1/7 1995 bis 2001		- 450.562,37

Bis zum Übergangszeitpunkt 1.1.1995 entwickelten sich laut Anlageverzeichnis die Buchwerte des Grundanteils und des Gebäudeanteiles der Ende des Jahres 1991 angeschafften Ordinationsräume wie folgt (FA-Akt 1993/32 und 1994/14):

<b>GRUND UND BODEN</b>	13.11.1991	23.12.1992 Zugang	3.2.1994 Zugang	BW bzw. AfA gesamt
Kaufpreis gesamt	5.200.000,00			
davon 10 % = Grundanteil	520.000,00			520.000,00
Zugang ATS 340.000,00, davon 10 %		+ 34.000,00		+ 34.000,00
Buchwert ab 23.12.1992				<b>554.000,00</b>
<b>GEBÄUDE</b>	13.11.1991	23.12.1992	3.2.1994	BW bzw. AfA gesamt
Kaufpreis gesamt	5.200.000,00			
davon 90 % = Gebäudeanteil	4.680.000,00			4.680.000,00
AfA 1991 für ein halbes Jahr (ND 50 J)	- 46.800,00			- 46.800,00
<b>Buchwert 31.12.1991</b>	<b>4.633.200,00</b>			<b>4.633.200,00</b>

(ND 49 J, AfA ATS 6.245,00) <i>AfA 1992</i>	- 93.600,00	306.000,00 - 3.122,00		+ 306.000,00 - 96.722,00
<b>Buchwert 31.12.1992</b>	<b>4.539.600,00</b>	<b>302.878,00</b>		<b>4.842.478,00</b>
<i>AfA 1993</i>	- 93.600,00	- 6.245,00		- 99.845,00
<b>Buchwert 31.12.1993</b>	<b>4.446.000,00</b>	<b>296.633,00</b>		<b>4.742.633,00</b>
(ND 47 J, AfA ATS 744,00) <i>AfA 1994</i>	- 93.600,00	- 6.245,00	34.964,33 - 744,33	+ 34.964,33 - 100.589,33
<b>Buchwert 31.12.1994 = 1.1.1995</b>	<b>4.352.400,00</b>	<b>290.388,00</b>	<b>34.220,00</b>	<b>4.677.008,00</b>

In der Vorhaltsbeantwortung vom 4. November 1998 (FA-Akt, Blatt 5/1997) wurde die Teilwertabschreibung mit einem überhöhten Kaufpreis begründet. Bereits im Jahr 1995 sei absehbar gewesen, dass bei einem Verkauf nicht einmal die Hälfte der Anschaffungskosten erzielbar sein werde. Anlässlich der Veräußerung der Liegenschaftsanteile im Mai 1997 sei weiters ein Veräußerungsverlust in Höhe von ATS 229.577,00 erzielt worden.

Aus den vorgelegten Verwaltungsakten ergibt sich dazu Folgendes:

Ab Beginn der Bilanzierung wurden die bis dorthin getrennt geführten Anlagekarteien Gebäude und Grund und Boden in ein Konto zusammengeführt und der Buchwert von nicht abnutzbarem und abnutzbarem Anlagevermögen in den Bilanzen als – abnutzbares - Gebäude ausgewiesen. Ausgehend sohin von einem Buchwert von ATS 5.231.008,00 (= ATS 4.677.008,00 + ATS 554.000,00) und einem Teilwert laut Bw von ATS 2.331.000,00 ergab sich die begehrte Teilwertabschreibung von ATS 2.900.000,00. Im Mai 1997 wurde die Ordination zu einem Kaufpreis von ATS 2.050.000,00 veräußert. Die nur drei Jahre zwei Monate nach Anschaffung der Liegenschaftsanteile begehrte Teilwertabschreibung lag damit unter dem Verkaufserlös und betrug mehr als die Hälfte der Anschaffungskosten. Wegen der Zusammenführung von Boden und Gebäude in ein Konto und wegen der Nichtberücksichtigung eines Grundanteils vom angenommenen Teilwert wurde auch vom Grund und Boden die Teilwertabschreibung vorgenommen; die AfA der Folgejahre wurde weiters nicht an den neuen Buchwert angepasst.

Die Amtspartei unterzog die Jahre 1995 bis 1997 einer Buch- und Betriebsprüfung. Nach den Feststellungen der Prüferin stehe die Teilwertabschreibung nur im Ausmaß von ATS 1.951.008,00 zu (Gewinnerhöhung laut BP daher: ATS +948.992,-). Die Prüferin stützte ihre Teilwertberechnung auf das von Dipl.-Ing. WS für Zwecke der Zwangsversteigerung im September 1996 erstellte Gutachten, mit dem anhand der Ertragswertmethode, welche nach Ausführung des Gutachters "für die Bewertung von Geschäftslokalen die bestgeeignete sei", ein Verkehrswert von rund ATS 3.280.000,00 errechnet wurde. Der auf Grund und Boden entfallende Anteil wurde nicht separat berechnet. Auch die Betriebsprüfung schied für die

Teilwertabschreibung Grund und Boden nicht aus und beließ die AfA der Folgejahre in ursprünglicher Höhe.

In Tz 15 des BP-Berichtes wird ausgeführt, dass der Teilwert durch die Bw in Anlehnung an den letztlich erzielten Veräußerungserlös angenommen worden sei. Nach der Legaldefinition sei der Teilwert aber nicht mit dem Zerschlagungswert in einem Insolvenzverfahren gleichzusetzen. Vielmehr sei als Teilwert der Verkehrswert zum Zeitpunkt des Übergangs heranzuziehen.

Neben der Teilwertabschreibung bilden die in den Jahren 1995 und 1996 dotierten Rückstellungen für Zinsen von ATS 480.000,- und ATS 400.000,- Berufungstreitpunkte. Die Prüferin vertrat dazu die Ansicht, dass die Konkurseröffnung einen Zinsenstopp bewirkt habe und daher nach Konkurseröffnung die Vorschreibung von Zinsen unzulässig sei.

Die gebildeten Rückstellungen für Zinsaufwand seien laut Tz 18 des BP-Berichtes nicht anzuerkennen, da die Zinsen ab Konkurseröffnung nicht persönlich vorgeschrieben würden und daher mit dem Zinsaufwand seitens der Abgabepflichtigen nicht ernstlich habe gerechnet werden können. Die Voraussetzungen für eine Rückstellung lägen daher nicht vor (Vlg-Akt 1997/43).

Die Amtspartei schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an, erließ – betreffend das Jahr 1995 nach verfügbarer Wiederaufnahme - entsprechende Einkommensteuerbescheide und verwies als Bescheidebegründung auf den BP-Bericht (Tz 15, 16 und 18, FA-Akt Blatt 42ff/1997).

In der Berufung wurde begehrt, die Teilwertabschreibung als Differenz zum Verkehrswert von ATS 2.440.000,- laut einem weiteren Gutachten, GZ G9935, vom 4.10.1999 von Dipl.-Ing. WF (idF: Berufungs-Gutachten) anzusetzen. In dem Gutachten wird der Verkehrswert als gewichtetes Mittel von Sach- und Ertragswert berechnet. Im Sachwertverfahren wird der Bodenwert der Wohnung mit ATS 832.500,00 ausgewiesen. Dabei wird ein Quadratmeterpreis von ATS 4.500,00 laut „Der Richtwertzins – Praxisorientierte Hinweise zur Mietgestaltung“ von Dr. Wolfgang Dirnbacher/Dr. Peter Heindl/ Dr. Peter Rustler zu Grunde gelegt. Der Bauzeitwert der Wohnung wird unter Anwendung eines Abschlages von 58 % vom Neubauwert ATS 3.700.000,00 mit ATS 1.554.000,00 berechnet. Den Zeitwertabschlag begründet der Gutachter mit dem Gebäudealter ausgehend vom Baujahr. Für den Neubauwert wird ein Quadratmeterpreis von ATS 20.000,00 angesetzt. Der Sachwert wird mit ATS 2.386.500,00 angegeben. Das Verhältnis von Gebäude zu Grund und Boden beträgt daher 65:35. Unter Anwendung der hier ermittelten Sachwerte entfielen vom Kaufpreis von ATS 5.200.000,00 ein Anteil von ATS 3.380.000,00 auf das Gebäude und ein Anteil von ATS 1.820.000,00 auf den Boden. Dass die den Liegenschaftsanteilen zugeordneten

Räumlichkeiten nach den Bedürfnissen der Bw erst drei Jahre davor hergestellt/instandgesetzt worden sind, fließt in das Berufungs-Gutachten ebenso wenig ein wie die von der Bw vorgetragenen Baumängel.

Zur Rückstellung für Absonderungszinsen wurde in der Berufung ausgeführt, dass es sich hier um besondere Verzugszinsen im Zusammenhang mit dem der Bank zustehenden Absonderungsrecht zur Liegenschaft handle. Die Bank habe mit Schreiben vom 25. September 1997 auf die Entscheidung EvBl. 1959, 364, hingewiesen, wonach die Geltendmachung von Zinsen ab der Konkurseröffnung durch ein die Zinsen deckendes Absonderungsrecht zulässig sei. Der Forderungsaufstellung vom 1.9.1997 sei zu entnehmen, dass die Bank für den Zeitraum 1.10.1994 bis 18.8.1997 die Bw mit Verzugszinsen iHv ATS 2.155.347,59 belastet habe. Die Bildung der Rückstellung für Zinsaufwand sei gerechtfertigt, weil aufgrund der unterfertigten Dokumente ernstlich habe damit gerechnet werden müssen, dass die Bank auch nach Eröffnung des Konkurses Zinsen geltend machen werde.

Im erwähnten Schreiben der Bank vom 25.9.1997 teilte die Bank unter Hinweis auf die Forderungsaufstellung mit, dass mit dem Verwertungserlös aus dem Verkauf der Ordinationsräume iHv ATS 1.995.186,07 nicht einmal die seit Konkurseröffnung aufgelaufenen Zinsen zur Gänze hätten abgedeckt werden können, weshalb sie eine Einschränkung ihrer angemeldeten Konkursforderung nicht vornehmen werde.

In ihrer Stellungnahme vom 11. Februar 2000 führte die Prüferin zum Berufungsvorbringen aus, in der Regel sei es nicht zulässig, dass seitens der Bank nach Konkurseröffnung weiterhin (Verzugs)Zinsen vorgeschrieben würden. Von dieser Tatsache wurde im Zuge der BP auch ausgegangen und die in Frage stehende Rückstellung nicht anerkannt, zumal seitens der Bank eine "offizielle" Vorschreibung der Zinsen an den Masseverwalter nicht erfolgt sei. Lediglich nach Verwertung der Liegenschaft sei dem MV mit Schreiben vom 25.9.1997 dieser Umstand mitgeteilt worden. Auch wenn man dem Vorbringen folgen könnte, konnte die Bw jedoch nur insoweit ernstlich mit einer zusätzlichen Verbindlichkeit rechnen, als sie durch die internen Buchungen der Bank einen zusätzlichen Aufwand zu erwarten hatte (20 % des Verwertungserlöses). Lediglich in dieser Höhe könnte nach Ansicht der BP daher eventuell eine Rückstellung anerkannt werden, fraglich sei in diesem Zusammenhang jedoch die Periodenzuordnung. Jedoch gehörten weiters die nach Konkurseröffnung angefallenen Zinsen zum Sanierungsverfahren und gingen im Sanierungsgewinn unter, da jedenfalls ein Sanierungsgewinn insoweit zu kürzen sei, als Sanierungsaufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien (Quantschnigg/Schuch Tz 13 § 36 EStG). Der Sanierungsgewinn 1997 wäre um die in den Vorjahren – mittels Rückstellung – anerkannten Zinsaufwendungen zu kürzen (Vlg-Akt 1997/75).

Nach dem Anmeldeverzeichnis meldete die Bank lt. Konto ATS 7.980.645,10 bei Konkurseröffnung an (ArbBogen, Band II/20) und machte sowohl zu den Er-Ablebensversicherungen als auch zur Liegenschaft ausdrücklich ihr Absonderungsrecht geltend, wobei sie die Versicherungen vorsichtshalber mit ATS Null und den Verwertungserlös bzgl. der Liegenschaft vorsichtshalber mit ATS 2.500.000,- bewertete. In der per 17.8.1994 aufgestellten Forderungsaufstellung wird darauf hingewiesen, dass ab 17.8.1994 13 % Verzugszinsen von ATS 5.424.541,19 und 13 % Verzugszinsen von ATS 243.697,05, das seien pro Tag ATS 2.046,86, geltend gemacht werden würden (ArbBogen, Band II/58 und 56).

Aus dem vorgelegten Arbeitsbogen und dem Einheitswertakt geht hervor, dass das Gebäude, in welchem die Ordinationsräume untergebracht waren, aus Erdgeschoß, drei Geschoßen und einem Dachgeschoß besteht. Die Bw hatte an dieser Liegenschaft ideelle Miteigentumsanteile zu zwei Objekten erworben, und zwar zu der im Dachgeschoß gelegenen privat genutzten Wohnung top 35 (143 m<sup>2</sup> zuzüglich einer Terrasse von 12 m<sup>2</sup>, Anteil 130/1070, Kaufpreis ATS 3.300.000,-) und den im Erdgeschoß gelegenen Ordinationsräumen top 3-7 (185 m<sup>2</sup>, Anteil 152/1070, Kaufpreis ATS 5.200.000,-) mit zwei Kaufverträgen vom selben Tag, und zwar beide vom 13. November 1991. In den beiden Kaufverträgen wurde ausbedungen, dass über diese Liegenschaftsanteile Wohnungseigentum begründet werden werde (Punkt VI des Kaufvertrages, ArbBogen Band I, 253). Laut Kaufverträgen war die B mbH (idF: nur Bauträger-GmbH) außerbüchlicher Eigentümer der ideellen Miteigentumsanteile, grundbüchlicher Eigentümer war einer von insgesamt vier Prokuristen der Bauträger-GmbH, nämlich MH.

Beide Liegenschaftsobjekte wurden den beruflichen wie privaten Vorstellungen der Bw entsprechend adaptiert. Mit den Adaptierungsarbeiten hatte die Bauträger-GmbH den Architekten Dipl.-Ing. JS betraut. PH, einer der vier weiteren Prokuristen der Bauträger-GmbH, war alleiniger Ansprechpartner der Bw in der Bauträger-GmbH.

Eine Gegenüberstellung beider Kaufobjekte ergibt folgendes Bild:

	Kaufpreis	je 1/1070-Anteil
Ordination 152/1070	ATS 5.200.000,00	ATS 34.210,00
Wohnung 130/1070	ATS 3.300.000,00	ATS 25.384,00

Ein 1/1070-Anteil der Ordination kostete demnach rund 35 % mehr als ein 1/1070-Anteil der Privatwohnung. Nach Ansicht des UFS bestand bei diesen Abweichungen der ideellen Anteile Aufklärungsbedarf. Es erging daher der Vorhalt vom 6. Mai 2002 (UFS-Akt Blatt, 57ff). Nach fruchtlos verlaufenem Erörterungstermin im Finanzamt vom 27.2.2003 legte die Amtspartei die Berufung mit Bericht vom 3.6.2003 nochmals vor. Mit an die Amtspartei gerichtetem Schriftsatz vom 11.2.2003 hat die Bw den Vorhalt vom 6.5.2002 wie folgt beantwortet.

Aus dem im angeforderten Insolvenzakt einliegenden Konkursantrag gehe hervor, dass die Bw alleinerziehende Mutter ihres 1982 geborenen Sohnes sei. Grund für die Insolvenz sei eine Änderung des Sozialversicherungsrechtes gewesen. Ursprünglich seien psychotherapeutische Behandlungen in den Leistungsumfang der öffentlichen Krankenversicherungsträger nicht miteinbezogen worden. Zu jener Zeit, nämlich 1982, habe die Bw eine Gruppenpraxis gegründet, in der sie als Leiterin tätig gewesen sei und vier bis fünf weitere Psychologen unter freien Werkverträgen beschäftigt habe. Als der ursprüngliche Standort in W-Straße, zu eng geworden sei, habe die Bw zur Sicherung des für die Gruppenpraxis erforderlichen Raumbedarfs die Ordinationsräume um ATS 5,2 Mio. erworben. Aus arbeitsökonomischen Gründen habe die Bw gleichzeitig an selber Adresse mit der top 35 ihre Privatwohnung um ATS 3,5 Mio (Anm: richtig ATS 3,3 Mio.) erworben. Beide Erwerbe seien weitgehend mit Krediten der CA-BV finanziert worden.

Mit 1.1.1992 seien psychotherapeutische Behandlungen in den Leistungsumfang der öffentlichen Sozialversicherungsträger aufgenommen worden, jedoch ausschließlich jene psychotherapeutischen Leistungen seien teilrefundiert worden, die von freiberuflich tätigen Psychotherapeuten selbst erbracht worden seien. Da dies auf die Bw, die dafür auch ihre Werkvertragsnehmer einsetzte, nicht zutraf, sei der Gruppenpraxis die wirtschaftliche Grundlage entzogen worden, weil die Patienten selbstverständlich in den Genuss der Teilrefundierung kommen wollten. Mit einer Anwendung der neuen Rechtslage in diesem Sinn habe die Bw nicht gerechnet und auf diese Entwicklung unverzüglich reagiert, die Gruppenpraxis geschlossen und die Privatwohnung wie auch die Praxisräume geräumt, um in der umgehenden Wiederveräußerung der beiden Eigentumsobjekte nicht gehindert zu sein. (Anm: Die Privatwohnung wurde noch vor Konkurseröffnung um ATS 2,7 Mio. verkauft.) Diesem Vorhaben sei jedoch zuwider gelaufen, dass der Immobilienmarkt deutlich nachgelassen habe und Eigentumsobjekte in der 2. und 3. Lage im Preis verfallen seien. Trotz intensiver Bemühungen habe die Bw über ein Jahr hindurch keines der beiden Eigentumsobjekte veräußern können. Die ehemalige Gruppenpraxis, welche insgesamt mit ATS 5.900.000,- forderungsbekleidet sei, werde nach wie vor um ATS 3.500.000,- vergeblich zum Verkauf angeboten. Als Sanierungskonzept beabsichtige die Bw, sowohl die Praxis als auch den Verlag unter Minimierung der Betriebskosten im Konkurs fortzuführen, um nach Abschluss der Reorganisationsmaßnahmen den Gläubigern einen Zwangsausgleich unterbreiten zu können.

In seinem Bericht vom 12.6.1995 führt der MV aus, dass die Ordinationsräume durch den von der CA-BV gewährten Kredit von ATS 5.500.000,- zuzgl. Nebengebühren weit überbelastet sei, da sich der Verkehrswert höchstens zwischen ATS 2 Mio. und ATS 2,5 Mio. bewegen könnte.

Ebenfalls beim Handelsgericht angemeldet wurde die zu Lasten der Bw grundbücherlich sichergestellte Forderung von ATS 1 Mio. des PH. Weder dem Arbeitsbogen noch dem

Insolvenzakt kann die von PH erbrachte Leistung entnommen werden, in seiner Forderungsanmeldung spricht der Genannte lediglich von "Projektentwicklung bezüglich der Liegenschaft" und legte zur Legitimierung seiner Forderung einen geplatzten Scheck der Bw vor. Diese Schuld ist nicht im Übergangsgewinn erfasst und nicht in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1995 passiviert, wohl aber quotenmäßig befriedigt worden und im steuerfreien Sanierungsgewinn enthalten. Nach Ansicht des UFS war zur Verbindlichkeit PH zu klären, ob es sich dabei um eine Betriebs- oder um eine Privatschuld handelt.

Am 9.11.2006 gab die Bw zur Leistung des PH und deren betrieblicher Veranlassung an, dass es zu der der ATS 1 Mio. zu Grunde liegenden Leistung keine Rechnung oder andere schriftlichen Unterlagen, Notizen gebe. Nach dem Verständnis der Bw sei PH für die B in führender Rolle tätig gewesen und von dieser mit der Bauaufsicht betraut worden. Architekt Dipl.-Ing. JS sei für die Planung, Einreichung udgl. für die B tätig gewesen. Seinerzeit habe die Bw PH in einer Aufstellung bekannt gegeben, welche Umbau- und Adaptierung für die kindgerechte Praxis im Erdgeschoß notwendig seien. Zur Sicherheit habe PH einen Scheck über den Betrag von ATS 1 Mio. verlangt. Da die Baumängel nicht behoben worden seien, habe die Bw ihr Konto nicht ausreichend bedeckt und den Scheck somit zum Platzen gebracht. Die Bw habe nur PH, aber nie an den Architekten Zahlungen geleistet. Laut Auskunft einer ihr befreundeten Immobilienmaklerin sei der Kaufpreis für beide Wohnungen in Ordnung gewesen und sie habe „blauäugig“ beide Objekte erworben. Der Hintergrund sei gewesen, dass sowohl Ordination als auch Wohnung in einem Haus gelegen waren. Sie sei alleinerziehende Mutter eines Sohnes gewesen.

Im Schreiben des RA Mag. DDr. PHo vom 13.10.1992 (RM-Akt, Blatt 183ff) beruft sich der Gefertigte auf eine Aktennotiz vom 23.8.1991, aus der hervorgehe, dass sich PH verpflichtet habe, der Bw an der Ordination und an der Dachgeschoßwohnung Eigentum zu verschaffen, sowie dafür Sorge zu tragen, dass die im Erdgeschoß gelegene Ordination gemäß dem bereits vorliegenden Entwurf des Architekten Dipl.-Ing. JS und die Privatwohnung bis zum 15.10.1991 übergeben werden können, dies alles zum Pauschalpreis von ATS 8,5 Mio. Die Bw habe dies zustimmend zur Kenntnis genommen.

In der Verhandlung vom 20.10.2006 wurde vorgehalten, dass in Anbetracht obig angeführter Vereinbarungen die Bauaufsicht als von PH für ATS 1 Mio. erbrachte Leistung nicht in Betracht komme, weil sie zum einen im Kaufvertrag selbst und zum anderen in der Pauschalpreisvereinbarung von ATS 8,5 Mio. geregelt und darin enthalten sei. Die betriebliche Veranlassung der dieser Verbindlichkeit zu Grunde liegenden Leistung sei nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen.



In der am 20. Oktober 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden als Berufungsgrund für die Teilwertabschreibung Baumängel, auf deren Behebung die Bw verzichtet habe, weil sie die Ordination zum damaligen Zeitpunkt in dieser Größe ohnedies nicht mehr aufrechterhalten wollte und konnte, und die in den aktenkundigen Gutachten keinen Niederschlag in der Liegenschaftsbewertung erfahren haben, ins Treffen geführt, jedoch in der Verhandlung am 16.1.2007 zurückgenommen, weshalb diesbezüglich eine Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens unterbleiben kann. Ebenso wurde der überhöhte Kaufpreis als Grund für eine Teilwertabschreibung nach Darlegung der Gründe durch den UFS und der Amtspartei, weshalb ein überhöhter Kaufpreis nicht angenommen werden könne, zurückgenommen.

Als weiterer Grund für die Teilwertabschreibung wurde für die Verhandlung am 16.1.2008 gestützt auf VwGH 26.07.2006, 2006/14/0016, das Argument der Fehlinvestition ins Treffen geführt. In der Verhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Bw aufgrund der durch die ASVG-Novelle 1992 möglich gewordenen Refundierbarkeit auf mehr Patienten und damit auf eine Umsatzsteigerung gehofft und daher eine größere Ordination für notwendig erachtet habe. Da aber ihre Art der Leistungserbringung als Doppeltherapie mit den angestellten Werkvertragsnehmern nicht in den Genuss der Refundierung gelangten, wohl aber die ihrer einzeltherapeutisch tätigen Berufskollegen, bedeutete die ASVG-Novelle 1992 für die Bw eine überraschende konkurrenzierende Marktsituation. Dass die Vollziehung der ASVG-Novelle für die Bw keinen Mehrandrang an Patienten zur Folge hatte, sondern sogar zu einem Umsatzrückgang führte, habe sich bereits im Laufe des Jahres 1992 herausgestellt. Zu weiteren Ausführungen wird auf den oben wieder gegebenen Konkursantrag verwiesen, in dem diese Gründe als für die Insolvenz ausschlaggebend ebenfalls vorgetragen wurden.

Nach Ansicht des UFS und der Amtspartei ist dieses Vorbringen geeignet, die Teilwertabschreibung zu begründen. Die Praxisräume erwiesen sich angesichts der neu eingetretenen Marktsituation insoweit als Fehlinvestition, als sie für die neu eingetretene Marktsituation überdimensioniert waren. Das Argument der Überdimensionierung trifft jedoch nur auf jene Räumlichkeiten der Praxis zu, nicht jedoch auf jene, in welchen der Eigenverlag untergebracht war, was vorgehalten wurde und wozu noch Erhebungen erfolgten.

Insgesamt wurde eine Gebäude-AfA von ATS 343.956,33 bei der rechtskräftig veranlagten Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1994 erfasst.

Es wurde vom UFS weiters festgestellt, dass in den laufenden Betriebsausgaben 1995 bis 1997 und im Folgejahr 1998 Sanierungskosten enthalten sind, und zwar Honorarnoten des Masseverwalters und jenes Rechtsanwalts, der die Bw im Konkursverfahren vertreten hat, sowie die Vermittlungsprovision für den „Ausgleichskredit“, den eine andere Bank gewährt hatte. In der Verhandlung vom 20.10.2006 wurde die vom unabhängigen Finanzsenat

vertretene Rechtsansicht, dass die Sanierungskosten 1995 bis 1997 beim im Jahr 1997 zu ermittelnden Sanierungsgewinn zu berücksichtigen und die Sanierungskosten 1998 beim Sanierungsgewinn über Bildung einer Rückstellung zu erfassen sind, von beiden Parteien geteilt. Die Sanierungskosten sind beim Sanierungsgewinn aber nur insoweit abzugsfähig, als sie betrieblich veranlasst sind. An Sanierungskosten wurden am 9.11.2006 und am 21.11.2006 folgende Aufwendungen (RM-Akt, Blatt 258ff) erhoben:

	1995	1996	1997	1998
Masseverwalter	48.000,00	26.000,00	60.400,00	
MV und Rechtsanwalt				250.000,00
Vermittlungsprov.			50.000,00	
<b>Erfolgsänderung</b>	<b>+ 48.000,00</b>	<b>+ 26.000,00</b>	<b>+ 110.400,00</b>	<b>+ 250.000,00</b>

Die private Veranlassung beträgt 10 %. Dieser Anteil ergibt sich in der Relation von der Gesamtkonkursverbindlichkeit laut Anmeldungsverzeichnis iHv ATS 10.479.807,00 zu den Privatschulden iHv ATS 1.146.000,00 laut Verhandlung vom 16.01.2007. Die Nachsicht der Privatschulden führt weiters nicht zu Sanierungseinnahmen, sodass auch diese zu korrigieren sind.

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

#### **1. Rückstellung für Absonderungszinsen:**

##### **1.1. Rechtsgrundlagen:**

§ 103 Konkursordnung (KO) lautet:

Abs. 1: In der Anmeldung sind der Betrag der Forderung und die Tatsachen, auf die sie sich gründet, sowie die in Anspruch genommene Rangordnung anzugeben und die Beweismittel zu bezeichnen, die zum Nachweise der behaupteten Forderung beigebracht werden können.

Abs. 2: Bei Forderungen, über die ein Rechtsstreit anhängig ist, hat die Anmeldung auch die Angabe des Prozeßgerichtes und des Aktenzeichens zu enthalten.

Abs. 3: Absonderungsgläubiger, die ihre Forderungen auch als Konkursgläubiger geltend machen, haben den Sachverhalt unter genauer Angabe des Gegenstandes der Absonderung darzulegen und anzugeben, bis zu welchem Betrage ihre Forderungen voraussichtlich durch das Absonderungsrecht gedeckt sind.

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 können Rückstellungen nur gebildet werden für

1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten,
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

...

Gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 dürfen Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

## 1.2. rechtliche Beurteilung:

Durch Absonderungsrechte gesicherte Konkursgläubiger sind bei Abschlagsverteilungen vor Verteilung des Erlöses aus der Sondermasse mit dem vollen Forderungsbetrag zu berücksichtigen (Konieczny/Schubert, Insolvenzgesetze, 1. Lfg. § 103 KO, Tz 16). Die Absonderung bewirkt, dass der Gläubiger bei rechtlich gültiger Geltendmachung in der Forderungsanmeldung gegenüber anderen Gläubigern insoweit bevorzugt wird, als seine Forderung nicht in den „Quotentopf“ fällt, sondern er seine Forderung mit den aus der Absonderung resultierenden Zinsen direkt verrechnen kann. Wie in der Berufung zutreffend ausgeführt wird, liegen im Berufungsfall besondere Zinsen – also andere als übliche Zinsen oder Verzugszinsen – vor, die zur Vermeidung von Verwechslungen als Absonderungszinsen bezeichnet werden.

Indem die CA-BV ihr Absonderungsrecht in der Forderungsanmeldung gegenüber dem Handelsgericht angemeldet und darüber hinaus mit einem Tagesbetrag beziffert hat, hat sie nach der Konkursordnung die formalrechtlichen Voraussetzungen erfüllt und damit ihr Recht auf Bevorzugung rechtlich gültig gewahrt. Eine Vorschreibung an den Masseverwalter, wie sie die Amtspartei vermisste, wäre angesichts des Wortlautes des § 103 Abs. 3 KO verfehlt gewesen. In der Geltendmachung des Absonderungsrechtes ist für die Bw ein konkreter Umstand zu erblicken, aufgrund dessen die Bw mit der Entstehung von Absonderungszinsen bereits in den Jahren 1995 und 1996 ernsthaft rechnen musste. Damit sind die Voraussetzungen des § 9 Abs. 3 EStG 1988 erfüllt.

Die Absonderungszinsen resultieren aus dem Hypothekendarlehen zur Finanzierung des Kaufpreises von ATS 5.200.000,00 der betrieblichen Liegenschaftsanteile. Absonderungszinsen sind laufzeitabhängig für die Dauer des Insolvenzverfahrens. Sie sind weiters dem laufenden Gewinn zuzuordnen und stellen keine Sanierungsaufwendungen dar. Da sie für den Zeitraum ab Beginn des Konkurses bis zu dessen Beendigung anfallen, ist ein Teil der Absonderungszinsen als Abschlag gemäß § 4 Abs. 10 Z 2 EStG 1988 (Rückstellung als Bilanzansatz) im Übergangserfolg zu erfassen, bei der laufenden Gewinnermittlung 1995 und 1996 ist die Dotierung einer Rückstellung zulässig und schließlich ist ein Teil beim laufenden Gewinn 1997 als Betriebsausgabe zu erfassen. Tatsächlich hat die Bank Absonderungszinsen von ATS 1.995.186,00 geltend gemacht, die linear auf den Zeitraum August 1994 bis Dezember 1997 aufgeteilt werden.

Berechnung der Erfolgsauswirkung der Absonderungszinsen:

	Übergangs- erfolg	1995	1996	1997
Bilanzansatz Bw	0,00	- 480.000,00	- 880.000,00	0,00
Bilanzansatz UFS	- 153.477,00	- 767.380,00	- 1.381.283,00	0,00

Vermögensänderung	- 153.477,00	- 287.380,00	- 501.283,00	0,00
- Vermögens- änderung Vorjahr		+ 153.477,00	+ 287.380,00	+ 501.283,00
<b>Erfolgsänderung</b>	<b>- 153.477,00</b>	<b>- 133.903,00</b>	<b>- 213.903,00</b>	<b>+ 501.283,00</b>

Die Ermittlungen des unabhängigen Finanzsenates haben ergeben, dass infolge eines Buchungsversehens im Jahr 1997 die über die Rückstellungsbeträge hinausgehenden Absonderungszinsen von ATS 1.115.186,00 nicht als Betriebsausgabe gebucht wurden. Dieser festgestellte Buchungsfehler ist zu korrigieren.

	Übergangs- erfolg	1995	1996	1997
<b>Fehlerkorrektur Absonderungszi.</b>	-	-	-	- <b>1.115.186,00</b>

### 1.3. Privatanteil Absonderungszinsen:

Die Absonderungszinsen sind nur insoweit als Betriebsausgabe abzugsfähig, als sie betrieblich veranlasst sind. Zur Ermittlung des Privatanteiles wird das Verhältnis vom Kaufpreis laut Kaufvertrag von ATS 5,2 Mio. und betrieblich veranlasstem Teil der Anschaffungskosten laut Punkt 2 ATS 4.832.000,00 herangezogen. Der Privatanteil beträgt daher 7 %. Dieser Prozentsatz ist auch für die vom UFS erhobenen laufenden Zinsen bis zur Konkurseröffnung heranzuziehen (

	Übergangs- gewinn	1995	1996	1997
<b>Privatanteil</b>	<b>+ 10.743,00</b>	<b>+ 9.373,00</b>	<b>+ 14.973,00</b>	<b>+ 78.063,00</b>

## 2. Anschaffungskosten für Betriebsräume:

### 2.1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 gilt für die Bewertung, dass die einzelnen Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen sind.

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

## 2.2. Rechtliche Beurteilung:

Überhöhte Anschaffungskosten wurden in der Vorhaltsbeantwortung vom 4.11.1998 als erster Grund für die Teilwertabschreibung ins Treffen geführt. Bereits im Bericht vom 12.6.1995 bezeichnete der Masseverwalter die Betriebsliegenschaft mit dem seinerzeit gewährten Kredit iHv ATS 5,5 Mio. als weit überbelastet, da sich der Verkehrswert höchstens zwischen ATS 2 Mio. und ATS 2,5 Mio. bewegen könnte. Das vom UFS durchgeführte Ermittlungsverfahren hat ergeben, dass die Bw das Betriebsobjekt und das Privatobjekt zu einem Paketpreis von ATS 8,5 Mio. erwerben wollten und dass die Bw darüber hinaus eine weitere, jedoch nicht belegte Verbindlichkeit von ATS 1 Mio. zu dem Zweck eingegangen sein soll, dass PH ihr die Bauaufsicht abnehme und Wohnungseigentum begründe. Aus folgenden Überlegungen ist keiner der beiden Gründe plausibel:

Damit PH der Bw die Bauaufsicht hätte abnehmen können, müsste angenommen werden können, dass der Bw die Bauaufsicht überhaupt oblag, ihr also Bauherreneigenschaft zugekommen wäre. Bauherr ist derjenige, der das Risiko der Herstellung bzw. Instandsetzung iSd § 2 BauherrenVO, BGBl 1990/321, und damit die Herstellungs- bzw.

Instandsetzungskosten trägt. Dass die Bw die Herstellungskosten getragen hätte, behauptet sie nun selbst nicht. Bauherr war immer die Bauträgergesellschaft. Zur Verschaffung von Wohnungseigentum wiederum ist zu sagen, dass die Verschaffung von Wohnungseigentum bereits im Kaufvertrag vereinbart worden war, sodass auch diese als Leistungsgrund für die ATS 1 Mio. nicht in Betracht kommt.

Dass der zusätzlich, gegenüber PH eingegangenen Verbindlichkeit von ATS 1 Mio. die behaupteten Leistungen nicht zu Grunde liegen können, steht ferner in Übereinstimmung mit der dem RA Mag. DDr. PHo vorgelegenen, noch vor dem Kaufvertrag angefertigten Aktennotiz vom 23.8.1991, wonach die Bw die Verpflichtung des PH, der Bw an beiden Objekten Eigentum zu verschaffen, sowie dafür Sorge zu tragen, dass die im Erdgeschoß gelegene Ordination gemäß dem bereits vorliegenden Entwurf des Architekten Dipl.-Ing. JS und die Privatwohnung bis zum 15.10.1991 übergeben werden können, dies alles zum Pauschalpreis von ATS 8,5 Mio., zustimmend zur Kenntnis genommen habe.

Zur Pauschalpreisvereinbarung für beide Objekte ist weiters auszuführen, dass laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltunggerichtshofes getrennt abgeschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen sind, wenn die Beteiligten trotz mehrerer getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH 19.03.2002, 97/14/0034, mwN). Von solch einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang ist zwischen den beiden am selben Tag abgeschlossenen Kaufverträgen für die Betriebs- und Privatwohnung auszugehen, weil die Bw beide Wohnungen gemeinsam erwerben wollte. Das besonders große Interesse

der Bw, beide Objekte gemeinsam zu erwerben, wird verständlich, wenn man dabei berücksichtigt, dass die Bw damals wegen der beabsichtigten Betriebsvergrößerung mit einem größeren Arbeitspensum rechnete und dies als alleinerziehende Mutter zu bewältigen hatte. Obig erwähnte Aktennotiz bringt diese Absicht der Bw klar zum Ausdruck. Zwei Liegenschaftsobjekte, wobei insbesondere die Ordinationsräume ausreichend groß und beide Objekte nach eigenen Vorstellungen adaptiert werden konnten, an derselben Adresse hatten auf die Bw eine derart hohe Anziehungskraft, dass sie – wie sie selbst sagte – diese Objekte „blauäugig“ erwarb. Dass die Bw zur Bewältigung beider Aufgaben unbedingt die Betriebsräume und die Privatwohnung an ein und derselben Adressen erwerben wollte, hat sie mit ihrer Aussage vom 9.11.2006 schließlich selbst bestätigt. Die Bw war durch diese Situation mehr zu bezahlen bereit als ein anderer Käufer und ist in der Person des PH auf jemanden gestoßen, der das erkannt hat und entsprechenden Nutzen daraus gezogen hat.

Wenn auch für die Teilwertabschreibung ein überhöhter Kaufpreis nicht als Grund ins Treffen geführt werden kann, so ist ein überhöhter Kaufpreis anzunehmen, der darauf zurückzuführen ist, dass der Anschaffungsvorgang des Betriebsobjektes nicht ausschließlich beruflich veranlasst, sondern gemischt veranlasst war, und die von der Bw dem Betriebsliegenschaftsanteil zugeordneten Anschaffungskosten eine private Komponente enthielten.

Aufwendungen, die ihre Begründung in der Organisierbarkeit der Kinderbetreuung haben, gehören zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Haushaltsführung bzw. zu den nichtabzugsfähigen Unterhaltsleistungen an Familienangehörige iSd § 20 Abs. 1 Z 1. Sie können keine andere steuerliche Behandlung erfahren als Kosten für Kindermädchen oder Kindergarten bzw. Hort. Schließlich wurden keine sachdienlichen Angaben zum unterschiedlichen Wert der ideellen Anteile vorgetragen.

Die Privatveranlassung beim Anschaffungsvorgang wird gemäß § 184 BAO nach folgenden Überlegungen geschätzt:

Da beide Kaufverträge als einheitlicher Anschaffungsvorgang von zwei Liegenschaftsobjekten aufzufassen sind, wurden mit dem einheitlichen Kaufpreis von ATS 8,5 Mio. alle 282/1070 Anteile erworben, sodass auf 1/1070-Anteil ein Anschaffungspreis von ATS 30.142,- (= 8.500.000/282) entfällt. Die weitere Verbindlichkeit gegenüber PH von ATS 1 Mio. wird zu 25 % als durch den Betrieb und zu 75 % als privat veranlasst beurteilt. Gegen diese Aufteilung wurden keine Einwände erhoben. Für eine solche Aufteilung spricht das sorglose Verhalten der akademisch vorgebildeten Bw, darüber keine Rechnung zu verlangen. Es wird davon ausgegangen, dass für dieses sorglose Vorgehen mehr die Mutterrolle der Bw ausschlaggebend war als betriebliche Gründe.

Ausgehend von dem 1/1070-Anteilspreis von ATS 30.142,00 und einer Aufteilung der Verbindlichkeit PH wie oben begründet, ergibt sich insgesamt für die Ordination mit 152/1070 Anteilen ein ausschließlich betrieblich veranlasster Kaufpreis von gerundet ATS 4.832.000,00 ( $= 30.142,00 \times 152 + 250.000,00 = 4.831.560,00$ ), der nun auf Gebäude sowie Grund und Boden aufzuteilen ist.

In der Verhandlung am 16.01.2007 wurde vorgehalten, dass der von der Bw angenommene Anteil von 10 % als unüblich gering zu beurteilen ist. Ein relativer Grundanteil für vergleichbare Liegenschaften bewegt sich nach den Erfahrungswerten der Finanzverwaltung um die 20 % vom Kaufpreis. Gründe für den Ansatz des Bodenanteils mit 10 % von den Anschaffungskosten wurden von der Bw nicht vorgetragen.

Als Wert für Grund und Boden wird der im Berufungs-Gutachten ermittelte Wert von abgerundet ATS 832.000,00 herangezogen, wofür folgende Gründe sprechen:

Bei der Aufteilung der Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes ist jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (Methode des Sachwertverhältnisses) (VwGH 04.06.2003, 99/13/0238 mwN). Nach dieser Methode wurde im Berufungs-Gutachten vorgegangen.

In vorliegendem Berufungsfall ist es schlüssig, von einem Neubauwert von ATS 3.700.000,00 laut Berufungs-Gutachten auszugehen, weil erst drei Jahre vor der Teilwertabschreibung die Betriebsräume nach den beruflichen Bedürfnissen der Bw hergestellt wurden. Der Abschlag vom Bauzeitwert mit 58 %, der ohne Begründung auf das Gebäudealter abstellt, von einem zum Bewertungszeitpunkt 1.1.1995 de facto neu hergestellten Liegenschaftsobjekt erweist sich als unschlüssig und wird daher außer Acht gelassen. Als Summe beider getrennt ermittelter Verkehrswerte ergibt sich so ein Kaufpreis für die betrieblichen Liegenschaftsanteile von ATS 4.532.500,00 ( $= 3.700.000,00 + 832.500,00$ ), der nicht weit entfernt ist vom oben errechneten betrieblich veranlassten Wert von ATS 4.832.000,00. Der Wert des Grund und Bodens ergibt von ATS 4.532.500,00 einen Anteil von 18,36 %, der sich damit im Bereich der Erfahrungswerte der Finanzverwaltung liegt. Hingegen würde der im Berufungs-Gutachten ermittelte Bodenanteil von 35 % angewendet auf die Anschaffungskosten von ATS 5,2 Mio. in absoluten Ziffern zu einem Bodenanteil von ATS 1.820.000,00 und einem Gebäudeanteil von ATS 3.380.000,00 führen und wäre für die Bw ungünstiger als der im Schätzungsweg ermittelte Gebäudewert von ATS 4.000.000,00.

Es werden der im Berufungs-Gutachten ermittelte Bodenanteil von ATS 832.000,00 und ein Gebäudewert von ATS 4.000.000,00 herangezogen, was ein Verhältnis von Gebäude zu Grund und Boden von 82,8:17,2 ergibt. Die Jahres-AfA beträgt bei einer Nutzungsdauer von

50 Jahren daher ATS 80.000,00. Die im Jahr 1992 erfolgte Zuaktivierung wird im nunmehr festgestellten Verhältnis 82,8:17,2 auf Gebäude und Grund und Boden aufgeteilt. Für das Gebäude ist im Übergangserfolg per 1.1.1995 für den Teilwertabschreibungsabschlag sohin von einem Buchwert von ATS 4.022.020,00 auszugehen, was sich aus folgender Berechnung ergibt:

<b>GEBÄUDEANTEIL</b>	13.11.1991	23.12.1992	03.02.1994	Buchwert	ND
<b>Kaufpreis § 4 Abs. 4 EStG</b>	<b>4.000.000</b>			<b>4.000.000,00</b>	50
AfA 1991 für ein halbes Jahr	-40.000			-40.000,00	
<b>Buchwert 31.12.1991</b>	<b>3.960.000</b>			<b>3.960.000,00</b>	49,5
Zugang 23.12.1992		282.200		282.000,00	
AfA 1992	-80.000	-2.880		-82.880,00	
<b>Buchwert 31.12.1992</b>	<b>3.880.000</b>	<b>279.320</b>		<b>4.159.320,00</b>	48,5
AfA 1993	-80.000	-5.760		-85.760,00	
<b>Buchwert 31.12.1993</b>	<b>3800000</b>	<b>273.560</b>		<b>4.073.560,00</b>	47,5
Zugang 3.2.1994			34.964,33	34.964,33	
AfA 1994	-80.000	-5.760	-744,33	-86.504,33	
<b>Buchwert 31.12.1994 = 1.1.1995</b>	<b>3.720.000</b>	<b>267.800</b>	<b>34.220</b>	<b>4.022.020,00</b>	46,5
<b>BODENANTEIL</b>					
Kaufpreis § 4 Abs. 4 EStG am 13.11.1991		832.000,00			
Zugang 1992, anteilig mit 17,2 %		57.800,00			
<b>Buchwert 31.12.1992 bis 30.6.1997</b>		<b>889.800,00</b>			

Obige Berechnung wurde in der Verhandlung am 16.01.2007 besprochen und es wurde von beiden Parteien dagegen nichts vorgetragen.

### 3. Teilwertabschreibung im Übergangserfolg:

#### 3.1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 6 Abs. 1 EStG 1988 ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt.

Gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 sind Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 4 Abs. 10 Z 2 EStG ist beim Wechsel der über die Z 1 leg. cit. hinaus durch Zu- oder Abschläge und durch entsprechende Bilanzansätze sicherzustellen, daß sonstige Änderungen der Gewinnermittlungsgrundsätze (zB hinsichtlich der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder 3 auf § 5 oder hinsichtlich der Berücksichtigung von Wertminderungen des Betriebsvermögens beim Übergang auf Buchführung) mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden.



### 3.2. Rechtliche Beurteilung:

Eine Teilwertabschreibung ist eine solche sonstige Wertänderung iSd § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988. Es wird davon ausgegangen, dass Grund und Boden keiner Schwankung unterlagen.

Als Grund für die Teilwertabschreibung wurden im Laufe des Abgaben-, Prüfungs- und Rechtsmittelverfahrens zum Teil nicht mehr interessierende Gründe ins Treffen geführt, wozu auf die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens im Sachverhaltsteil verwiesen wird. Eine rechtliche Auseinandersetzung mit diesen Gründen (Baumängel, überhöhter Kaufpreis) kann also unterbleiben.

Mit dem letztlich vorgetragenen Argument der Fehlinvestition hingegen zeigte die Bw einen nachhaltigen, wirtschaftlichen Grund für eine Teilwertabschreibung bezüglich der Ordinationsräume auf. Die Überlegung, die Bw – oder ein anderer, den Betrieb fortführender Erwerber – hätte nach Erkennen der Auswirkungen der ASVG-Novelle Ordinationsräume in dieser Größe nicht erworben, sondern nur in einer Größenordnung, die für rückvergütungsfähige Einzeltherapien ausreichend gewesen wäre, ist als überzeugend anzusehen. Der Grund für die Teilwertabschreibung liegt daher in einer Überdimensionierung der Ordinationsräume. Das Argument der Überdimensionierung kann jedoch nur für die Therapieräume, und für diese auch nur insoweit, als sie über die für Einzeltherapien notwendigen Räumlichkeiten hinausgehen, hingegen nicht für den ebenfalls in der Betriebsadresse geführten Selbstverlag in Betracht kommen. In der Verhandlung am 16.01.2007 wurde die Überdimensionierung mit dem Parteienvertreter mit 30 % ermittelt und zu Gehör gebracht, dass der Teilwert für die betrieblichen Liegenschaftsanteile mit dem Verkehrswert laut Gutachten von Dipl.-Ing. WS mit ATS 3.280.000,00 angenommen wird, wogegen keine Einwände erhoben wurden.

Da von einem gleich bleibenden Wert für Grund und Boden ausgegangen wird, ergibt sich für den Gebäudewert ein anteiliger Teilwert von ATS 2.448.000,00, von dem wiederum 30 % (= ATS 734.400,00, gerundet ATS 734.000,00) auf die Überdimensionierung entfielen.

Den durch die ASVG-Novelle 1992 verursachten Umsatzeinbruch hat die Bw bereits während des Jahres 1992 verzeichnet, weshalb als Stichtag für eine Teilwertbeurteilung der 31.12.1992 anzusehen ist. Zu diesem Zeitpunkt ermittelte die Bw den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988, sodass sie damals nicht berechtigt war, auf den niedrigeren Teilwert abzuwerten, denn die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert setzt eine Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich voraus (Doralt/Mayr, EStG<sup>6</sup>, § 6, Tz 150). Im Übergangserfolg 1.1.1995 auf den Teilwert zum Stichtag 31.12.1992 abzuwerten, verletzte den Grundsatz, dass eine Nachholung für eine unterlassene Teilwertabschreibung auch dann ausgeschlossen ist, wenn die Teilwertminderung auch noch in diesem Jahr besteht, sog. Nachholverbot (ESt-Handbuch

zum EStG 1988, Quantschnigg/Schuch, aaO, § 6, Tz 89). Das Nachholverbot für die zum Stichtag 31.12.1992 gebotene Teilwertabschreibung ist auch dann zu beachten, wenn das Recht auf Teilwertabschreibung erst zu einem späteren Zeitpunkt erworben wird.

In der zum Stichtag 31.12.1992 noch nicht berechtigten Teilwertabschreibung ist allerdings eine Wertminderungen des Betriebsvermögens gemäß § 4 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu erblicken, die beim Übergang auf Buchführung als Abschlag zu erfassen ist. Voraussetzung ist, dass im Zeitpunkt des Überganges auf die Buchführung der Grund für die Teilwertabschreibung nach wie vor besteht und der Teilwert nicht wieder angestiegen ist oder sich mit den Anschaffungskosten – allenfalls wie im Berufungsfall abzüglich AfA - deckt. In gegenständlichem Fall bestand zum 1.1.1995 nach wie vor der Grund zur Teilwertabschreibung und weiters blieb die Höhe der Teilwertabschreibung im Ausmaß der Überdimensionierung bis dahin unverändert. Bei der Berechnung des Abschlages für Teilwertabschreibung aus Vorperioden ist das Nachholverbot zu beachten, sodass der Teilwertabschlag die Differenz zwischen einer fingierten Teilwertabschreibung zum Stichtag und der Summe der insoweit überhöhten Beträge für Absetzung für Abnutzung im Zeitraum vom Stichtag der Teilwertabschreibung bis zum Übergangserfolg, mit welchem das Recht auf Teilwertabschreibung erworben wird, ist, denn nach erfolgter Teilwertabschreibung ergibt sich eine neue Absetzung für Abnutzung, indem der Teilwert auf die Restnutzungsdauer verteilt wird. Ein weiterer Grund für diese historische Berechnung liegt darin, dass laufende Absetzung für Abnutzung und Teilwertabschreibung im selben Jahr einander ausschließen. Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 muss als Ziel verstanden werden, für den 4/3-Ermittler zum Zeitpunkt des Überganges auf die Buchführung jenen Wert zu ermitteln, der bei durchgehender Buchführung erreicht worden wäre. Wie folgendes fiktive Beispiel zeigt, ist es nämlich selbst dann nicht ohne Belang, zu welchem Zeitpunkt eine Teilwertabschreibung erfolgt, wenn sie auf denselben Teilwert vorgenommen wird:

Ein betrieblich genutztes Gebäude (bereits reiner Gebäudewert) wird im 1. Halbjahr um € 400.000,00 angeschafft; im 6. Jahr sinkt der Teilwert auf € 200.000,00. Bei durchgehender Buchführung entwickeln sich die Buchwerte bis zum elften Bilanzstichtag wie folgt:

1. Halbjahr	Anschaffung	400.000,00
Nutzungsdauer	50 Jahre	
AfA	8.000,00	
5 Jahre ND	AfA 1. bis 5. Jahr	-40.000,00
<b>31.12.XXX5</b>	<b>Buchwert</b>	<b>360.000,00</b>
Abwertung im 6. Jahr	TWA	160.000,00
<b>31.12.XXX6</b>	<b>Teilwert</b>	<b>200.000,00</b>
AfA neu 44 Jahre RND	4.545,45	
5 Jahre ND	AfA 7. bis 11. Jahr	-22.727,00
<b>31.12.XX11</b>	<b>Buchwert</b>	<b>177.273,00</b>
<b>Entspricht Eröffnungsbilanz</b>		

<b>01.01.XX12</b>	<b>Buchwert</b>	<b>177.273,00</b>
-------------------	-----------------	-------------------

Zu selbigem Beispiel wird angenommen, dass Anschaffung und Teilwertstichtag im Zeitraum der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 liegen und mit der Eröffnungsbilanz des 12. Jahres auf die Buchführung umgestiegen wird und zu diesem Zeitpunkt die Teilwertabschreibung auf den historischen Teilwert von € 200.000,00 erfolgt und davon die neue AfA berechnet wird. Diese Annahme führt zu folgendem Ergebnis:

<b>31.12.XXX5</b>	<b>Buchwert</b>	<b>360.000,00</b>
Im 6. Jahr TWA nicht zulässig	AfA	-8.000,00
<b>31.12.XXX6</b>	<b>Buchwert</b>	<b>352.000,00</b>
5 Jahre ND	AfA 7. bis 11. Jahr	-40.000,00
<b>31.12.XX11</b>	<b>Buchwert</b>	<b>312.000,00</b>
§ 6 iVm § 4 (10)	TWA	112.000,00
<b>01.01.XX12</b>	<b>Teilwert des 6. Jahres</b>	<b>200.000,00</b>
AfA für RND 39 J	5.128,21	

Zu selbigem Beispiel wird im Übergangserfolg ein Abschlag für Teilwertabschreibung aus Vorperioden angenommen, der oben dargestellten Anforderungen gerecht wird:

<b>31.12.XXX5</b>	<b>Buchwert</b>	<b>360.000,00</b>
Im 6. Jahr TWA nicht zulässig	AfA	-8.000,00
<b>31.12.XXX6</b>	<b>Buchwert</b>	<b>352.000,00</b>
5 Jahre ND	AfA 7. bis 11. Jahr	-40.000,00
<b>31.12.XX11</b>	<b>Buchwert</b>	<b>312.000,00</b>
§ 6 iVm § 4 (10)	TWA-Abschlag	134.727,00
<b>01.01.XX12</b>	<b>Buchwert</b>	<b>177.273,00</b>
AfA für RND 39 J	4.545,45	

Die Berücksichtigung einer Teilwertabschreibung aus Vorperioden durch einen Teilwertabschlag anhand einer historischen Buchwertentwicklung wurde mit der Amtspartei besprochen, die dagegen keine Einwände erhoben hat.

Bei Berechnung des Abschlages für Teilwertabschreibung aus Vorperioden ist auch eine allenfalls aus anderen Gründen in den Vorjahren zu Unrecht beanspruchte AfA zu korrigieren, wie es gegenständlich insoweit durch die Aktivierung der privat veranlassten Kaufpreisüberhöhung erfolgt ist.

Obige Überlegungen bedeuten im Berufungsfall konkret:

Die Teilwertabschreibung zum 31.12.1992 ist die Differenz zwischen dem 30 %-Buchwert für Überdimensionierung per 31.12.1991 von ATS 1.188.000,00 und dem niedrigeren Teilwert von ATS 734.000,-, also ATS 454.000,00. Die Teilwertabschreibung ist bereits im ersten Jahr nach der Anschaffung vorzunehmen und der Teilwert per 31.12.1992 auf eine Restnutzungsdauer von 48,5 Jahren zu verteilen, was vom überdimensionierten Gebäudeanteil eine AfA von ATS 16.824,74, gerundet ATS 16.825,00, ergibt. Der zum

1.1.1995 vorzunehmende Abschlag für die Bewertung auf den niedrigeren Teilwert ist um die in den Vorjahren zu viel beanspruchte AfA zu kürzen. Zur Ermittlung des AfA-Übergenußes der Jahre 1991 bis 1994 ist folgende – fiktive – Buchwertentwicklung des Gebäudeanteils notwendig:

#### Entwicklung der Buchwerte bei betrieblich veranlassten Anschaffungskosten

	13.11.1994		23.12.1992	3.2.1994	BW gesamt
Anschaffungskosten	4.832.000,00				
Grund und Boden 17 %	- 832.000,00				
Gebäudewert	4.000.000,00				4.000.000,00
<i>AfA 1991 für ein halbes Jahr (ND 50 J)</i>	<i>- 40.000,00</i>				<i>- 40.000,00</i>
Buchwert 31.12.1991	3.960.000,00				3.960.000,00
Teilung des Buchwertes	Normalentwicklung 70 %	Überdimensionierung 30 %			
geteilter Buchwert	2.772.000,00	1.188.000,00			3.960.000,00
geteilte AfA	- 56.000,00	- 24.000,-			
Zugang ATS 340.000,00, davon 83 % (ND 49 J laut Bw, AfA ATS 5.760,00)			282.200,00		+ 282.200,00
<b><i>AfA 1992, Teilwertabschreibung 1992</i></b>	<i>- 56.000,00</i>	<b><i>- 454.000,00</i></b>	<i>- 2.880,00</i>		<i>- 58.880,00</i> <b><i>- 454.000,00</i></b>
Buchwert 31.12.1992	2.716.000,00	734.000,00	279.320,00		3.729.320,00
<i>AfA 1993</i>	<i>- 56.000,00</i>	<i>- 16.825,00</i>	<i>- 5.760,00</i>		<i>- 78.585,00</i>
Buchwert 31.12.1993	2.660.000,00	717.175,00	273.560,00		3.650.735,00
Zugang ATS 34.964,33 nur Gebäude (ND 47 J, AfA ATS 744,00)				34.964,33	+ 34.964,33
<i>AfA 1994</i>	<i>- 56.000,00</i>	<i>-- 16.825,00</i>	<i>- 5.760,00</i>	<i>744,33</i>	<i>- 79.329,33</i>
Buchwert 31.12.1994 = 1.1.1995	2.604.000,00	700.350,00	267.800,00	34.220,00	3.606.370,00

Insgesamt wurde eine AfA von ATS 343.956,33 bei der rechtskräftig veranlagten Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1994 erfasst. Insgesamt hätte bei Ansatz der betrieblich veranlassten Anschaffungskosten und erfolgter Teilwertabschreibung per 31.12.1992 nur eine AfA von ATS 256.827,33 (= ATS 40.000,00 plus ATS 58.880,00 plus ATS 78.585,00 plus ATS 79.329,33) bei der rechtskräftig veranlagten Einkommensteuer für die Jahre 1991 bis 1994 erfasst werden dürfen. Die neue AfA ab dem Gewinnermittlungszeitraum 1995 beträgt wie die AfA 1994 ATS 79.329,00. In den Jahren 1995 bis 1997 wurde die AfA nicht vom Teilwert, sondern unverändert beansprucht, was zu folgenden Erfolgsänderungen führt:

	1995	1996	1997	Summe AfA
AfA bisher	100.589,00	100.572,00	50.287,00	
AfA laut UFS	79.329,00	79.329,00	39.665,00	198.323,00
<b>Erfolgsänderung</b>	<b>+ 21.260,00</b>	<b>+ 21.243,00</b>	<b>+ 10.622,00</b>	

Der AfA-Übergenuß macht daher ATS 87.129,00 (= ATS 343.956,33 minus ATS 256.827,33) aus. Der im Übergangserfolg 1.1.1995 anzusetzende Abschlag für Teilwertabschreibung 31.12.1992 beträgt also ATS 366.871,00 (= TWA 1992 mit ATS 454.000,00 minus AfA Übergenuß von ATS 87.129,00).

In der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1995 ist der Grundanteil der Betriebsräume zuzüglich der Nachaktivierung 1992 mit ATS 889.800,00 und der Gebäudeanteil der Betriebsräume mit ATS 3.606.370,00 auszuweisen. Bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist ergebniswirksam als Buchwertabgang nur der Gebäudeanteil zu erfassen, allerdings vermindert um die oben errechnete Summe an AfA-Beträgen von ATS 198.323,00, sohin ATS 3.408.047,00. Der Buchwertabgang laut Erklärung betrug einschließlich Grund und Boden mit ATS 2.279.577,00 (FA-Akt, 1997/24).

#### 4. Berechnung des Übergangsverlustes:

Ermittlungen des unabhängigen Finanzsenates haben noch in folgender Tabelle dargestellte Verbindlichkeiten erbracht, die als Abschläge im Übergangserfolg zu erfassen sind. Dass die Honorarnote des RA Dr. Hopmaier nur zu 50 % als betrieblich veranlasst anzusehen ist, wurde vorgehalten, wogegen keine Einwände erhoben wurden.

<b>Berechnung des Übergangsverlustes</b>				
	<b>Erklärung</b>	<b>angef B</b>	<b>UFS</b>	<b>MW-Rechnung</b>
<b>Erklärung</b>				-
<b>Zuschläge</b>				<b>3.153.936,69</b>
Kundenford	60.320,44	60.320,44	60.320,44	0,00
<b>Abschläge</b>				
Konkursverb	-249.523,94	-249.523,94	-249.523,94	0,00
Lieferverb (darin enthalten RA Dr. Hobmaier nur 50%)	-64.733,19	-64.733,19	-36.194,19	28.539,00
laufende Zi 94 bis Konkurs-eröffnung, neu durch UFS	0,00	0,00	-396.528,85	-396.528,85
Privatanteil lfd. Zinsen, 7 %	0,00	0,00	27.757,02	27.757,02
WGKK neu durch UFS	0,00	0,00	-46.111,31	-46.111,31
LSt neu durch UFS	0,00	0,00	-19.972,00	-19.972,00
DB neu durch UFS	0,00	0,00	-6.029,00	-6.029,00
Dienstn. Verb neu durch UFS	0,00	0,00	-166.134,77	-166.134,77
Abso Zi 94	0,00	0,00	-153.477,00	-153.477,00
Privatanteil Absonderungszi	0,00	0,00	10.743,00	10.743,00
TWA	-2.900.000,00	-1.951.008,00	-454.000,00	2.446.000,00
AfA-Übergenuß 1991 bis 1994	0,00	0,00	87.129,00	87.129,00
	-	-	-	-
<b>Übergangsverlust</b>	<b>3.153.936,69</b>	<b>2.204.944,69</b>	<b>1.342.021,60</b>	<b>1.342.021,60</b>
<b>Siebentelvortrag 1995-</b>	-	-	<b>-191.717,37</b>	<b>-191.717,37</b>

2001	450.562,38	314.992,10		
------	------------	------------	--	--

## 5. Sanierungskosten

### 5.1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 36 EStG 1988 in der für das Jahr 1997 letztmals anzuwendenden Fassung sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) jene Einkommensteile auszuschneiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

### 5.2. Rechtliche Beurteilung:

An Sanierungskosten wurden am 9.11.2006 und am 21.11.2006 die unten stehenden Aufwendungen (RM-Akt, Blatt 258ff) erhoben, mit beiden Parteien besprochen, wobei von keiner Partei Einwände erhoben wurden. Es sind dies zu Lasten der laufenden Gewinnermittlung 1995 bis 1998 erfassten Kosten, der für die Sanierung erbrachten Leistungen des Masseverwalters, des Konkursanwalts sowie die Kosten für die Kreditvermittlung, mit welchem die Zwangsausgleichsquote erfüllt wurde. Es wurde vorgetragen, dass der Masseverwalter und der im Konkursverfahren vertretende Rechtsanwalt teilweise mit der Rechnungslegung zugewartet hätten, bis sich die Bw wieder finanziell konsolidiert hätte.

Eines der Grundprinzipien im Einkommensteuerrecht ist das Nettoprinzip. Demnach ist als Bemessungsgrundlage stets die Größe zwischen Einnahmen und Ausgaben (Betriebsausgaben, Werbungskosten) heranzuziehen. Werden innerhalb einer Einkunftsquelle in einer Gewinnermittlungsperiode mehrere Gewinne erzielt, so sind die Ausgaben stets dem betreffenden Gewinn zuzuordnen, zB laufender Gewinn und Veräußerungsgewinn.

Veräußerungskosten sind zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes vom Veräußerungserlös abzuziehen (Doralt, EStG<sup>10</sup> (1.1.2006), § 24, Tz 170), und dies unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt sie anfallen.

Der Sanierungsgewinn entsteht im Zeitpunkt des jeweiligen Schulderrlasses. In diesem Zeitpunkt fällt die betreffende Verbindlichkeit weg; im gleichen Ausmaß tritt eine Erhöhung des Betriebsvermögens ein (ESt-Handbuch zum EStG 1988, Quantschnigg/Schuch, Orac, § 36 Tz 3). Dieser Zeitpunkt lag bei der Bw im Dezember 1997, nachdem sie seit Konkurseröffnung bis zu diesem Zeitpunkt kontinuierlich Kapital angespart hatte. Mit diesem Kapital und dem extra aufgenommenen Kredit war die Bw in der Lage, eine Quote von 20 % anzubieten, die dann auch im Dezember 1997 angenommen wurde und zum Schulderrlass in diesem Zeitpunkt führte. Demgegenüber sind die Sanierungskosten in den Jahren 1995 bis 1998 angefallen und wurden in der laufenden Gewinnermittlung erfasst.

Analog zur Erfassung von Veräußerungskosten beim Veräußerungsgewinn sind auch Sanierungskosten unabhängig vom für die laufende Gewinnermittlung heranzuziehenden Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung von den Sanierungseinnahmen abzuziehen. Es besteht keine sachliche Rechtfertigung, in Jahren vor oder nach der Sanierung angefallene Sanierungsaufwendungen in der jeweiligen laufenden Gewinnermittlung zu erfassen. Für die in das Jahr 1998 verlagerten Kosten der rechtsanwaltlichen Vertretung hätte zumindest im Sinne der Periodenabgrenzung eine Rückstellung im Jahr 1997 gebildet werden müssen. Es widerspräche dem im § 114 BAO verankerten Gleichheitsgrundsatz, bei gleicher Aufwandshöhe nur deshalb nicht alle Sanierungsaufwendungen bei der Ermittlung des Sanierungsgewinnes zu erfassen, weil die Sanierungsaufwendungen in Vor- oder Nachperioden angefallen sind.

	1995	1996	1997	1998
Masseverwalter (MV)	48.000,00	26.000,00	60.400,00	
MV und Rechtsanwalt				250.000,00
Vermittlungsprovision			50.000,00	
<b>Erfolgsänderung</b>	<b>+ 48.000,00</b>	<b>+ 26.000,00</b>	<b>+ 110.400,00</b>	<b>+ 250.000,00</b>

Wie oben festgestellt wurde, waren Gegenstand des Insolvenzverfahrens sowohl Betriebs- als auch Privatschulden der Bw. Der Privatanteil wird im Verhältnis von der Gesamtkonkursverbindlichkeit lt. Anmelungsverzeichnis iHv ATS 10.479.807,00 zu den Privatschulden iHv ATS 1.146.000,00 laut Verhandlung vom 16.1.2007 angenommen und beträgt 10 %. Was zu folgenden Erfolgsänderungen führt:

	1995	1996	1997
<b>Erfolgsänderung</b>	<b>-4.800,00</b>	<b>-2.600,00</b>	<b>-11.040,00</b>

## 6. Berechnung der steuerpflichtigen Betriebsergebnisse aus selbständiger Arbeit:

	1995	1996	1997
<b>Laut Erklärung</b>	<b>440.471,06</b>	<b>230.304,97</b>	<b>347.859,00</b>
Unveränderte Änderungen BP	37.400,48	0,00	0,00
Absonderungszinsen, Tz 1.2.	-133.903,00	-213.903,00	501.283,00
Privatanteil Absonderungszi, Tz 1.3.	10.743,00	42.973,00	42.973,00
Fehlerkorr. Absonderungszinsen, Tz 1.2.			-1.115.186,00
Bisherige AfA, Tz 3.2.	100.589,00	100.572,00	50.287,00
AfA neu, Tz 3.2.	-79.329,00	-79.329,00	-39.665,00
Sanierungskosten, Tz 5.2.	48.000,00	26.000,00	110.400,00
Privatanteil Sanierungskosten, Tz 5.2.	-4.800,00	-2.600,00	-11.040,00
RBW bisher, Tz 3.2.	0,00	0,00	2.279.577,00
RBW neu, nur Gebäudeanteil, Tz 3.2.	0,00	0,00	-3.408.047,00

<b>ordentliches Betriebsergebnis</b>	<b>419.171,54</b>	<b>104.017,97</b>	<b>-</b>
			<b>1.241.559,00</b>
Sanierungsgewinn	0,00	0,00	4.446.722,00
	419.171,54	104.017,97	3.205.163,00
1/7-Übergangsverlust	-191.717,37	-191.717,37	-191.717,37
<b>Einkünfte aus selbst. Arbeit</b>	<b>227.454,17</b>	<b>-87.699,40</b>	<b>3.013.445,63</b>
<b>gerundet</b>	<b>227.454,00</b>	<b>-87.699,00</b>	<b>0,00</b>

## 7. Sanierungsgewinn 1997

Es wurde festgestellt, dass in den laufenden Betriebsausgaben 1995 bis 1998 (s. Tz 5)

Sanierungskosten enthalten sind In der Verhandlung vom 20.10.2006 wurde die vom unabhängigen Finanzsenat vertretene Rechtsansicht, dass die Sanierungskosten 1995 bis 1998 beim im Jahr 1997 anfallenden Sanierungsgewinn zu erfassen sind, von beiden Parteien geteilt. Die Sanierungskosten sind beim Sanierungsgewinn aber nur insoweit abzugsfähig, als sie betrieblich veranlasst sind, sohin nur mit ATS – 225.000,00. Zum Privatanteil siehe Tz 5.2.

Die Nachsicht der Privatschulden von ATS 1.146.000,00 führt weiters nicht zu

Sanierungseinnahmen, die auf die Privatschulden geleistete Quote ist Privatausgabe iSd § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988.

	<b>§ 36 EStG</b>
Sanierungsgewinn lt. Erklärung	+ 5.754.482,00
Nachsicht Privatschulden	- 1.146.000,00
Sanierungskosten 1995 bis 1998, 90 % als betrieblich veranlasst von ATS 434.400,00	- 390.960,00
Aliquote Kürzung der Ausgleichsquote	+ 229.200,00
<b>Sanierungsgewinn 1997</b>	<b>+ 4.446.722,00</b>

## 8. Bemessungsgrundlagen für die Jahr 1996 und 1997 (Spruchbestandteil)

### Berechnung in ATS

	<b>1996</b>	<b>1997</b>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Tz 6	-87.699,00	3.013.446,00
Sonderausgaben bisher	-10.000,00	-11.000,00
Sonderausgaben neu, Verlustvortrag	-	-87.699,00
Sanierungsgewinn	-	-2.914.747,00
Einkommen	0,00	0,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00	0,00
Alleinerzieherabsetzbetrag	-2.000,00	-2.000,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge in ATS	-2.000,00	-2.000,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge in Euro	€ -145,34	€ -145,34

Beilage: 2 Berechnungsblätter (für 1995 in ATS und €)



Wien, am 28. Mai 2010