

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. RR. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 22.03.2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 11.02.2019, betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt führte bei der Beschwerdeführerin (Bf.) eine Außenprüfung umfassend das Jahr 2014 durch.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung traf die Prüferin folgende Feststellungen:

Tz. 1 ZAHLUNGEN WOHLFAHRTSFONDS

Es wird auf die Begründung in der Niederschrift vom 6.2.2019 verwiesen.

[9040] Erlöse ohne § 109a € 35.484,98

Tz. 3 ÜBERGANGSGEWINN

Siehe "Anhang zu Tz. 3 ÜBERGANGSGEWINN"

Zeitraum 2014	Euro
Einkommensteuer	
[423] Halbsatzeinkünfte (nicht 369)	5.351,85
[9010] Übergangsgewinn/-verlust	-14.952,88

Anhang zu Tz. 3 ÜBERGANGSGEWINN

Die Zahlungen durch den Wohlfahrtsfond, welche durch die Betriebsprüfung im Jahr 2014 als selbstständige Einkünfte erfasst wurden, sind nur einmalig zugeflossen.

Es ist daher betreffend dieser Einkünfte von einer Betriebsaufgabe auszugehen, für welche ein Übergangsgewinn zu ermitteln ist. Im Zuge der Betriebsprüfung werden die zukünftigen Aufwendungen für Sozialversicherung und Beratungskosten, die durch die Betriebsprüfung bzw. durch die Verlassenschaft angefallen sind, in Form von Rückstellungen berücksichtigt.

Basis für die Ermittlung des Übergangsgewinnes stellt der bisherige Übergangsgewinn, welcher für den Witwenfortbetrieb ebenfalls im Jahr 2014 ermittelt wurde, dar. Für die Versteuerung des Übergangsgewinnes wurde der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 (1) EStG beantragt.

ERMITTLUNG ÜBERGANGSGEWINN LAUT BETRIEBSPRÜFUNG

	2014
Übergangsgewinn laut Erkl.	20.304,73
Rückstellung Beratungskosten	- 3.000,00
Rückstellung BK Rechtsmittel	- 1.800,00
Rückstellung SV	-10.152,88
Übergangsgewinn lt. BP	5.351,85

Die *Niederschrift über das Ergebnis der Schlussbesprechung* enthält Folgendes:

ZAHLUNGEN VON WOHLFAHRTSFONDS

Sachverhalt:

Wie der Abgabenbehörde bekannt wurde hat (die Bf.) nach dem Verstorbenen Dr. ... im Jahr 2014 folgende Leistungen aus dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer erhalten.

Bestattungsbeihilfe:	3.508,03
Unterstützungsleistung aus Fonds:	3.427,43
Ablebensversicherung:	28.549,52
Summe	35.484,98

Diese Beträge wurden dem Finanzamt gegenüber nicht erklärt.

Steuerliche Würdigung:

Bei der Hinterbliebenenunterstützung gem. § 38 Abs. 1 lit a und b der Satzung handelt es sich um Ablebensleistungen. Dementsprechend waren die vom Rechtsvorgänger geleisteten Beträge für diese Hinterbliebenenunterstützung als Betriebsausgaben abzugsfähig. Gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Pflichtbeiträge zu Kammern der selbständig Erwerbstätigen als Betriebsausgaben abzugsfähig, soweit sie der Hinterbliebenenversorgung dienen.

Demnach sind die von der Ärztekammer ausbezahlten Beträge unabhängig von der Gestaltung des jeweiligen Sachverhaltes beim Rechtsnachfolger zu versteuern.

Gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 zählen Hinterbliebenenunterstützung, die aus einer direkt aus dem Fonds zu gewährenden Unterstützungsleistung und einem Ablebensversicherungsanspruch besteht, sowie Bestattungsbeihilfe zwingend zu den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit, die gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger zu versteuern sind.

Im Zuge der Betriebsprüfung werden die im Jahr 2014 zugeflossenen Beträge den Einkünften aus selbstständiger Arbeit zugerechnet.

TZ 2 ÜBERGANGSGEWINN/RÜCKSTELLUNG

Die Zahlungen durch den Wohlfahrtsfond, welche durch die Betriebsprüfung im Jahr 2014 als selbstständige Einkünfte erfasst wurden, sind nur einmalig zugeflossen.

Es ist daher betreffend dieser Einkünfte von einer Betriebsaufgabe auszugehen, für welche ein Übergangsgewinn zu ermitteln ist. Im Zuge der Betriebsprüfung werden die zukünftigen Aufwendungen für Sozialversicherung und Beratungskosten, die durch die Betriebsprüfung bzw. durch die Verlassenschaft angefallen sind, in Form von Rückstellungen berücksichtigt.

Basis für die Ermittlung des Übergangsgewinnes stellt der bisherige Übergangsgewinn, welcher für den Witwenfortbetrieb ebenfalls im Jahr 2014 ermittelt wurde, dar. Für die Versteuerung des Übergangsgewinnes wurde der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 (1) EStG beantragt.

ERMITTLUNG ÜBERGANGSGEWINN LAUT BETRIEBSPRÜFUNG

	2014
Übergangsgewinn laut Erkl.	20.304,73
Rückstellung Beratungskosten	- 3.000,00
Rückstellung BK Rechtsmittel	- 1.800,00
Rückstellung SV	-10.152,88
Übergangsgewinn lt. BP	5.351,85

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ den beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid mit folgenden Bemessungsgrundlagen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	31.553,17 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-424,37 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Übermittelte Lohnzettel laut Anhang / Bezugsauszahlende Stelle stpfl. Bezüge (245) AERZTEKAMMER NOE WFF 3.637,86 € SOZIALVERS.ANST. d. GEW. WIRTSCHAFT 8.435,14 € VERL. NACH DR ... 15.386,17 € Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte -1.010,52 €	26.448,65 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	0,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	57.577,45 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formel: $(60.000,00 - 57.577,45) * (1.460,00 - 60) / 23.600,00 + 60$	-203,71 €
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988):	-5.951,16 €
Selbstbehalt	4.810,20 €
Kinderbetreuungskosten	-690,60 €
Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gem. § 106a Abs 1 EStG 1988	-660,00 €
Einkommen	54.882,18 €
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(54.882,18 - 25.000,00) * 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	18.023,37 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	18.023,37 €
Alleinerzieherabsetzbetrag	-889,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	16.789,37 €
Durchschnittssteuersatz ($16.789,37 / 54.882,18 * 100$) 30,59 %	
Durchschnittssteuersatz 30,59 % von 49.530,33	15.151,33 €
Hälftesteuersatz 15,30 % von 5.351,85	818,83 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt: 0% für die ersten 620,00 6% für die restlichen 3.484,38	0,00 € 209,06 €
Einkommensteuer	16.179,22 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-1.792,55 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,33 €
Festgesetzte Einkommensteuer	14.387,00 €

Die *Beschwerde* wurde vom steuerlichen Vertreter eingebracht wie folgt:

Beantragt wird neben dem halben Durchschnittsteuersatz für den Übergangsgewinn (EUR 5.3351,85; gemeint: 5.351,85; vgl. Bericht) der halbe Durchschnittsteuersatz für den

Aufgabegewinn, der durch Erhalt der Hinterbliebenenunterstützung iHv EUR 31.976,95 durch die Ärztekammer entstand. Diese Zahlung erfolgte aufgrund des Ablebens des Ehegatten, bevor der ärztliche Witwenfortbetrieb mit 31.12.2014 aufgrund des Ablebens von meiner Mandantin aufgegeben werden musste. Diese Begünstigung wurde im Bescheid nicht gewährt. Die auf § 37 Abs 5 Z 1 EStG gestützte Begründung wird in den nächsten Tagen schriftlich ergänzt werden. Weiters wird der Antrag auf direkte Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht innerhalb von 3 Monaten gestellt (§ 262 Abs 2 BAO). Weiters wird der Antrag auf Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) für EUR 4.200,00 gestellt. Da der halbe Steuersatz nur maximal auf den Gesamtgewinn iHv EUR 31.553,17 gerechnet werden kann, bezieht sich die Wirkung der Beschwerde auf die Differenz 26.201,32 mal 15,30%+ST.

Die *Beschwerde* wurde ergänzt wie folgt:

Sachverhalt

Mit 11. Februar 2019 wurde aufgrund der Ergebnisse einer Außenprüfung der angefochtene Bescheid erlassen, wobei die näheren Ausführungen dem Bericht zur Außenprüfung und der Niederschrift zur Schlussbesprechung zu entnehmen sind. Am 7. März 2019 wurde über FON ein Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist bis 15. April 2019 eingebracht, welcher bisher seitens des Finanzamtes nicht erledigt wurde. Die Einbringung der Beschwerde am 18. März 2019 erfolgte daher rechtzeitig.

Nach dem Ableben des Gatten am Tag. Mai 2014 führte meine Mandantin den ärztlichen Betrieb als Witwenfortbetrieb bis zum 31.12.2014, zu welchem Stichtag die Aufgabe erfolgte, fort. Mit Bescheid des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich erhielt meine Mandantin am 27. Juni 2014 eine Hinterbliebenenunterstützung iHv EUR 31.976,95. Diese wurde im angefochtenen Bescheid als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfasst und dem Gewinn des Witwenfortbetriebs hinzugezählt. In der Niederschrift wurde ua ausgeführt, dass gem. § 22 Z 4 EStG eine Hinterbliebenenunterstützung, die aus einer direkt aus dem Fonds zu gewährenden Unterstützungsleistung und einem Ablebensanspruch besteht, zwingend zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zähle, die gem. § 32 Z 2 EStG beim Rechtsnachfolger zu versteuern sei.

Tatsächlich setzte sich die Hinterbliebenenunterstützung „aus einer vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreichs ausbezahlten Hinterbliebenenunterstützung iHv EUR 3.427,43 und aus einem persönlichen Ablebensversicherungsanspruch im Ausmaß von EUR 28.549,52, der von der Ärztekammer als Versicherung ausbezahlt wurde“, zusammen (so die Ausführungen im genannten Bescheid des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich).

Beschwerdegegenstand und strittige Rechtsfrage im Allgemeinen

Gegenstand der Beschwerde ist der Umstand, dass diese Einnahme von EUR 31.976,95 im angefochtenen Bescheid nicht als Aufgabegewinn („Veräußerungsgewinn“) gem. § 37 Abs 5 Z 1 iVm § 24 EStG mit dem halben Durchschnittsteuersatz, sondern im Rahmen des Tarifs des § 33 Abs 1 EStG „voll“ versteuert wurde.

Zurechnung der Einkünfte und der Begünstigung

Zunächst ist grundsätzlich festzuhalten, dass nach dem Ableben des Gatten meiner Mandantin als praktizierender Arzt am Tag. Mai 2014 diese einen „Witwenfortbetrieb“ führte, der mit Stichtag 31. Dezember 2014 aufgegeben wurde. Eine Veräußerung des Betriebes (insb mit Bezahlung einer „Praxisablöse“) erfolgte nicht. Die Betriebsaufgabe ist einer Veräußerung gem. § 24 Abs 1 EStG gleichgestellt. § 37 Abs 5 Z 1 EStG normiert den Fall der Betriebsaufgabe, die durch den Tod des Steuerpflichtigen veranlasst wurde, als begünstigte Aufgabe (außerordentliche Einkünfte nach § 37 Abs 1 EStG mit halbem Durchschnittsteuersatz).

Unstrittig musste der ärztliche Betrieb aufgrund des Ablebens von der zunächst den Betrieb fortführenden Witwe aufgrund berufsrechtlicher Vorschriften (keine ärztliches „ius practicandi“) aufgegeben werden, was zum Stichtag 31.12.2014 erfolgte. Das Ableben war also kausal für die Aufgabe. Die Aufgabe und deren steuerliche Begünstigung werden nach herrschender Lehre und Judikatur den Erben zugerechnet, auch wenn sie selbst keine betriebliche Tätigkeit entfalten und/oder berufsrechtlich nicht befugt sind, insb dann, wenn die Aufgabe vor Einantwortung erfolgt, wobei das Verlassenschaftsverfahren auch gar nicht abgewartet werden muss (z.B. VwGH 22.3.2010, 2008/15/0094, Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, Rz 31 zu § 37, EStR 7313).

Die begründende Ausführung in der Niederschrift, es handle sich bei der Hinterbliebenenunterstützung um nachträgliche Einkünfte iSd § 32 Abs 1 Z 2 EStG, geht daher insofern ins Leere, als meine Mandantin den Betrieb „originär“ aufgab und ihr die Einkünfte iZm dem Witwenfortbetrieb nicht als Gesamtrechtsnachfolgerin nach ihrem verstorbenen Gatten, sondern unmittelbar aufgrund der Fortführung zugerechnet wurden. Deshalb wurden im angefochtenen Bescheid auch zurecht die laufend eingehenden Honorare und ein Übergangsgewinn erfasst, wobei letzterer aus zum Aufgabestichtag offenen Honorarforderungen und noch zu erwartenden Nachzahlungen (z.B. für die Sozialversicherung) ermittelt wurde. Dieser Übergangsgewinn iHv EUR 5.351,85 wurde im Bescheid auch zurecht dem halben Durchschnittsteuersatz gem. § 37 Abs 5 Z 1 EStG unterworfen. In dieser Bestimmung werden „Veräußerungs- und Übergangsgewinne“ in unmittelbarem Zusammenhang genannt.

Der Übergangsgewinn war aber nur aufgrund der unbestrittenen Betriebsaufgabe zu ermitteln. Wenn aber der Übergangsgewinn iZm einer anlässlich des Ablebens des Gatten erfolgten Aufgabe bei meiner Mandantin als Witwe begünstigt erfasst wurde, muss dies wohl auch für den Aufgabegewinn selbst gelten.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung selbst wird in TZ 2 zurecht ausgeführt, dass die Zahlungen durch den Wohlfahrtsfonds nur einmalig zugeflossen seien und „daher betreffend dieser Einkünfte von einer Betriebsaufgabe auszugehen“ sei, „für welche ein Übergangsgewinn zu ermitteln“ sei. Die Zuordnung der Betriebsaufgabe an meine Mandantin wird an dieser Stelle implizit sogar bejaht.

Schließlich ist auch festzuhalten, dass die in § 22 Z 4 EStG genannten Bezüge und Vorteile aus Unterstützungs- und Vorsorgeeinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen originär demjenigen zuzurechnen sind, der die Bezüge und Vorteile erhält.

Das kann bei einer Hinterbliebenenunterstützung aber nie der Verstorbene selbst sein, sondern eben nur die *Hinterbliebenen* im konkreten Fall also meine Mandantin, ohne dass dabei Raum für die Erfassung als „*nachträgliche Einkünfte beim Rechtsnachfolger*“ bliebe.

Erfassung als Aufgabegewinn

So wie anlässlich der Aufgabe ein Übergangsgewinn ermittelt wurde, wäre daher auch ein Aufgabegewinn zu ermitteln gewesen. Zum Aufgabegewinn zählt alles, was nicht zur normalen Geschäftstätigkeit gehört und im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Aufgabe steht (Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, Tz 96 zu § 24).

Versicherungsleistungen sind unzweifelhaft nicht der laufenden Geschäftstätigkeit eines Arztes bzw des fortgeführten Betriebes zuordenbar. Auch liegt der Zusammenhang der Hinterbliebenenunterstützung mit der Aufgabe auf der Hand: Durch das Ableben des Gatten bedingt ist sowohl die Unterstützungszahlung, als auch die Aufgabe. Beides wurde daher durch dieselbe Ursache bewirkt.

Wenn die Hinterbliebenenunterstützung nicht zur laufenden Tätigkeit gehört, unzweifelhaft eine Betriebsaufgabe vorliegt und als betriebliche Einkünfte iSd § 22 Z 4 EStG zu erfassen ist, was sonst könnte sie denn sein als ein (Teil des) Aufgabegewinnes?

Es bleibt unter den genannten Bedingungen also gar keine andere Möglichkeit als die Erfassung als begünstigter Aufgabegewinn.

Als Parallelbeispiel kann eine Versicherungsentschädigung genannt werden, die als Ersatz für die „Zerstörung wesentlicher Betriebsgrundlagen, welche zur Aufgabe der Tätigkeit führt“, bezahlt wurde (Kanduth-Kristen aaO). Im konkreten Fall wäre das Pendant das Ableben des Gatten. Weiters hat auch das BFG die Abfindungszahlung an einen wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer als Aufgabegewinn gesehen (10.7.2017, RV/6100407/2016).

Schließlich ist auch auf die jüngste Judikatur des VwGH hinzuweisen, nach der unter bestimmten Bedingungen die Pensionsabfindung beim Gesellschafter-Geschäftsführer als mit dem halben Durchschnittsteuersatz begünstigt betrachtet wurde (zuletzt VwGH 19.4.2018, Ro 2016/15/0017). Zwar war die Zahlung nicht vor dem Aufgabestichtag erfolgt und die Abfindung somit als Forderung im Zuge der Ermittlung des Übergangsgewinnes zu erfassen. Es kann aber keinen Unterschied machen, ob die Zahlung *nach* oder (wie im gegenständlichen Fall) *vor* dem Aufgabestichtag erfolgt ist.

Erstens werden - wie oben angemerkt - Übergangs- und Aufgabegewinn in § 37 Abs 5 EStG „in einem Atemzug“ genannt und somit gleich behandelt, zweitens liegt der Zweck der Norm in der Vermeidung des negativen Progressionseffektes bei hohen einmaligen Erträgen anlässlich der Beendigung der betrieblichen Tätigkeit. Auch in dieser Hinsicht kann es keinen Unterschied machen, ob die Zahlung vor oder nach dem Aufgabestichtag erfolgt ist.

Der Erhalt der - betrieblich zu erfassenden (§ 22 Z 4 EStG) - Hinterbliebenenunterstützung stellt also einen mit halbem Durchschnittsteuersatz zu erfassenden Aufgabegewinn bei meiner Mandantin dar. An dieser Stelle sei auch bemerkt, dass die Voraussetzung des

§ 37 Abs 5 letzter Satz EStG, wonach der Betrieb vor der Aufgabe mindestens 7 Jahre bestanden haben muss, erfüllt ist.

Antrag auf ermäßigten Steuersatz gem. § 37 Abs 5 EStG

Der ermäßigte Steuersatz steht nur auf Antrag zu. Die frühere Vertreterin meiner Mandantin, Frau Mag. Name, hat im Zuge der Außenprüfung auch tatsächlich den Antrag gestellt, dass die Hinterbliebenenunterstützung iHv EUR 31.976,95 dem halben Durchschnittsteuersatz unterzogen wird, und zwar gemeinsam mit dem Übergangsgewinn, der im Ausmaß von EUR 5.351,85 im angefochtenen Bescheid auch tatsächlich begünstigt versteuert wurde. Dies zeigt, dass dem Finanzamt die Antragstellung auch zugegangen war. Die Begünstigung für die im Antrag einbezogene Hinterbliebenenunterstützung wurde jedoch nicht gewährt, ohne dass die Ablehnung der Rechtsansicht über die Begünstigung im Bescheid oder in der Niederschrift über die Schlussbesprechung oder im Bericht über die Außenprüfung ausdrücklich begründet wurde (allenfalls nur implizit mit der Ansicht, es handle sich um nachträgliche Einkünfte iSd § 32 Abs 1 Z 2 EStG, s. oben).

Der Umstand, dass die damalige Vertreterin meiner Mandantin die Hinterbliebenenunterstützung nicht ausdrücklich als *Aufgabegewinn* bezeichnet hat, kann nicht relevant sein, da Übergangs- und Aufgabegewinn gleichbehandelt werden.

Sollte aber - entgegen meiner Ansicht - die Meinung vertreten werden, es läge kein tauglicher Antrag für die Gewährung des halben Durchschnittsteuersatzes vor, wird dieser Antrag hiermit im Namen meiner Mandantin nochmals klar auf begünstigte Versteuerung der Hinterbliebenenunterstützung als Aufgabegewinn gestellt bzw nachgeholt. Dabei ist festzuhalten, dass § 37 Abs 5 EStG keine Frist für den Antrag normiert und dieser daher jederzeit vor Rechtskraft des Veranlagungsjahres bzw -bescheides gestellt werden kann. Aufgrund der aufgezeigten Rechtswidrigkeit stelle ich im Auftrag und Vollmachtsnamen der Mandanten den *Antrag auf Abänderung des oa Bescheides*

dergestalt, dass der Aufgabegewinn iHv EUR 31.976,95 im höchstmöglichen Ausmaß - zusätzlich zum Übergangsgewinn iHv EUR 5.351,85 - mit dem halben

Durchschnittsteuersatz versteuert wird, verbunden mit der Rechtsansicht, dass eine einmalige Unterstützungszahlung iSd § 22 Z 4 EStG nach dem Ableben des Gatten Teil des Aufgabegewinnes des Witwenfortbetriebes ist. Der am 18. März 2019 im Zuge der elektronischen Beschwerde eingebrachte Antrag auf Einkünfte mit dem Hälftesteuersatz iHv EUR 31.553,17 bemaß sich an der Höhe der Einkünfte aus der gegenständlichen Einkunftsquelle im angefochtenen Bescheid. In Ergänzung dieses Antrages soll es aber keine Begrenzung geben, sondern die Begünstigung nach im Zuge des neuen Bescheides arithmetisch maximaler Höhe zustehen.

Für den Fall, dass entgegen meiner Rechtsansicht der halbe Durchschnittsteuersatz nicht gewährt wird, beantrage ich im Namen meiner Mandantin - in eventu - die Gewährung eines Freibetrages iSd § 24 Abs 4 EStG iHv EUR 7.300,00.

Sollte die Behörde hingegen zur Ansicht gelangen, bei der Hinterbliebenenunterstützung

handle es sich nicht um betriebliche Erträge iSd § 22 Z 4 EStG, beantrage ich im Namen meiner Mandantin in eventuelle Hinterbliebenenunterstützung aus dem steuerpflichtigen Einkommen auszunehmen.

Weiters stelle ich im Auftrag und Vollmachtsnamen der Mandantin die folgenden Anträge:

Antrag gem. § 262 Abs 2 BAO, dass keine Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes ergeht und die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht ohne unnötigen Aufschub, jedenfalls innerhalb von drei Monaten, vorgelegt wird.

Die *Beschwerdevorlage* erfolgte mit nachstehendem Sachverhalt und Anträgen:

Sachverhalt:

Im Rahmen der durch Schlussbesprechung vom 6.2.2019 beendeten BP wurde ermittelt, dass Zahlungen des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer von der Beschwerdeführerin zwar erhalten, aber dem FA gegenüber nicht erklärt wurden.

Beweismittel:

Bericht der BP und Niederschrift der Schlussbesprechung vom 6.2.2019

Stellungnahme:

Gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 zählt eine Hinterbliebenenunterstützung, welche direkt aus dem durch Pflichtversicherungsbeiträge finanzierten Wohlfahrtsfond stammt, zu den Einnahmen aus der betrieblichen, konkret freiberuflichen Tätigkeit als Arzt und ist als solche im Rahmen der Betriebseinnahmen zu versteuern.

Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit b EStG 1988 Pflichtbeiträge, zu welchen auch solche an den Wohlfahrtsfond gehören, als Betriebsausgaben absetzbar sind.

Strittig ist, ob es sich bei den gegenständlichen Zahlungen um solche handelt, die noch dem Aufgabegewinn zuzurechnen sind, oder ob diese Zahlungen separat zu versteuern wären.

Die Vorlage erfolgte ohne vorhergehende Erlassung einer Beschwerdeentscheidung aufgrund des Antrages der Beschwerdeführerin gem. § 262 Abs. 2 BAO. Die Erlassung einer BVE erfolgt nicht, da diese nur abweisend ergehen kann. Aus Sicht der Behörde sind die Leistungen aus Fond und Ablebensversicherung aufgrund der hierfür betrieblich veranlassten und in der Folge steuerlich geltend gemachten Betriebsausgaben gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen. Es wird daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der am Tag. Mai 2014 verstorbene Ehegatte der Bf. war Arzt. Nach dem Ableben ihres Ehegatten führte die Bf. den ärztlichen Betrieb als Witwenfortbetrieb fort.

Über Antrag der Bf. vom 04. Juni 2014 wurde ihr mit Bescheid des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich vom 03. Juli 2014 eine Hinterbliebenenunterstützung iHv EUR 31.976,95 gewährt (näheres vgl. unten).

Der Witwenfortbetrieb wurde bis zum 31. Dezember 2014 fortgeführt.

Zum 31. Dezember 2014 wurde der Witwenfortbetrieb aufgegeben.

Mit diesem Stichtag wurde ein Übergangsgewinn iHv EUR 5.351,85 erfasst, wobei letzterer aus zum Aufgabestichtag offenen Honorarforderungen und noch zu erwartenden Nachzahlungen (z.B. für die Sozialversicherung) ermittelt wurde.

Diese Feststellungen beruhen auf den Angaben der Bf. und dem Bescheid des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich und sind unstrittig.

Betreffend das Jahr 2012 hatte der Ehegatte der Bf. u.a. folgende Betriebsausgaben geltend gemacht (und erfolgte eine erklärungskonforme Veranlagung):

Text	Kennzahl	Betrag
Eigene Pflichtversicherungsbeiträge	9225	€ 16.349,00

Die im Zuge der Außenprüfung vorgelegte Beilage 1/1 enthält u.a. folgende Positionen:
Übergangsgewinn:

Ablebensversicherung 3.427,43 *

Hinterbliebenen Unterstützung 28.549,52 *

(Summe) 31.976,95

* Die in dieser Beilage (offensichtlich infolge eines Versehen) vertauschten Beträge wurden in der (oben wiedergegebenen) Niederschrift über das Ergebnis der Schlussbesprechung zutreffend angeführt.

Das Schreiben des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich lautet:

Betreff: Antrag auf Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung

(Name und Anschrift der Bf.)

BESCHEID

Über Ihren Antrag vom 04.06.2016 auf Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung ergeht aufgrund des Beschlusses des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich in seiner Sitzung am 18.06.2014 folgende Entscheidung:

1. Ihrem Antrag auf Hinterbliebenenunterstützung wird gemäß § 38 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich idgF, s t a t t g e g e b e n.

2. Es wird festgestellt, dass per Tag.05.2014 ein **Beitragsrückstand** (Hervorhebung und weitere Hervorhebungen durch den Sachbearbeiter) in Höhe von -€ 2.089,08 besteht. Dieser Beitragsrückstand wird gemäß § 17 Abs. 1 der Beitragsordnung des Wohlfonds idgF (Beitragsordnung) von der gewährten Leistung in Abzug gebracht.

Die Hinterbliebenenunterstützung wurde gemäß § 38 Abs. 1 lit. a und b der Satzung des Wohlfahrtsfonds in Höhe von € 31.976,95 gewährt.

Begründung

Mit Ihrem Antrag beehrten Sie die Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung. Sie sind Witwe nach dem am Tag.05.2014 verstorbenen Kammermitglied (Vor- und Nachname), geb. am ... Jahr.

Zu 1.

Gemäß § 38 Abs. 7 der Satzung des Wohlfahrtsfonds hat die Witwe Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung, wenn kein anderer Zahlungsempfänger vom Verstorbenen namhaft gemacht wurde.

Die Höhe der Hinterbliebenenunterstützung ergibt sich aus § 38 Abs. 1 lit. a und lit. b Satzung WFF mit € 34.066,63.

Zu 2.

Da das Beitragskonto von (Vor- und Nachname) ... per Tag.05.2014 einen Rückstand in Höhe von - € 2.089,08 aufweist und die Verrechnung ausständiger Beiträge mit gewährten Leistungen in § 17 Abs. 1 Beitragsordnung vorgesehen ist, wurde die Hinterbliebenenunterstützung nur in dem im Spruch ausgewiesenen Ausmaß ausbezahlt.

Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich:

§ 1 Name und rechtliche Stellung

(1) Der Wohlfahrtsfonds im Sinne des § 96 Abs. 1 Ärztegesetz im Folgenden kurz als "WFF" bezeichnet, stellt ein von den allgemeinen finanziellen Mitteln der Ärztekammer für Niederösterreich abgesondertes zweckgebundenes Sondervermögen dar. Seine Verwaltung ist von der Verwaltung des übrigen Kammervermögens gesondert zu führen und obliegt dem Verwaltungsausschuss (§ 113 Abs. 1 Ärztegesetz).

§ 2 Zweck

Zweck des WFF ist, seinen anspruchsberechtigten Mitgliedern die im Folgenden näher bezeichneten Versorgungs- und Unterstützungsleistungen zu gewähren (§§ 97 ff. Ärztegesetz, § 19 Abs. 4 Z. 2 Zahnärztekammergesetz, BGBl I Nr. 154/2005, idF BGBl I Nr. 38/2012).

§ 4 Vermögen

(1) Das Vermögen des WFF wird gebildet aus:

- a) Fondsbeiträgen,
- b) Erträgen des Vermögens und
- c) Zuwendungen aus Erbschaften, Stiftungen und anderen Fonds, Vermächtnissen sowie Schenkungen und sonstigen Zweckwidmungen.

(2) Die Vermögensbestände des WFF sind, soweit verfügbar, fruchtbringend anzulegen.

§ 11 Beitragspflicht

(1) Jeder ordentliche Kammerangehörige der Ärztekammer für Niederösterreich ist während der Dauer seiner Kammerzugehörigkeit zur Leistung der in der Beitragsordnung festgesetzten Beiträge zum WFF der Ärztekammer für Niederösterreich verpflichtet.

...

(5) Der in § 11 Abs. 1 bis Abs. 4 genannte Personenkreis wird als Wohlfahrtsfondsmitglieder (im Folgenden „WFF-Mitglieder“) bezeichnet.

§ 12 Beginn der Beitragspflicht

(1) Die Beitragspflicht beginnt für ordentliche Kammerangehörige im Sinne des § 11 Abs. 1 und Abs. 3 mit dem Entstehen der jeweiligen Kammerzugehörigkeit gemäß § 68 Abs. 1 Ärztegesetz sowie § 10 Zahnärztekammergesetz.

...

§ 13 Ende der Beitragspflicht

- (1) Die Beitragspflicht zur Grundrente, Zusatzleistung und Krankenunterstützung endet
- a) durch den Tod;
 - b) durch den Bezug der Alters- oder dauernden Invaliditätsversorgung;
 - c) durch die Befreiung von der Beitragspflicht;
 - d) durch Verzicht auf die Berufsausübung;
 - e) bei Streichung aus der Ärzteliste;
 - f) bei Streichung aus der Zahnärzteliste.

...

§ 14 Beitragsfestsetzung

- (1) Die Erweiterte Vollversammlung der Ärztekammer für Niederösterreich setzt alljährlich unter Bedachtnahme auf § 109 Abs. 1 Ärztegesetz die Beiträge zum WFF in einer Beitragsordnung fest.
- (2) Bei der Festsetzung der Beiträge ist auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sowie die Art der Berufsausübung der beitragspflichtigen WFF-Mitglieder Bedacht zu nehmen.
- (3) Die Beiträge zum WFF darf 18 v. H. der jährlichen Einnahmen aus ärztlicher und/oder zahnärztlicher Tätigkeit nicht übersteigen.
- (4) Ein WFF-Mitglied kann jedoch durch Leistung von über das Ausmaß nach § 14 Abs. 3 hinausgehenden Beiträgen den Anspruch auf höhere als die auf Grund der Beitragsleistung nach § 14 Abs. 3 gebührenden Leistungen erwerben.

...

D. LEISTUNGSWESEN

1. Versorgungsleistungen

...

2. UNTERSTÜTZUNGSLEISTUNGEN

§ 37 Bestattungsbeihilfe

- (1) Beim Tode eines WFF-Mitgliedes oder Empfängers einer Alters- oder Invaliditätsversorgung gebührt über Antrag jeder Person, welche die Kosten der Bestattung getragen hat, die Bestattungsbeihilfe.
- (2) Die Bestattungsbeihilfe umfasst die tatsächlich angefallenen und nachgewiesenen Bestattungskosten, wird jedoch höchstens im Ausmaß von € 4.000,00 einmalig ausbezahlt.
- (3) Haben mehrere Waisen die Kosten der Bestattung getragen, kommt § 38 Abs. 8 sinngemäß zur Anwendung.
- (4) Die Bestattungsbeihilfe wird gewährt, wenn das WFF-Mitglied die Beiträge gemäß § 12 Beitragsordnung für mindestens 3 Monate vor dem Ereigniseintritt oder bei kürzerer Mitgliedschaftsdauer seit Beginn der Mitgliedschaft entrichtet oder unverschuldet nicht entrichtet hat.

§ 38 Hinterbliebenenunterstützung

- (1) Im Fall des Ablebens eines WFF-Mitgliedes, das
1. am 31.12.2010 dem WFF der Ärztekammer für Niederösterreich angehört hat und
 2. bis zum 31.12.2000 das 50. Lebensjahr vollendet hat und
 3. eine Optionsmöglichkeit gemäß Abs. 12 nicht ausgeübt hat,

wird bei Erfüllung der Voraussetzungen über Antrag den in Abs. 7 genannten Personen in der dort festgelegten Reihenfolge eine Hinterbliebenenunterstützung gewährt. Die

Hinterbliebenenunterstützung besteht aus

a) einer direkt aus dem Fonds zu gewährenden Unterstützungsleistung in der Höhe von **€ 5.516,51 sowie**

b) einem persönlichen Ablebensversicherungsanspruch in der Höhe von **€ 28.549,52**

[die Summe der Beträge lit. a und b beläuft sich auf € 34.066,03].

Abs. 1a:

Im Fall des Ablebens von WFF-Mitgliedern, die am 31.12.2010 dem WFF der Ärztekammer für Niederösterreich nicht angehört haben, und im Fall des Ablebens von WFF-Mitgliedern im Sinne des Abs. 5 wird bei Erfüllung der Voraussetzungen über Antrag den in Abs. 7 genannten Personen in der dort festgelegten Reihenfolge eine Hinterbliebenenunterstützung gewährt. Die Höhe der Leistung beträgt bei Ableben des WFF-Mitgliedes vor Bezug einer Versorgungsleistung, längstens aber bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres € 34.066,03, bei Ableben des WFF-Mitgliedes jeweils nach diesem Zeitpunkt € 5.516,51, und wird insgesamt einmalig ausbezahlt.

(2):

An WFF-Mitglieder, die

1. am 31.12.2010 dem WFF der Ärztekammer für Niederösterreich angehört haben und

2. am 31.12.2000 das 50. Lebensjahr nicht vollendet haben und

3. am 31.12.2000 das 45. Lebensjahr vollendet haben,

ist mit Vollendung des 65. Lebensjahres eine persönliche Erlebensfalleistung auszuzahlen, deren maximale Höhe € 25.944,20 beträgt und sich ab 01.01.2011 aus Anhang VIII ergibt. Gleichzeitig mit dieser Auszahlung erlischt der Anspruch auf die Hinterbliebenenunterstützung gemäß § 38 Abs. 1 lit. b.

(3):

WFF-Mitglieder, die

1. am 31.12.2010 dem WFF der Ärztekammer für Niederösterreich angehört haben und

2. am 31.12.2000 das 50. Lebensjahr überschritten und das 65. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und

3. gemäß Abs. 12 optiert haben,

können über Antrag anstelle der Leistung nach § 38 Abs. 1 lit. b mit Vollendung des 65. Lebensjahres, frühestens jedoch mit 01.01.2012 eine Erlebensfalleistung in Anspruch nehmen, deren maximale Höhe € 11.118,94 beträgt. Gleichzeitig mit dieser Auszahlung erlischt der Anspruch auf die Hinterbliebenenunterstützung gemäß § 38 Abs. 1 lit. b.

(4):

WFF-Mitglieder, die

1. am 31.12.2010 dem WFF der Ärztekammer für Niederösterreich angehört haben und

2. am 31.12.2000 das 50. Lebensjahr überschritten und das 65. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und

3. gemäß Abs. 12 optiert haben,

können über Antrag mit Vollendung des 65. Lebensjahres, frühestens jedoch mit 01.01.2012 anstelle der Leistungen nach § 38 Abs. 1 lit. b oder Abs. 3 eine Erlebensfalleistung in Anspruch nehmen, deren maximale Höhe € 18.168,21 beträgt. Gleichzeitig mit dieser Auszahlung erlischt der Anspruch auf die Hinterbliebenenunterstützung gemäß § 38 Abs. 1 lit. b.

(5):

Für WFF-Mitglieder, die

1. am 31.12.2010 dem WFF der Ärztekammer für Niederösterreich angehört haben und
2. am 31.12.2000 das 45. Lebensjahr nicht vollendet haben,

entfällt rückwirkend per 01.01.2001 die Beitragspflicht zur Erlebensfalleistung. Gemäß § 17 Abs. 1 entfällt damit auch der Leistungsanspruch. Das aus der Aufhebung der Beitragspflicht entstehende Guthaben wird verzinst refundiert, wobei ein Zinssatz von 6,125% p.a. zur Anwendung kommt. Allfällige Rückstände sind gemäß § 17 Beitragsordnung von diesem Guthaben in Abzug zu bringen.

(6):

Der volle Anspruch auf Leistungen im Sinne der Abs. 2 bis Abs. 4 wird ausschließlich bei voller Beitragsleistung erworben. Im Fall einer Beitragsermäßigung kommt hinsichtlich des Anspruchserwerbs § 17 zur Anwendung. In diesem Fall umfasst der Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung (Erlebensfalleistung) das von der Rückversicherung zum Zeitpunkt der Antragstellung bekannt zu gebende Deckungskapital, zumindest jedoch die zur Erlebensfalleistung einbezahlten Beiträge.

(7):

Anspruch auf die Hinterbliebenenunterstützung haben, sofern das verstorbene WFF-Mitglied

oder der Empfänger einer Alters- oder Invaliditätsversorgung nicht einen anderen Zahlungsempfänger namhaft gemacht und hierüber eine schriftliche, eigenhändig unterschriebene Erklärung beim Wohlfahrtsfonds hinterlegt hat, folgende Personen in der nachstehenden Reihenfolge:

- a) die Witwe (der Witwer) oder der hinterbliebene eingetragene Partner,
- b) die Waisen,
- c) sonstige gesetzliche Erben.

(8):

Sind mehrere Waisen vorhanden, ist diesen die Hinterbliebenenunterstützung zur ungeteilten Hand (§ 892 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch 1811, JGS Nr. 946/1811, idF BGBl I Nr. 68/2012) auszuzahlen, sobald der Leistungsempfänger von den Anspruchsberechtigten namhaft gemacht wurde.

(9):

Wurden mehrere Verfügungen im Sinne des Abs. 7 beim Wohlfahrtsfonds hinterlegt, so ist die zuletzt hinterlegte Verfügung als gültig zu erachten. Wenn die Hinterbliebenenunterstützung gemäß § 49 zur Sicherstellung abgetreten wird, so ist eine neuerliche Verfügung im Sinne dieser Bestimmung erst wirksam, wenn eine

Tilgungsbestätigung oder eine sonstige geeignete Bestätigung über das Erlöschen der Abtretung in der Ärztekammer für Niederösterreich vorgelegt wird.

(10):

Wurde der Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung gemäß § 49 zur Besicherung eines Darlehens abgetreten oder verpfändet, so kommt die in Abs. 7 festgelegte Anspruchsreihung zugunsten des durch die Besicherung berechtigten Gläubigers bis zur Tilgung des besicherten Darlehens nicht zur Anwendung. Die Anspruchsberechtigung für einen allfällig verbleibenden Betrag aus der Hinterbliebenenunterstützung ist wiederum gemäß Abs. 7 zu beurteilen.

(11):

Die im Zeitraum von 01.01.2001 bis 01.01.2005 unter dem Titel „Todesfallbeihilfe“ einbezahlten Beiträge gelten als Beiträge zur Hinterbliebenenunterstützung gemäß § 38 Abs. 5 und Abs. 6.

(12):

Die Optierung für eine Leistung im Sinne der Abs. 3 und 4 kann bis 31.12.2008 erfolgen.

(13):

Die Hinterbliebenenunterstützung wird gewährt, wenn das WFF-Mitglied die Beiträge gemäß § 12 Beitragsordnung für mindestens 3 Monate vor dem Ereigniseintritt oder bei kürzerer Mitgliedschaftsdauer seit Beginn der Mitgliedschaft entrichtet oder unverschuldet nicht entrichtet hat.

§ 22 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung bestimmt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nur

a) Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.

b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der

– staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit sowie aus der Berufstätigkeit der

– Ärzte, Tierärzte und Dentisten,

– Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder,

– Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren,

– Bildberichterstatler und Journalisten,

– Dolmetscher und Übersetzer.

Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zählen auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pflinglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.

c) Einkünfte aus

– der therapeutischen psychologischen Tätigkeit von Personen, die die geistes- oder naturwissenschaftlichen Universitätsstudien mit dem Hauptfach Psychologie abgeschlossen haben

- der Tätigkeit als Hebamme
- der Tätigkeit im medizinischen Dienst im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961

Eine freiberufliche Tätigkeit liegt auch dann vor, wenn ein Angehöriger eines freien Berufes in seinem Beruf

- im Rahmen von Veranstaltungen tätig wird, denen die für das Vorliegen einer freiberuflichen Tätigkeit erforderlichen Eigenschaften fehlen
- sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient. Abgesehen vom Fall einer vorübergehenden Verhinderung muß er selbst auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden.

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).
- Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.

3. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, daß

- die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als selbständige Arbeit anzusehen ist und
- jeder einzelne Gesellschafter im Rahmen der Gesellschaft selbständig im Sinne der Z 1 oder 2 tätig wird. Dies ist aber nicht erforderlich, wenn berufsrechtliche Vorschriften Gesellschaften mit berufsfremden Personen ausdrücklich zulassen.

4. Bezüge und **Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit sie nicht unter § 25 fallen.**

5. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

§ 25 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung bestimmt:

Abs. 1: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt

werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.

b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

c) Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung.

d) Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversorgung entspricht.

e) Bezüge aus einer Kranken- oder Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.

Bezüge gemäß lit. c bis e, ausgenommen solche aus einer Unfallversorgung, sind nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen. In allen anderen Fällen sind diese Bezüge nach § 32 Z 1 zu erfassen.

2. a) Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes. Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die

aa) vom Arbeitnehmer,

bb) vom wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 und

cc) von einer natürlichen Person als Arbeitgeber für sich selbst

eingezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25% zu erfassen. Soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Abs. 1 Z 3 eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer BV-Kasse (§ 17 BMSVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden, sind die auf diese Beiträge entfallenden Bezüge und Vorteile steuerfrei. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, ein pauschales Ausscheiden der steuerfreien Bezüge und Vorteile mit Verordnung festzulegen.

b) Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes).

Z 2 lit. a zweiter Satz ist für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des

Pensionskassengesetzes) insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben.

c) Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis anzusehen sind, sowie Bezüge und Vorteile aus Unterstützungskassen.

d) Bezüge und Vorteile aus Betriebliche Vorsorgekassen (BV-Kassen) einschließlich der Bezüge und Vorteile im Rahmen der Selbständigenvorsorge nach dem 4. und 5. Teil des BMSVG.

e) Insolvenz-Entgelt, das durch den Insolvenz-Entgelt-Fonds ausgezahlt wird.

3. a) Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind nur mit 25% zu erfassen; soweit besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung auf Beiträgen beruhen, die im Zeitpunkt der Leistung als Pflichtbeiträge abzugsfähig waren, sind sie zur Gänze zu erfassen. Soweit für Pensionsbeiträge eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen worden ist, sind die auf diese Beiträge entfallenden Pensionen steuerfrei.

b) Gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. Soweit diese Bezüge auf Ansprüche entfallen, die von einer Pensionskasse an eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung übertragen wurden, gilt Z 2 lit. a entsprechend.

c) Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

d) Rückzahlungen von Pflichtbeiträgen, sofern diese ganz oder teilweise auf Grund des Vorliegens von Einkünften im Sinne der Z 1 einbehalten oder zurückgezahlt wurden.

e) Rückzahlungen von Beiträgen für freiwillige Weiterversicherungen einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen nur insoweit vor, als die Beiträge als Sonderausgaben gemäß § 18 das Einkommen vermindert haben.

4. a) Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge im Sinne des Bezügegesetzes und des Verfassungsgerichtshofgesetzes.

b) Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge, die Mitglieder einer Landesregierung (des Wiener Stadtsenates), Bezirksvorsteher (Stellvertreter) der Stadt Wien, Mitglieder eines Landtages sowie deren Hinterbliebene auf Grund gesetzlicher Regelung erhalten, weiters Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge, die Bürgermeister, Vizebürgermeister (Bürgermeister-Stellvertreter), Stadträte und Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung sowie deren Hinterbliebene auf Grund gesetzlicher Regelung erhalten.

c) Bezüge von öffentlich-rechtlich Bediensteten (Beamten) des Bundes aus Nebentätigkeiten im Sinne des § 37 des Beamten-Dienstrechtsgesetzes 1979 und vertraglich Bediensteten des Bundes aus vergleichbaren Tätigkeiten sowie öffentlich Bediensteten anderer Gebietskörperschaften auf Grund vergleichbarer gesetzlicher Regelungen.

5. Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und

zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden.

Abs. 2: Bei den Einkünften im Sinne des Abs. 1 ist es unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit b EStG 1988 sind **Betriebsausgaben Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen**, weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, sowie Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sind nur insoweit abzugsfähig, als die der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.

§ 37 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung bestimmt:

Abs. 1:

Der Steuersatz ermäßigt sich für

– außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),

...

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Abs. 5:

Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:

1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veranlasst.

2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beigebrachten medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.

3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Für Veräußerungs- und Übergangsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

§ 24 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt:

Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung
 - des ganzen Betriebes
 - eines Teilbetriebes
 - eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist
2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

§ 98 Ärztegesetz bestimmt

(1) Aus den Mitteln des Wohlfahrtsfonds **sind** im einzelnen folgende Versorgungsleistungen **zu gewähren**:

1. Altersversorgung,
2. Invaliditätsversorgung,
3. Kinderunterstützung,
4. **Hinterbliebenenversorgung**:
 - a) Witwen- und Witwerversorgung,
 - b) Waisenversorgung sowie
 - c) die Versorgung des hinterbliebenen eingetragenen Partners.

(1a) Aus den Mitteln des Wohlfahrtsfonds **können** folgende zusätzliche Versorgungsleistungen **gewährt werden**:

1. Bestattungsbeihilfe,
2. **Hinterbliebenenunterstützung**.

Die **Erweiterte Vollversammlung der Ärztekammer** für Niederösterreich **hat** am 05.12.2012 aufgrund des § 80b Z. 2 Ärztegesetz 1998, BGBl I Nr. 169/1998, idF BGBl I Nr. 80/2012, **verordnet**:

BEITRAGSORDNUNG 2013

1. ABSCHNITT

BEITRÄGE FÜR VERSORGUNGSLEISTUNGEN

...

2. ABSCHNITT

BEITRÄGE FÜR UNTERSTÜTZUNGSLEISTUNGEN

...

§ 12

Bestattungsbeihilfe und **Hinterbliebenenunterstützung**

(1) Aktive **WFF-Mitglieder haben** entsprechend ihrem Lebensalter zum Zeitpunkt des Entstehens der Mitgliedschaft im Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich, frühestens jedoch am 01.01.2001, **für die Leistungen nach § 38 Satzung WFF monatlich maximal folgende Beiträge zu entrichten**:

[Tabelle]

(2) Für WFF-Mitglieder, die gemäß § 38 Abs. 4 Satzung WFF optiert haben, erhöht sich der Beitrag lt. Abs. 1

- a. um monatlich € 42,00, wenn sie vor dem 1.1.2003 optiert haben,
- b. um monatlich € 48,00, wenn sie nicht vor dem 1.1.2003 optiert haben.

(3) Bezieher einer Pensionsleistung aus dem Wohlfahrtsfonds mit einem Leistungsanspruch gemäß § 38 Abs. 1 lit. b oder Abs. 1a Satzung WFF haben Monatsbeitrag in Höhe von € 58,40 zu entrichten.

(4) Bezieher einer Pensionsleistung aus dem Wohlfahrtsfonds mit einem Leistungsanspruch gemäß § 38 Abs. 3 oder Abs. 4 Satzung WFF sind zur fortgesetzten Beitragsleistung gemäß Abs. 1 und Abs. 2 dieser Bestimmung (Beitrag vor Pensionsantritt) verpflichtet.

(5) Für Wohlfahrtsfondsmitglieder, die bereits Leistungen gemäß § 38 Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 4 Satzung WFF erhalten haben, reduzieren sich die Monatsbeiträge um den Sonderausgabenteil dieses Beitrages gemäß Abs. 6.

(6) **Vom Beitrag zur Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung ist ein Teil von zwei Dritteln gemäß § 4 Abs. 4 bzw. § 16 EStG der Ablebensleistung gewidmet und im Rahmen der Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten steuerfrei unbegrenzt absetzbar.**

Ein Drittel des Beitrages ist der Erlebensleistung gewidmet und gemäß § 18 EStG im Rahmen der Sonderausgaben beim zuständigen Finanzamt geltend zu machen.

§ 15 Aufteilung der Beiträge

(1) Laufende **Beitragszahlungen werden** – sofern nicht spezifiziert – unbeschadet des Abs. 2 **entsprechend der folgenden Reihenfolge den Leistungsbereichen zugeordnet:**

1. Krankenunterstützung gemäß § 41 Satzung WFF
2. Krankenunterstützung gemäß § 40 Abs. 2 Satzung WFF
3. Mindestbeitrag zur Grundrente gemäß § 7 Abs. 2
4. Mindestbeitrag zur Zusatzleistung gemäß § 7 Abs. 3
5. Solidaritäts- und Notstandsfonds gemäß §§ 46 f. Satzung WFF
6. Bestattungsbeihilfe und **Hinterbliebenenunterstützung gemäß §§ 37 und 38 Abs. 1**

Satzung WFF

7. Krankenunterstützung gemäß § 40 Abs. 1 Satzung WFF
8. Pensionsbeitrag, der gemäß Abs. 2 der Grundrente zuzuordnen ist und den Mindestbeitrag zur Grundrente übersteigt
9. Pensionsbeitrag, der gemäß Abs. 2 der Zusatzleistung zuzuordnen ist und den Mindestbeitrag zur Zusatzleistung übersteigt
10. Hinterbliebenenunterstützung gemäß § 38 Abs. 2 – 4 Satzung WFF.

Mit Erkenntnis vom 26.01.1977, 1311/76, erwog der Verwaltungsgerichtshof betreffend eine Beschwerdeführerin, die Witwe eines verstorbenen aktiven Rechtsanwaltes (idF Ehemann), die im Streitjahr von der Rechtsanwaltskammer für Oberösterreich ein Sterbegeld von 200.000 S ausbezahlt erhielt:

Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen fallen lediglich dann unter § 22 Z 4 EStG 1988 bzw § 22 Abs 1 Z 4 EStG 1972, wenn ihnen kein Pensionscharakter iSd § 25 Abs 1 Z 3 EStG 1988 bzw EStG 1972 zukommt. Entscheidend ist dabei, ob es sich um den Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung gleichartige Bezüge handelt (vgl das hg Erkenntnis vom

5. November 1991, 91/14/0055, sowie das dort zitierte hg Erkenntnis vom 28. Jänner 1981, 79/13/1689, Slg Nr 5549/F, unter Hinweis auf die ErläutRV zu § 22 Abs 1 Z 4 EStG 1972, 1201 BlgNR 13. GP).

Damit ist das Schicksal der Beschwerde jedoch bereits entschieden, weil es sich beim Sterbegeld nicht um einen den Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung gleichartigen Bezug handelt. Dem Sterbegeld kommt nämlich trotz der in der Regel zu erfolgenden Auszahlung in zwei Teilbeträgen mangels laufender Zahlungen durch einen längeren Zeitraum kein Pensionscharakter zu.

Wenn die Beschwerdeführerin dem angefochtenen Bescheid schließlich entgegenhält, sie selbst sei niemals freiberuflich tätig gewesen, sondern lediglich ihr verstorbener Ehemann habe Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen, weshalb das Sterbegeld generell nicht unter § 22 EStG 1988 subsumiert werden könne, zeigt sie damit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Einkünfte iSd § 22 Z 4 EStG 1988 liegen auch dann vor, wenn der Tatbestand des § 22 Z 1 EStG 1988 nicht erfüllt ist.

Baldauf führt im Jakom EStG, 2014, § 22 Rz 136 ff unter dem Stichwort: Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen (Z 4) aus:

Erfasst sind nur Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen (s Rz 138), soweit sie nicht unter § 25 fallen. Unter § 25 fallen zB Bezüge aus einer Krankenversorgung der genannten Einrichtungen (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit e), sofern sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zufließen; weiters Bezüge aus den genannten Einrichtungen, die den Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung gleichartig sind (§ 25 Abs. 1 Z 3 lit b; s Rz 139). Bezüge aus einer Unfallversorgung der genannten Einrichtungen fallen nach EStR 5302 nicht unter § 25; sie sind gem Z 4 zu erfassen (s § 25 Abs. 1 Z 1 letzter Satz).

Z 4 korrespondiert mit der Abzugsfähigkeit der Beiträge als Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 Z 1. Daher erfasst auch Z 4 nur Leistungen dieser Einrichtungen, die auf Pflichtbeiträgen beruhen (EStR 5297). Leistungen, die auf freiwilligen Beiträgen beruhen, führen ggf zu Einkünften iSd § 29 Z 1 (VwGH 28.1.81, 1689/79 Zusatzrente vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer; DK MZ/Doralt § 22 Rz 188). Z 4 setzt aber nicht voraus, dass der Empfänger der Bezüge selbst freiberuflich tätig gewesen ist (VwGH 29.7.97, 93/14/0117 Sterbegeld der Witwe eines Rechtsanwaltes, EStR 5299).

Kanduth-Kristen führt im Jakom EStG, 2014, § 24 aus:

Rz 57, Stichwort: Ermittlung des Veräußerungsgewinnes (§ 24 Abs. 2 und 3):

Aufgabegewinn. Der Gewinn aus der Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs wird in Abs. 1 einem Veräußerungsgewinn gleichgestellt.

Rz 65 Betriebsaufgabe. Die Betriebsaufgabe zieht sich zwar in der Praxis idR über einen längeren Zeitraum hin, der Aufgabegewinn ist aber gem. Abs. 2 und 3 zeitpunktbezogen zu ermitteln. ... Die zeitpunktbezogene Betrachtung bedingt, dass Veräußerungen vor und nach dem Aufgabezeitpunkt auf diesen (rück)bezogen werden müssen (s EStR 5670; DK MZ/ Doralt § 24 Rz 137). Unverkäufliche Wirtschaftsgüter sind im Aufgabezeitpunkt

mit dem gemeinen Wert ins Privatvermögen zu überführen (s DK MZ/ Doralt § 24 Rz 137 sowie kritisch im Hinblick auf die zwangsweise Überführung in Rz 138).

Rz 91 14. Besonderheiten bei Betriebsaufgabe. a) Gewinnermittlungsmethode

Auch bei Betriebsaufgabe kann der Veräußerungsgewinn nach der Brutto- oder Nettomethode ermittelt werden. Unter Anwendung der Nettomethode ermittelt sich der Aufgabegewinn wie folgt:

Veräußerungserlöse der Wirtschaftsgüter (bei Stundung oder Ratenzahlung: Barwert) - s Rz 67ff

+ vom Erwerber übernommene private Schulden (gemeiner Wert)

+ gemeine Werte der ins Privatvermögen übernommenen Aktiva (bei StSatzbegünstigungen GuB: Buchwert) - s Rz 79

- Wert des Betriebsvermögen laut Steuerbilanz - s Rz 80

- in das Privatvermögen übernommene Betriebsschulden - s Rz 71

- ab 1.4.2012: stille Reserven betrieblicher Grundstücke, die dem besonderen Steuersatz gem § 30a unterliegen (exkl stille Reserven des Wohngebäudes iSd Abs. 6, dazu gleich), sowie stille Reserven von Kapitalvermögen, die dem besonderen Steuersatz des § 27a unterliegen (soweit nicht zur Regelbesteuerung optiert wird); bis 31.3.2012: stille Reserven von Grund und Boden (bei § 4-Abs. 1- Ermittlung) - s Rz 82 und 82a

- stille Reserven des Wohngebäudes bei Zutreffen von Abs. 6 - s Rz 121ff

- Aufgabekosten (ab 1.4.2012: ohne anteilig auf besonders besteuerte Grundstücke gem § 30a und ggf Kapitalvermögen entfallende Kosten; bis 31.3.2012: bei § 4 Abs. 1 ohne anteilig auf Grund und Boden entfallende Kosten) - s Rz 88

= Aufgabegewinn oder -verlust gem § 24

Im Erkenntnis vom 04.02.2009, 2006/15/0151, erwog der Verwaltungsgerichtshof unter dem Stichwort *Übergangsgewinn*:

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen zutreffend davon aus, dass bei einem Betrieb, bei dem bisher der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wurde, auf Grund seiner Veräußerung ein Übergang zum Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 leg. cit. vorzunehmen ist. In der dafür zu erstellenden Bilanz ist das gesamte *bisherige Betriebsvermögen* zu erfassen und zu bewerten. Die Bewertung der Wirtschaftsgüter ergibt sich aus § 6 EStG 1988.

Die Bf. steht auf dem Standpunkt,

- durch den Erhalt der Hinterbliebenenunterstützung sei ein Aufgabegewinn

(„Veräußerungsgewinn“) entstanden und

- die Einkünfte seien unmittelbar aufgrund der Fortführung zuzurechnen.

Dieser Beurteilung stehen folgende Umstände entgegen:

Die (um den per Tag.05.2014 bestanden den Beitragsrückstand verminderte)

Hinterbliebenenunterstützung wurde *der Bf.* gewährt

- weil ihr (verstorbener) Ehegatte Mitglied des Wohlfahrtsfonds war und aus diesem Grund zur Entrichtung der Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen

der Kammer der selbständig Erwerbstätigen verpflichtet war (und beliefen sich die Pflichtversicherungsbeiträge des Ehegatten der Bf. bspw. 2012 auf € 16.349,00),

- auf Grund des Ablebens ihres Ehegatten (der Wohlfahrtsfondsmitglied war) und
- weil ihr Ehegatte (das verstorbene Wohlfahrtsfondsmitglied) nicht einen anderen Zahlungsempfänger namhaft gemacht und hierüber eine schriftliche, eigenhändig unterschriebene Erklärung beim Wohlfahrtsfonds hinterlegt hatte.

Wurde die Hinterbliebenenunterstützung der Bf. gewährt und bildete die Betriebsaufgabe (wie eine Betriebsveräußerung) keine Voraussetzung der Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung, kann nicht davon gesprochen werden, durch den Erhalt der Hinterbliebenenunterstützung sei ein Aufgabegewinn („Veräußerungsgewinn“) entstanden. Aus dem gleichen Grund ist es auch nicht zutreffend, die Einkünfte (die der Bf. gewährte Hinterbliebenenunterstützung) seien der Bf. unmittelbar *aufgrund der Fortführung* zuzurechnen.

Gemäß vorgelegtem Bescheid vom 03. Juli 2014 - in welchem angeführt ist, dass die Hinterbliebenenunterstützung gemäß § 38 Abs. 1 lit a und b der Satzung des Wohlfahrtsfonds gewährt wurde - in Verbindung mit dieser Bestimmung handelt es sich beim beschwerdegegenständlichen Betrag iHv **€ 28.549,52** um eine (in § 98 Ärztegesetz vorgesehene) Leistung, **betreffend welche** aktive **WFF-Mitglieder** entsprechend ihrem Lebensalter zum Zeitpunkt des Entstehens der Mitgliedschaft im Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich, frühestens jedoch am 01.01.2001, **monatliche Beiträge zu entrichten hatten**, somit auch der verstorbene Ehegatte der Bf. vor seinem Ableben (vgl. § 12 der beispielhaft oben zitierten Beitragsordnung und die o.a. Pflichtversicherungsbeiträge).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis fußt auf der *klaren und eindeutigen Rechtslage* und der zitierten Judikatur (und Literatur).

Wien, am 4. Juli 2019

