

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 in der Sitzung am 24.09.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf.) wurde nach elektronischer Einbringung der Erklärung für das Jahr 2012 mit Bescheid vom 20. Juni 2013 zur Einkommensteuer für das Jahr 2012 veranlagt.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 29.10.2018 betreffend "Leistungen aus Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer" wurde ausgeführt, dass dem Finanzamt bekannt geworden sei, dass der Bf. im Jahr 2012 nach dem verstorbenen OMR Dr. ABC folgende Leistungen aus dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer erhalten habe:

Bestattungsbeihilfe	€ 4.000,00 (in Erkl. enthalten)
Hinterbliebenenunterstützung	€ 5.516,51 (in Erkl. enthalten)
Ablebensversicherung	€ 28.549,52

Diese Beträge seien gem. § 22 Z 4 iVm § 32 Z 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu versteuern. Da der Bf. diese Beträge laut Aktenlage offenbar nicht erklärt habe, beabsichtige das Finanzamt die Veranlagung der Einkommensteuer für dieses

Jahr wegen Hervorkommens neuer Tatsachen und Beweismittel wieder aufzunehmen und der Besteuerung zugrunde zu legen. Zur Wahrung des Parteiengehörs werde dem Bf. die Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen. Für den Fall von Einwendungen werde gleichzeitig ersucht, den gesamten Schriftverkehr in Zusammenhang mit diesen Leistungen, insbesondere die Mitteilungen der Ärztekammer in Kopie vorzulegen.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens führte der steuerliche Vertreter des Bf. aus, die EUR 4.000,00 Bestattungsbeihilfe und die EUR 5.516,51 Hinterbliebenenunterstützung seien jedenfalls steuerpflichtig.

Bezüglich der EUR 28.549,52 werde mitgeteilt (der steuerliche Vertreter habe mehrere Klienten, die mit genau diesen Beträgen konfrontiert worden seien), dass der steuerliche Vertreter mit der Ärztekammer Kontakt aufgenommen habe, und die Ärztekammer versuche via BMF abzuklären, ob die EUR 28.549,52 steuerpflichtig seien oder nicht. Faktum sei, dass dieser Betrag aus einer Ablebensversicherung stamme, und die Beiträge zu dieser Versicherung seien, wenn überhaupt, nur als Sonderausgaben geltend gemacht worden.

Das Finanzamt erließ am 13.02.2019 nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 und berücksichtigte mit diesem auch die Leistungen aus der streitgegenständliche Ablebensversicherung.

Begründend führte das Finanzamt aus, der Bf. habe aufgrund eines Bescheides des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich im Kalenderjahr 2012 Todfallsbeihilfen erhalten. Dabei handle es sich konkret um eine Hinterbliebenenunterstützung aufgrund des Todesfalles des Kammerangehörigen Herrn OMR Dr. ABC. Die Hinterbliebenenunterstützung in Höhe von EUR 38.066,03 setze sich wie folgt zusammen:

a) aus einer vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich ausbezahlten Hinterbliebenenunterstützung im Ausmaß von EUR 5.561,51, einer Bestattungsbeihilfe in Höhe von EUR 4.000,00 (in Est-Erklärung enthalten) sowie

b) aus einem persönlichen Ablebensversicherungsanspruch im Ausmaß von EUR 28.549,52, der von der Ärztekammer für Niederösterreich als Versicherer ausbezahlt werde.

Da der Bf. der Empfänger der Bescheide sei und somit den Rechtsanspruch über die Verfügung der Einkünfte habe, seien diese in der Einkommensteuererklärung zu erfassen.

Laut Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 04.12.2007 (GZ. BMF-010222/0174-VI/7/2007) zähle die Hinterbliebenenunterstützung aufgrund des § 22 Z 4 EStG 1988 zwingend zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit, die gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger zu versteuern sei. Die Leistung werde daher in voller Höhe an den

Begünstigten ausbezahlt und sei von diesem als Einkommen aus selbständiger Arbeit zu versteuern.

Im Hinweis des Bescheides sei ersichtlich, dass sich die Hinterbliebenenunterstützung aus dieser und einem persönlichen Ablebensversicherungsanspruch zusammensetze.

Der unter Punkt a) genannte Betrag unterliege gemäß § 22 Z 4 iVm 32 Z 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idgF, beim Empfänger der Einkommensteuer. Dieser Betrag sei im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu versteuern. Es sei eine Einkommensteuererklärung beim zuständigen Finanzamt abzugeben bzw. dieser Betrag in einer Einkommensteuererklärung aufzunehmen, wenn der Abgabepflichtige bisher bereits einkommensteuerpflichtig gewesen sei.

Der unter Punkt b) genannte Betrag wäre nach dem Hinweis nicht als Einkünfte iSd § 22 Z 4 EStG 1988 zu erfassen.

Diese Vorgangsweise des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich stehe im Widerspruch zu einem Rundschreiben der Österreichischen Ärztekammer vom 07.12.2007 basierend auf einer Anfragebeantwortung des BMF sowie einer Info des Fachbereiches Einkommensteuer vom 01.03.2010. Demnach sei die von der Ärztekammer ausbezahlte Hinterbliebenenunterstützung unabhängig von der Gestaltung des jeweiligen Sachverhaltes immer nach § 22 Z 4 iVm § 32 Z 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger zu versteuern.

Nach § 38 Abs. 1 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich werde im Fall des Ablebens eines WFF-Mitgliedes (mit Verweis auf weitere Kriterien) eine Hinterbliebenenunterstützung gewährt, die aus

- einer direkt aus dem Fonds zu gewährenden Unterstützungsleistung iHv EUR 5.516,51 sowie
- einem persönlichen Ablebensversicherungsanspruch iHv EUR 28.549,52 bestehe.

Aktive Wohlfahrtsfonds-Mitglieder bzw. Bezieher einer Pensionsleistung hätten nach § 12 der Beitragsordnung verpflichtend Beiträge für die Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung zu entrichten. Nach § 12 Abs. 6 der Beitragsordnung sei vom Beitrag zur Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung ein Teil von 2/3 der Ablebensleistung gewidmet und im Rahmen der Betriebsausgaben absetzbar. Ein Drittel des Betrages sei der Erlebensleistung gewidmet und gem. § 18 im Rahmen der Sonderausgaben geltend zu machen.

Bei der Hinterbliebenenunterstützung gem. § 38 Abs. 1 lit. a und b der Satzung handle es sich um eine Ablebensleistung. Dementsprechend seien die vom Rechtsvorgänger geleisteten Beträge für die Hinterbliebenenunterstützung als Betriebsausgaben abzugsfähig gewesen.

Zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zählten gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit sie nicht unter § 25 fielen. Die zu beurteilenden Einmalbeträge seien unstrittig nicht vom Anwendungsbereich des § 25 EStG 1988 umfasst.

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 seien Pflichtbeiträge zu Kammern der selbständig Erwerbstätigen als Betriebsausgaben abzugsfähig, soweit sie ua der Hinterbliebenenversorgung dienen. Die Bestimmung in § 22 Z 4 EStG 1988 korrespondiert mit der Abzugsfähigkeit der Beiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen als Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 EStG 1988. Daher erfasse § 22 Z 4 EStG 1988 nur Leistungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen, die auf Pflichtbeiträgen beruhten (EStR 2000 RZ 5297f).

Im vorliegenden Fall beruhten nach den Ausführungen des Finanzamtes die vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich ausbezahlten Beträge auf Pflichtbeiträgen des Rechtsvorgängers und dienten der Hinterbliebenenversorgung. Diese seien gemäß § 22 Z 4 iVm § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger einkommensteuerpflichtig. Die Rechtsansicht, dass die Hinterbliebenenunterstützung als "Ablebensversicherung" nicht der Steuerpflicht unterliege, sei aufgrund der gesetzlich normierten Steuerpflicht in § 22 EStG 1988 nicht vertretbar.

Mit Schriftsatz vom 05.03.2019 brachte der Bf. Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 vom 13.02.2019 ein und führte aus, er sei der Sohn des Herrn OMR Dr. ABC, dieser sei als selbständiger Arzt tätig gewesen, habe seinen Betrieb am 31.03.1989 aufgegeben und sei am tt.mm.2012 verstorben.

Anlässlich des Ablebens seines Vaters seien dem Bf. von Seiten der Ärztekammer Niederösterreich (Bescheide vom 12.12.2012) folgende Beträge (in Summe EUR 38.066,03) ausbezahlt worden:

Bestattungsbeihilfe	EUR 4.000,00
Hinterbliebenenunterstützung	EUR 5.516,51
Ablebensversicherung	EUR 28.549,52

Der Teilbetrag von EUR 9.516,51 sei irrtümlich schon in der Einkommensteuerklärung 2012 erfasst worden, der Restbetrag von EUR 28.549,52 sei jetzt mit dem wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2012 vom 13. Februar 2019 versteuert bzw. vorgeschrieben worden.

In der Bescheidbegründung sei dazu ausgeführt worden, dass diese Beträge gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählten, und diese Bestimmung mit der Abzugsfähigkeit der zugrundeliegenden Beträge als Betriebsausgabe korrespondierten. In Verbindung mit § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 seien diese Auszahlungen beim Rechtsnachfolger einkommensteuerpflichtig.

Vorab sei festzuhalten, dass die o.a. Ansprüche im Falle des Todes eines Arztes grundsätzlich gem. § 22 Z 4 EStG 1988 steuerpflichtig wären (siehe auch UFS 06.02.2012, RV/0146-L/12). Die vorausgehenden Einzahlungen seien Pflichtbeiträge auf Basis der Beitragsordnung der Ärztekammer Niederösterreich und damit Betriebsausgaben, die daraus resultierenden Unterstützungsleistungen seien daher Betriebseinnahmen.

Zu beachten sei aber, dass der UFS im o.a. Erkenntnis ohne weitere Prüfung davon ausgegangen sei, dass § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (Versteuerung von "Einkünften aus ehemaliger betrieblicher Tätigkeit" beim Rechtsnachfolger) anzuwenden sei. Ob allerdings § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 anzuwenden sei, sei durchaus fraglich. Denn es lägen dann keine nachträglichen Einkünfte vor, wenn es sich um Forderungen handle, die im Veräußerungsgewinn nicht berücksichtigt worden seien (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 32 RZ 62 bzw. FJ 1997, 57 bzw. FJ 199, 203). Es stelle sich daher die Frage, ob im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe der Vater des Bf. diesen Anspruch hätte aktivieren müssen.

Diesbezüglich sei auszuführen, dass es sich prima vista um einen bedingten Anspruch handle, der dem Grunde nach erst im Zeitpunkt des Todes entstehe. Da aber aufgrund des heutigen Standes der Wissenschaft davon ausgegangen werden könne, dass der Tod sicher eintreten werde, handle es sich in Wahrheit um einen Anspruch, hinsichtlich dessen ausschließlich unklar sei, wann er eintreten werde. Die dann auszahlenden Beträge seien in der Beitragsordnung festgelegt.

Ein Anspruch könne im bilanzrechtlichen Sinn nur bzw. erst dann als Forderung angesetzt werden, wenn es sich dabei um ein Wirtschaftsgut handle. Dafür seien in erster Linie die Regeln der Betriebswirtschaftslehre maßgeblich, nicht so sehr die Vorschriften des Zivilrechts (VwGH 12.01.1962, 0155/609; siehe auch EStR 2325). Auch aufschiebend bedingte Ansprüche (wie oben ausgeführt handle es sich in Wahrheit im vorliegenden Fall aber um keine aufschiebende Bedingung, sondern um eine Befristung, deren Zeitraum nicht exakt ermittelbar sei) seien zu bilanzieren (siehe EStG 2334), um so mehr müsse dies für den gegenständlichen Anspruch gelten.

Diesbezüglich sei weiter zu beachten, dass der Vater des Bf. bereits vor Eintritt der Bedingung gewisse Verfügungen treffen hätte können: der Anspruch habe verpfändet und auch abgetreten werden können und auch Personen hätten namhaft gemacht werden können, die

diesen Anspruch hätten erhalten sollen, sodass der Vater des Bf. noch zu Lebzeiten (bei Betriebsaufgabe) Verfügungsmöglichkeiten über diesen Anspruch gehabt habe.

Auf Basis dieser rechtlichen Beurteilung ist daher die einkommensteuerliche Erfassung der gesamten Leistungen des Wohlfahrtsfonds im Zeitpunkt der Zahlung als nachträgliche Betriebseinnahme verfehlt. Diese Beträge hätte nach Ansicht des Bf. sein Vater schon im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe als Betriebseinnahmen aktivieren und versteuern müssen, bei den hier vorliegenden gesetzlichen Voraussetzungen mit dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 37 EStG 1988.

Der Bf. gebe auch zu bedenken, dass aufgrund der (in der Vergangenheit) irrtümlichen Rechtsmeinung der Ärztekammer, ein Teil der bezahlten Beträge nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht worden seien, und dadurch (zumindest teilweise) die in der Bescheidbegründung angeführte "Korrespondenz" nicht gegeben sei.

Der Bf. stelle daher den Antrag, der Veranlagung 2012 die beiliegende berichtige Einkommensteuererklärung 2012 zu Grunde zu legen und daher bei ihm keine Leistungen aus dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer zu versteuern.

Der Bf. beantrage für den Fall der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht die Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 und stelle gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO den weiteren Antrag, über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung anzusetzen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.04.2019 wurde die Beschwerde vom 05.03.2019 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 13.02.2019 mit näher angeführter Begründung als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 06.05.2019 erhob der Bf. gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 17.04.2019 Beschwerde und verwies vollinhaltlich auf seine Beschwerde vom 05.03.2019 und wiederholte seinen Antrag die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung durch gesamten Senat (§ 272 Abs. 2 Z 1 BAO) vorzulegen und stellte gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO den weiteren Antrag, darüber eine mündliche Verhandlung anzusetzen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung führte die steuerliche Vertretung des Bf. u.a. aus, die sogenannte "Ablebensversicherung" sei mit einer normalen Ablebensversicherung nicht vergleichbar. § 49 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich sehe auch vor, dass der betreffende Arzt Verfügungen über diesen Anspruch treffen könne. So könne er den Anspruch abtreten, verpfänden oder auch einem Dritten übertragen. Weiters sei zu betonen, dass ein Dritter, der die Ordination kaufe, im Rahmen des Gesamtkaufpreises für diesen Anspruch auch einen Wert ansetzen würde. Die steuerliche Vertretung hielt des Weiteren fest, sie bestreite nicht die grundsätzliche Steuerpflicht der Leistungen, sondern sei

der Meinung, dass die Leistungen schon beim Erblasser im Jahr 1989, zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, zu versteuern gewesen wären. Es handle sich bei jedem Arzt exakt um Beträge in gleicher Höhe, die durch die Statuten festgelegt seien und hätte man deshalb sehr wohl einen Anspruch bereits bei Betriebsaufgabe aktivieren müssen.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies dagegen darauf, dass es die Verfügungsrechte laut Satzung zwar gebe, sie aber im gegenständlichen Fall nicht in Anspruch genommen worden seien. Die Auszahlung sei an den gesetzlichen Erben erfolgt. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre eine Aktivierung im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nicht möglich gewesen, da der Anspruch erst mit dem Tod entstehe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Festgestellt wird, dass der Bf. im Jahr 2012 nach seinem verstorbenen Vater Leistungen aus dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich, nämlich eine Bestattungsbeihilfe in Höhe von EUR 4.000,00, eine Hinterbliebenenunterstützung in Höhe von EUR 5.516,61 und eine Ablebensversicherung in Höhe von EUR 28.549,52, erhalten hat.

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 lautet - auszugsweise zitiert - wie folgt:

"(4) Betriebsausgaben sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

1. a) ...

b) Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversicherung dienen, ...".

Gemäß § 22 EStG 1988 sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit

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

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

Gemäß dem mit der Überschrift "Gemeinsame Vorschriften" versehenen § 32 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 85/2008 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch:

" ...

2. Einkünfte aus

- einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB - Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen),
- einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 oder
- einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7,

und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger. ..."

Die unter der Überschrift "D. Leistungswesen" und der Subüberschrift "2. Unterstützungsleistungen" u.a. angeführten §§ 37 und 38 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich (idF 01.01.2012) lauten - auszugsweise - zitiert wie folgt:

"§ 37

Bestattungsbeihilfe

(1) Beim Tode eines WWF-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 in dem in Art. 2.B.III 1 Beitragsordnung festgelegten Ausmaß einmalig ausbezahlt. ...

§ 38

Hinterbliebenenunterstützung

(1) Im Fall des Ablebens eines WWF-Mitgliedes, das

...

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 (Art. 2.B.III.2.a Beitragsordnung) sowie

b) einem persönlichen Ablebensversicherungsanspruch (Art. 2.B.III.2.b. Beitragsordnung). ...

(7) Anspruch auf die Hinterbliebenenunterstützung haben, sofern das verstorbene WFF-Mitglied oder 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. ... "

Der Beitragsordnung der Ärztekammer Niederösterreich ist in ihrem "2. Abschnitt Beiträge für Unterstützungsleistungen" aus § 12 - auszugsweise zitiert - Folgendes zu entnehmen:

"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: ..."

In der Folge werden dem Beitrittsalter - beginnend mit 23 und endend ab 65 - die jeweils zugeordnete zu leistende Prämie angeführt.

Es wird die Steuerpflicht der streitgegenständlichen Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung von der steuerlichen Vertretung des Bf. anerkannt (siehe Niederschrift über die mündlichen Verhandlung vom 24.09.2019, Seite 3). Die steuerliche Vertretung des Bf. geht aber davon aus, dass diese Leistungen bereits beim Vater des Bf. im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe steuerlich zu berücksichtigen gewesen wären.

Die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, wonach die sogenannte "Ablebensversicherung" nicht mit einer normalen Ablebensversicherung vergleichbar sei, können deshalb auf sich beruhen, da es sich bei den streitgegenständlichen Leistungen um statutengemäße Leistungen des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich handelt, deren Steuerpflicht - wie bereits ausführt - vom Bf. nicht in Frage gestellt wird.

Wenn von der steuerlichen Vertretung des Bf. in der mündlichen Verhandlung vorgebracht wird, dass der Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe schon im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe durch den Vater des Bf. entstanden wäre, ist festzustellen, dass der Vater des Bf. keinen Anspruch auf diese Leistungen hatte, da der Anspruch erst mit dem Tod des Vater des Bf. entstanden ist und des Weiteren Anspruchsberechtigter auf diese

Unterstützungsleistungen der Bf. und nicht der Vater des Bf. ist. Eine Forderung ist aber erst dann auszuweisen, wenn sie entstanden ist (siehe Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹³, § 6 Tz 218).

Für den Vater des Bf., dem wie ausgeführt die streitgegenständlichen Leistungen nicht zustehen (§ 37 Abs. der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich), bestand daher bei der Betriebsaufgabe weder die Verpflichtung noch die Möglichkeit, den Anspruch zu aktivieren. In diesem Zusammenhang ist auch auf das Imparitätische Realisationsprinzip hinzuweisen, wonach eine nicht entstandene Forderung nicht aktiviert werden darf.

Den weiteren Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bf., wonach ein Dritter, der die Ordination kauft, im Rahmen des Gesamtkaufpreises für diesen Anspruch auch einen Wert ansetzen würde, ist folglich entgegenzuhalten, dass dieser fremde Dritte keinen Wert für eine Leistungen ansetzen würde, auf die er keinen Anspruch hat.

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Pflichtbeiträge zu Kammern der selbständig Erwerbstätigen als Betriebsausgaben abzugsfähig, soweit sie u.a. der Hinterbliebenenversorgung dienen. Die Bestimmung des § 22 Z 4 EStG 1988 korrespondiert mit der Abzugsfähigkeit der Beiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen als Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 lit. b EStG 1988.

Im streitgegenständlichen Fall beruhen die vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich ausbezahlten Beträge betreffend Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung auf Pflichtbeiträgen des Rechtsvorgängers und dienen der Hinterbliebenenversorgung. Diese Beträge sind gemäß § 22 Z 4 iVm § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger einkommensteuerpflichtig.

Daher war 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. Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob die Zahlungen betreffend Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe beim Rechtsnachfolger oder im Rahmen der Betriebsaufgabe bereits beim Rechtsvorgänger zu berücksichtigen sind, liegt

zwar noch nicht vor. Das bloße Fehlen einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu einer Rechtsfrage führt aber nicht automatisch zur Zulässigkeit einer Revision. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt dann nicht vor, wenn es trotz fehlender Rechtsprechung auf Grund der eindeutigen Rechtslage keiner Klärung durch den Verwaltungsgerichtshof bedarf (VwGH 22.03.2019, Ra 2017/04/104). Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist durch die oben wiedergegebene Rechtslage hinreichend geklärt, dass eine Berücksichtigung der vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich geleisteten Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe beim Rechtsvorgänger nicht in Frage kommt, weshalb trotz Fehlens einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Rechtsfrage die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 26. September 2019