

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache GB, vertreten durch ESP, vom 20. Mai 2019, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 16. April 2019, betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) und Einkommensteuer 2017

I. zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2017 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

II. den Beschluss gefasst:

1. Die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen 2017 wird gemäß § 260 Abs 1 iVm § 264 Abs 4 lit e Bundesabgabenordnung (BAO) zurückgewiesen.

2. Eine Revision gegen diesen Beschluss an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) iVm § 25a Verwaltungsgerichtshofgesetz (VwGG) ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Im Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:

1. a. Die Bf. ist Witwe eines Arztes, der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit bezog und im Jahr 2017 verstarb. Infolge des Ablebens leistete die Ärztekammer NÖ Zahlungen
- für den Ablebensversicherungsanspruch in Höhe von 28.549,52 € und

- eine Bestattungsbeihilfe von 4.000,00 €

an die Witwe. Bezüglich dieser Beträge erging eine Anfrage des Finanzamtes an die Bf., warum eine Besteuerung nicht erfolgt sei.

b. Mit Schreiben vom 15. Februar 2019 teilte der steuerliche Vertreter mit, als selbständige Einkünfte habe man nur die Bestattungsbeihilfe (4.000,00 €) und die Hinterbliebenenunterstützung (5.516,51 €), daher insgesamt 9.516,51 € angesetzt. Die Ablebensversicherung habe man außer Ansatz gelassen.

Begründend führe man an, dass gemäß dem BMF-Schreiben vom 4. Dezember 2007 (GZ. BMF-010222/0174-VI/7/2007) nur die Hinterbliebenenunterstützung sowie die Bestattungsbeihilfe beim Rechtsnachfolger zu versteuern seien. Die Ablebensversicherung sei hierbei nicht angeführt.

c. Man verweise auch auf Rz 6136 ff. EStR, wonach Lebensversicherungen (darunter auch Ablebensversicherungen) nur bei den kumulativ genannten Voraussetzungen (ua Einmalerlagsversicherung, Unterschreiten der Höchstlaufzeit) der Steuerpflicht unterliegen würden. Da diese Voraussetzungen nicht gegeben seien, ergebe sich keine Steuerpflicht.

d. (1) Am 25. März 2019 wurde die Bf. aufgefordert, die beantragten Steuerberatungskosten von 6.118,10 € anhand von Belegen nachzuweisen.

(2) Die vorgelegten Rechnungen der Steuerberatung betrafen Steuererklärungen des Verstorbenen von 2014 und 2015.

2. Mit Bescheid vom 16. April 2019 wurde der Einkommensteuerbescheid 2017 erlassen. In der Bescheidbegründung wird folgendes angeführt:

a. Nach § 38 Abs 1 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der NÖ Ärztekammer (WFF) werde im Fall des Ablebens eines WFF-Mitgliedes eine Hinterbliebenenunterstützung gewährt, die aus

- einer direkt aus dem Fonds zu gewährenden **Unterstützungsleistung** iHv 5.516,51 € und

- einem persönlichen **Ablebensversicherungsanspruch** iHv 28.549,52 € bestehe.

b. Aktive WFF-Mitglieder bzw Bezieher einer Pensionsleistung hätten nach § 12 der Beitragsordnung verpflichtend Beiträge für die Bestattungsbeihilfe und die Hinterbliebenenunterstützung zu entrichten. Nach § 12 Abs 6 der Beitragsordnung sei vom Beitrag zur Bestattungsbeihilfe und zur Hinterbliebenenunterstützung

- ein Teil von 2/3 der Ablebensleistung gewidmet (und im Rahmen der Betriebsausgaben absetzbar) und

- ein Teil von 1/3 des Beitrages der Erlebensleistung gewidmet (und gemäß § 18 EStG im Rahmen der Sonderausgaben geltend zu machen).

c. **Bei der Hinterbliebenenunterstützung gemäß § 38 Abs 1 lit a und b der Satzung handle es sich um eine Ablebensleistung.** Dementsprechend seien die vom

Rechtsvorgänger geleisteten Beiträge für diese Hinterbliebenenunterstützung als Betriebsausgaben abzugsfähig gewesen.

d. (1) Zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zählten gemäß § 22 Z 4 EStG Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit sie nicht unter § 25 EStG fielen.

(2) Gemäß § 4 Abs 4 Z 1 lit b EStG seien Pflichtbeiträge zu Kammern der selbständig Erwerbstätigen als Betriebsausgaben abzugsfähig, soweit sie unter anderem der Hinterbliebenenversorgung dienten. Die Bestimmung in § 22 Z 4 EStG korrespondiere mit der Abzugsfähigkeit der Beiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen als Betriebsausgaben in § 4 Abs 4 EStG. Daher erfasse § 22 Z 4 EStG nur Leistungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen, die auf Pflichtbeiträgen beruhten.

(3) Im vorliegenden Fall basierten die vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer NÖ ausbezahlten Beträge auf Pflichtbeiträgen des Rechtsvorgängers und dienten der Hinterbliebenenversorgung. Sie seien daher gemäß § 22 Z 4 iVm § 32 Abs 1 Z 2 EStG beim Rechtsnachfolger einkommensteuerpflichtig.

e. Die Rechtsansicht, dass die Hinterbliebenenunterstützung als „Ablebensversicherung“ nicht der Steuerpflicht unterliege, sei aufgrund der gesetzlich normierten Steuerpflicht in § 22 EStG nicht vertretbar.

f. Die als Sonderausgaben beantragten Steuerberatungskosten iHv 6.118,10 € seien nicht abzugsfähig, weil sie den Verstorbenen bzw dessen Verlassenschaft betreffen würden.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden mit 34.166,03 € festgesetzt.

3. Mit Schreiben vom 20. Mai 2019 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2017 Beschwerde eingelegt:

a. Die Beschwerdebegründung sei am 23. April 2019 postalisch zugestellt worden und die Beschwerde somit rechtzeitig eingebracht.

b. Die Beschwerde richte sich gegen die steuerpflichtige Behandlung des Ablebensversicherungsanspruches und der Bestattungsbeihilfe.

c. Von der Finanzverwaltung werde folgendes übersehen: **§ 38 Abs 2 bis 4 der Satzung regle den Anspruch der Erlebensversicherung**, dessen Bezug unbestritten (mit Verweis auf § 12 Abs 6 der Beitragsordnung) einkommensteuerfrei sei. In diesen Bestimmungen sei jeweils (letzter Satz) auch geregelt, dass bei Inanspruchnahme (Auszahlung) dieser Erlebensversicherung auch der **Hinterbliebenenanspruch gemäß § 38 Abs 1 lit b erlösche** (persönlicher Ablebensversicherungsanspruch).

d. Es sei somit evident, dass beide Ansprüche

- Ablebensversicherungsanspruch bzw
- Erlebensversicherungsanspruch

nicht kumuliert in Anspruch genommen werden können. Ein Anspruch auf den persönlichen Ablebensversicherungsanspruch bestehe somit nur, wenn vor dem Ableben keine Erlebensversicherung beansprucht werde. Dies sei auch auf den gegenständlichen Fall anzuwenden.

Folglich werde die **Finanzierung des persönlichen Ablebensversicherungsanspruches gemäß § 38 Abs 1 lit b der Satzung durch die Umwandlung des (erloschenen) Erlebensversicherungsanspruches hergestellt**, der seinerseits durch lediglich als Sonderausgaben absetzbare Beiträge finanziert worden sei. Der Ablebensversicherungsanspruch ersetze den est-freien Erlebensversicherungsanspruch. Letzterem sei nach § 38 Abs 2 der Satzung sogar ein Betrag von 25.944,20 € der (steuerfreien) Erlebensversicherung gewidmet. Der Verstorbene (Geburtsdatum 5.9.1948) sei gemäß den Bestimmungen auch in punkto Erlebensversicherung berechtigt gewesen.

e. Bei der Bestattungsbeihilfe handle es sich um die Vergütung für nachgewiesene Begräbniskosten. Diese Vergütung sei beim Empfänger steuerlich nicht zu erfassen, da die Bestattungsbeihilfe zu den Begräbniskosten von der NÖ Ärztekammer nur deswegen an die Witwe ausbezahlt worden sei, weil man diese belegmäßig nachgewiesen habe. Sie seien damit als Kostenersatz anzusehen.

f. Beantragt werde, den Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheid 2017 aufzuheben.

4. Am 16. Juli 2019 wurde eine Beschwerde vorentscheidung bezüglich Einkommensteuerbescheid 2017 erlassen:

Die ausbezahlten Beiträge dienten der Hinterbliebenenversorgung. Sie seien gemäß § 22 Z 4 iVm § 32 Abs 1 Z 2 EStG beim Rechtsnachfolger einkommensteuerpflichtig. Die Rechtsansicht, dass die Hinterbliebenenunterstützung als „Ablebensversicherung“ nicht der Steuerpflicht unterliege, sei aufgrund der gesetzlichen Steuerpflicht nach § 22 EStG nicht vertretbar. Auch die Bestattungsbeihilfe beruhe auf Pflichtbeiträgen und sei aus denselben Gründen steuerpflichtig.

5. Mit Schreiben vom 8. August 2019 erfolgte ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Einkommensteuer 2017 und zur Festsetzung von Anspruchszinsen 2017 an das Bundesfinanzgericht:

a. Auf die Ausführungen in der Beschwerde werde verwiesen.

b. Weitere Ergänzungen behalte man sich ausdrücklich vor.

c. Beantragt werde die Entscheidung des gesamten Berufungssenates und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

6. Am 26. August 2019 wurde die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen: Ein Anspruchszinsenbescheid könne nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung angefochten werden, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweise sich der

Stammabgabenbescheid als rechtswidrig und werde er abgeändert oder aufgehoben, so werde diesem Umstand mit einem an den Abänderungs- oder Aufhebungsbescheid gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides erfolge nicht.

7. a. Am 14. November 2019 wurden die Beschwerden gegen den Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheid 2017 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Es werde angeregt, die Beschwerde abzuweisen (unter Hinweis auf BFG 26.9.2019, RV/7103018/2019).

b. Mit Schreiben vom 26. November 2019 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung bzw Senatsentscheidung zurückgenommen. Materiellrechtlich wurde zum Ablebensversicherungsanspruch und zur Bestattungsbeihilfe ergänzend folgendes vorgebracht:

(1) Die Abgabenbehörde sei davon ausgegangen, dass die beschwerdegegenständlichen Ansprüche gemäß § 32 Abs 1 Z 2 EStG als Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit bei der Rechtsnachfolgerin zu versteuern seien.

(2) Ob die Bestimmung des § 32 Abs 1 Z 2 EStG anzuwenden sei, müsse als fraglich beurteilt werden. Gemäß der einschlägigen Literatur (u.a. Doralt EStG-Kommentar zu § 32 Rz 62) seien die im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bzw Betriebsaufgabe noch offenen Forderungen und Verbindlichkeiten schon bei der Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes zu berücksichtigen. Nicht berücksichtigte Forderungen und Verbindlichkeiten stellten demnach keine nachträglichen betrieblichen Einkünfte dar. Die Ansprüche hätten daher im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe beim verstorbenen Gatten als Forderung aktiviert werden müssen.

(3) Man dürfe auch auf die Rz 2325 der EStR verweisen, wonach ein Anspruch im bilanzrechtlichen Sinn nur bzw erst dann als Forderung angesetzt werden könne, 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 12.1.1962, 155/60).

Voraussetzung für eine Aktivierbarkeit sei, dass dem Grunde nach selbständig bewertbare Ansprüche zum (Bilanz)Stichtag (Aufgabezeitpunkt) entstanden seien und dieser Anspruch einen realisierbaren Vermögenswert darstelle (in Anlehnung an die Möglichkeit über wirtschaftliches Eigentum gemäß § 24 BAO).

Sofern man diese Ansprüche als aufschiebend bedingte Forderung ansehe, so wären diese gemäß § 2334 EStR ebenfalls zum (Bilanz)Stichtag (Aufgabezeitpunkt) zu bilanzieren, auch wenn die Bedingung (Tod) für die Auszahlung zum (Bilanz)Stichtag (Aufgabezeitpunkt) noch nicht erfüllt sei.

Bezüglich der Realisierbarkeit bzw der wirtschaftlichen Verfügungsmöglichkeit halte man fest, dass der Arzt bereits vor Eintritt der Bedingung (Tod) – also noch zu Lebzeiten – über den Ablebensversicherungsanspruch in mehrfacher Hinsicht habe verfügen können (zB

könne der Anspruch abgetreten oder verpfändet werden, ebenso könnten auch Personen bestimmt werden, die diesen Anspruch beziehen sollten).

Daher hätten diese Beträge beim verstorbenen Arzt schon zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe als Betriebseinnahmen unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes (da die gesetzlichen Voraussetzungen vorgelegen seien) gemäß § 37 EStG angesetzt werden müssen.

Dieser Aspekt sei bei der Urteilsfindung zu berücksichtigen.

B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

Der Bf. wurde nach dem Tod des Gatten eine Hinterbliebenenunterstützung nach § 38 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer NÖ ausbezahlt, nämlich eine Bestattungsbeihilfe iHv 4.000,00 € und ein Ablebensversicherungsanspruch iHv 28.549,52 €.

C. Rechtslage

1. Nach § 22 Z 4 EStG sind Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit sie nicht unter § 25 fallen.
2. Gemäß § 32 Abs 1 Z 2 EStG gehören zu den Einkünften des § 2 Abs 3 auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger.
3. In § 33 Abs 1 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für NÖ ist geregelt: **Nach dem Tode** eines WFF-Mitgliedes oder Empfängers einer Alters- oder Invaliditätsversorgung ist seiner Witwe (ihrem Witwer) die Witwen (Witwer) versorgung ... zu gewähren.
4. In § 98 Abs 1a Ärztegesetz wird normiert: Aus den Mitteln des Wohlfahrtsfonds können folgende zusätzliche Versorgungsleistungen gewährt werden: (1) Bestattungsbeihilfe, (2) Hinterbliebenenunterstützung.
5. In § 37 Abs 1 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für NÖ ist geregelt: **Beim Tode** eines WFF-Mitgliedes oder Empfängers einer Alters- oder Invaliditätsversorgung gebührt über Antrag jener Person, welche die Kosten der Bestattung getragen hat, die Bestattungsbeihilfe. Nach Abs 2 umfasst die Bestattungsbeihilfe die tatsächlich angefallenen und nachgewiesenen Bestattungskosten, wird jedoch höchstens im Ausmaß von 4.000,00 € einmalig ausbezahlt.
6. Nach § 38 Abs 1 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für NÖ wird im Falle des Ablebens eines WFF-Mitgliedes bei Erfüllung der Voraussetzungen über Antrag den in Abs 7 genannten Personen in der dort festgelegten Reihenfolge eine Hinterbliebenenunterstützung gewährt und insgesamt einmalig ausbezahlt. Die Hinterbliebenenunterstützung besteht aus

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

Nach Abs 7 haben Anspruch auf die Hinterbliebenenunterstützung, sofern das verstorbene WFF-Mitglied nicht einen anderen Zahlungsempfänger namhaft gemacht hat ... folgende Personen in der nachstehenden Reihenfolge: Die Witwe (der Witwer), die Waisen, sonstige gesetzliche Erben.

D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

1. a. Strittig ist die Steuerpflicht der Bestattungsbeihilfe und des persönlichen Ablebensversicherungsanspruches. Die Bestattungsbeihilfe wird beim Tod eines Mitglieds an anspruchsberechtigte Empfänger der Hinterbliebenenunterstützung gewährt. Die Leistung der privaten Ablebensversicherung dient dazu, beim Tod eines Kammerangehörigen die Hinterbliebenen finanziell in Form einer einmaligen Leistung zu unterstützen. Sie ist ein öffentlich-rechtlicher Versorgungsanspruch. Der Zuspruch an die Witwe erfolgt durch den bescheidmäßigen Zuspruch des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer nach § 38 Abs 1 lit a und b der Satzung des Wohlfahrtsfonds.

b. Die Finanzverwaltung geht für beide Beträge aufgrund der Zuordnung zu § 22 Z 4 und § 32 Abs 1 Z 2 EStG von der Steuerpflicht aus.

Sie kann dabei auf eine Korrespondenz mit der Österreichischen Ärztekammer vom 4. Dezember 2007 verweisen, wo das BMF folgendes mitteilt (BMF-010222/0174-VI/7/2007:

Die von der Ärztekammer ausbezahlte Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe ist unabhängig von der Gestaltung des jeweiligen Sachverhalts immer nach § 22 Z 4 iVm § 32 Z 2 EStG beim Rechtsnachfolger zu versteuern. Dies gilt sowohl für die Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe nach dem Tod eines aktiven Arztes als auch nach dem Tod des Empfängers einer laufenden Pensionsleistung aus dem Wohlfahrtsfond.

§ 22 Z 4 EStG normiert, dass Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen, soweit sie nicht unter § 25 EStG fallen. Nach § 25 EStG führen nur folgende Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen zu nichtselbständigen Einkünften:

- Bezüge aus einer Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen,
- Bezüge aus einer Krankenversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, wenn sie aufgrund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen bzw

- den Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.

Da die Hinterbliebenenunterstützung und die Bestattungsbeihilfe nicht unter diese taxative Aufzählung des § 25 EStG fallen, zählen sie aufgrund des letzten Halbsatzes des § 22 Z 4 EStG zwingend zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit, die gemäß § 32 Z 2 EStG beim Rechtsnachfolger zu versteuern sind. Die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 1085a sind nur für jene Fälle anwendbar, in denen die Bestattungsbeihilfe (Sterbegeld etc) nicht von einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ausbezahlt wird. Darunter fallen etwa Leistungen des Arbeitgebers aufgrund einer gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Regelung.

Im Sinne einer einheitlichen Vorgangsweise bitten wir sie, diese Antwort allen Landesärztekammern zukommen zu lassen und darauf hinzuweisen, dass diese Rechtsansicht ab 1. Januar 2008 einheitlich zur Anwendung kommt.

Sofern bisher eine Versteuerung in Anlehnung an § 67 Abs 1 und 2 bzw § 67 Abs 6 EStG erfolgte, ist dies im Sinne der geäußerten Rechtsansicht umzustellen, für vergangene Lohnzahlungszeiträume wird es diesbezüglich zu keiner Beanstandung kommen.

c. Die Bf. verweist dagegen auf die Steuerfreiheit der Erlebensfalleistung nach § 38 Abs 2 bis 4 der Satzung des Wohlfahrtfonds der Ärztekammer NÖ. Da der Ablebensversicherungsanspruch des § 38 Abs 1 lit b nicht gleichzeitig mit der Erlebensfalleistung beansprucht werden könne, werde Letztere umgewandelt, Erstere trete an ihre Stelle und sei damit einkommensteuerfrei.

2. Zur Hinterbliebenenunterstützung:

a. (1) Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen in Bezug auf die Hinterbliebenenversorgung sind nach § 4 Abs 4 Z 1b EStG von Gesetzes wegen Betriebsausgaben. Nach der Beitragsordnung der Ärztekammer für NÖ **haben** WFF-Mitglieder für Leistungen nach § 38 WFF je nach Alter monatlich bestimmte Beiträge zu entrichten (§ 12: Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung). Es liegt also diesbezüglich ein Pflichtbeitrag der WFF-Mitglieder vor und damit eine Betriebsausgabe (BFG 4.7.2019, RV/7103458/2019). Selbst eine Teilnachzahlung fehlender Versicherungszeiten zur Ergänzungsrente ist eine Betriebsausgabe und keine Sonderausgabe (BFG 19.8.2019, RV/3100534/2019). Lediglich im Falle von zwei Einkunftsarten wäre eine Aufteilung der Betriebsausgaben möglich (UFS 5.10.2010, RV/0942-L/09).

(2) Soweit die Bf. anführt, im BMF-Schreiben vom 4. Dezember 2007 (GZ. BMF-010222/0174-VI/7/2007) sei **nur die Hinterbliebenenunterstützung** sowie die Bestattungsbeihilfe, nicht aber die Ablebensversicherung angeführt, verkennt sie den normativen Inhalt des Ausdrucks „Hinterbliebenenunterstützung“.

In § 98 Ärztegesetz ist in Abs 1 a geregelt, welche zusätzlichen Versorgungsleistungen aus den Mitteln des Wohlfahrtsfonds gewährt werden können: Die Bestattungsbeihilfe und die Hinterbliebenenunterstützung. In § 104 Ärztegesetz wird normiert, dass zuerst Witwe und Witwer Anspruch auf die beiden Leistungen haben, in der Folge Waisen und sonstige gesetzliche Erben.

In § 38 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für NÖ ist in Abs 1 festgehalten, „die Hinterbliebenenunterstützung besteht aus

- einer direkt aus dem Fond zu gewährenden Unterstützungsleistung iHv 5.516,51 € sowie
- einem persönlichen Ablebensversicherungsanspruch iHv 28.549,52 €.

Unter den Begriff „Hinterbliebenenunterstützung“ fallen damit beide Leistungen, die Unterstützungsleistung und der Ablebensversicherungsanspruch.

b. Die Hinterbliebenenunterstützung wird seit 2008 im gesamten Ausmaß als steuerpflichtiges Einkommen des Rechtsnachfolgers angesehen:

(1) So wird im Schreiben des BMF vom 4. Dezember 2007 als Anfragebeantwortung des Schreibens der Österreichischen Ärztekammer vom 30. August 2007 ausgeführt, dass **die von der Ärztekammer ausbezahlte Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe unabhängig von der Gestaltung des jeweiligen Sachverhalts immer nach § 22 Z 4 iVm § 32 Z 2 EStG beim Rechtsnachfolger zu versteuern sei.** Dies gelte sowohl für die **Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe nach dem Tod eines aktiven Arztes** als auch nach dem Tod des Empfängers einer laufenden Pensionsleistung aus dem Wohlfahrtsfond.

(2) Die Österreichische Ärztekammer hat diese Rechtsmeinung im Rundschreiben vom 7. Dezember 2007 wie folgt zustimmend kommuniziert:

Das BMF habe mit Schreiben vom 4. Dezember 2007 die Anfrage der Österreichischen Ärztekammer vom 30. August 2007 beantwortet. Ab 1. Januar 2008 seien die Hinterbliebenenunterstützung und die Bestattungsbeihilfen der Wohlfahrtsfonds der Landesärztekammern immer selbständige Einkünfte gemäß § 22 Z 4 und § 32 Z 2 EStG, das heißt vom Empfänger einkommensteuerlich zu erklären. Damit sei die von der Ärztekammer gewünschte Einheitlichkeit der Vorgangsweise hergestellt. Wichtig sei die Feststellung des BMF, dass es für Lohnzahlungszeiträume bis zum 1. Januar 2008 zu keiner Beanstandung kommen werde. Der Vollständigkeit halber weise man darauf hin, dass für die Ärztekammern nach deren Ansicht keine Meldepflicht gemäß § 109a EStG bzw der VO II 2001/417 bestehe.

c. Auch in der Rspr des UFS und BFG wurde die Steuerpflicht der Hinterbliebenenversorgung bisher nicht bezweifelt:

(1) Nach UFS 6.2.2012, RV/0146-L/12 fallen die von der Wohlfahrtskasse der Ärztekammer OÖ ausbezahlte Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe nicht unter die Bestimmung des § 25, sondern unter § 22 Z 4 EStG (Einkünfte aus selbständiger Arbeit). Diese hat nach § 32 Abs 2 EStG der Rechtsnachfolger zu versteuern.

(2) Auch nach BFG 4.7.2019, RV/7103458/2019 ist die Hinterbliebenenunterstützung gemäß § 38 Abs 1 lit a und b der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer NÖ eine Ablebensleistung. Die vom Rechtsvorgänger geleisteten Beiträge waren Betriebsausgaben nach § 4 Abs 4 Z 1 lit b EStG. Damit sind aber die von der Ärztekammer ausbezahlten Beträge unabhängig von der Gestaltung des jeweiligen Sachverhalts beim Rechtsnachfolger zu versteuern, weil das „Sterbegeld“ nicht ein den Pensionen der gesetzlichen Sozialversicherung gleichartiger Bezug ist, der Tatbestand des § 22 Abs 1 EStG dabei nicht erfüllt sein muss und **§ 22 Z 4 EStG mit der Abzugsfähigkeit der Beiträge als Betriebsausgaben in § 4 Abs 4 Z 1 EStG korrespondiert**. Daher erfasst Z 4 auch nur Leistungen, die auf Pflichtbeiträgen dieser Einrichtungen beruhen.

(3) Nach BFG 26.9.2019, RV/7103018/2019 sind Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe nicht vom Rechtsvorgänger anlässlich der Betriebsaufgabe zu versteuern. Der Anspruch entsteht erst mit dem Tod des Rechtsvorgängers. Anspruch auf die Unterstützungsleistungen hat nur der Rechtsnachfolger, nicht der Rechtsvorgänger.

3. a. Soweit eine Versteuerung beim verstorbenen Arzt beansprucht wird ist folgendes auszuführen:

(1) Die Bf. bezieht sich auf den Doralt-Kommentar in § 32 EStG. Die Rz 62 spricht davon, dass für betriebliche Einkünfte bei Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe auch bei § 4-Abs 3-Ermittlung ein BV-Vergleich durchzuführen ist. Im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe bestehende Forderungen sind im BV-Vergleich zu berücksichtigen. § 32 Z 2 EStG erfasst daher nur Einkünfte, die sich nach diesen Zeitpunkten ereignen und im Veräußerungs/Aufgabegewinn nicht enthalten sind. Nach Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, § 32 Rz 29, sind auch die nachträglichen Einkünfte nach den Grundsätzen des BV-Vergleichs zu ermitteln (nach EStR 6903 mit Wahlrecht auf EAR).

(2) Die Frage der Gewinnermittlung der – vor oder nach dem Tod des Freiberuflers – erzielten Einkünfte, ist aber zu trennen von der Frage, wem die Einkünfte zuzurechnen sind. Die Bf. rechnet den Ablebensversicherungsbetrag und die Bestattungsbeihilfe dem Verstorbenen zu, nämlich mit der Behauptung, dieser habe schon ein Forderungsrecht besessen, das zu aktivieren sei.

(3) Eine Forderung im Hinblick auf die genannten „Ablebensansprüche“ kann jedoch frühestens **nach dem Ableben des Freiberuflers für die Erben entstehen (§ 33 der Satzung des Wohlfahrtsfonds „nach dem Tode“ und § 37 „beim Tode“)**. Der Ablebensanspruch ist keine aufschiebend bedingte Forderung und ist damit auch nicht Teil der Einkünfte des Erblassers. Vor dessen Tod besteht für ihn ein Erlebensanspruch und kein Anspruch auf Bestattungsbeihilfe oder Ablebensversicherung, beides ist strikt zu trennen. Vor Eintritt der Bedingung kann der Freiberufler den Versicherungsanspruch bestimmten Personen zuweisen, aber nicht über den Anspruch – im Sinne eines Einkommensbezuges – verfügen. Die Möglichkeit der Verpfändung zur Besicherung

von Darlehen an Dritte (§ 49 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer NÖ) ändert daran nichts, weil auch in diesem Fall der tatsächliche Anspruch auf die Hinterbliebenenunterstützung erst mit dem Tode des die Beiträge einzahlenden Freiberuflers entsteht.

Es liegt daher überhaupt keine Veranlassung vor, „Ablebensansprüche“ beim Verstorbenen als dessen Einkünfte anzusetzen (s auch BFG 26.9.2019, RV/7103018/2019). Auch in Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, § 32 Rz 30, unter „Sterbegeld“ ist daher angeführt: „Das Sterbegeld aus Wohlfahrtseinrichtungen der freiberuflichen Kammern der selbstständig Erwerbstätigen, welches ein Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger bezieht, ist gemäß § 22 Z 4 iVm § 32 Z 2 EStG steuerpflichtig“.

b. Soweit die Bf. darauf abstellt, dass der Ablebensversicherungsanspruch ein „umgewandelter Erlebensversicherungsanspruch“ sein soll, kann dieser Rechtsansicht aufgrund der vorangegangenen Ausführungen nicht beigelegt werden. Der Erlebensversicherungsanspruch steht dem Arzt selbst zu. Der davon getrennt zu sehende Ablebensversicherungsanspruch hätte dem Rechtsvorgänger niemals zustehen können, weil ihn nur der Rechtsnachfolger beanspruchen kann. Damit kann von einer „Umwandlung“ eines ursprünglichen Anspruches des Freiberuflers nicht gesprochen werden.

4. Die Bestattungsbeihilfe ist eine Leistung der Wohlfahrtseinrichtung und kein Kostenersatz. Richtigerweise wird sie nur nach Vorlage der Rechnungen ausbezahlt. Sie beruht aber – wie die Hinterbliebenenversorgung – auf den Beitragszahlungen an die Wohlfahrtskasse der Ärztekammer, die beim Freiberufler als Betriebsausgaben abzugsfähig waren.

5. Zum Vorlageantrag betreffend Anspruchszinsen 2017:

Die Beschwerde vom 20. Mai 2019 richtet sich auch gegen den Anspruchszinsenbescheid 2017. Der Vorlageantrag betreffend diesen Bescheid langte am 8. August 2019 beim zuständigen Finanzamt ein. Zu diesem Zeitpunkt war über die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen 2017 noch nicht mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) entschieden, erst am 26. August 2019 erging die abweisende Entscheidung.

Unabdingbare Voraussetzung eines Vorlageantrages ist es, dass die Abgabenbehörde bereits eine BVE erlassen hat (Ritz, BAO, § 264, Rz 6).

Ein vorzeitiger – vor Erlassung der BVE eingebrachter – Vorlageantrag ist durch Beschluss des Verwaltungsgerichtes zurückzuweisen (Ritz, BAO, § 264 Rz 17; s zB BFG 27.9.2016, RV/5100204/2016).

6. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen. Der Vorlageantrag betreffend die Anspruchszinsen 2017 war mit Beschluss zurückzuweisen.

E. Zulassung zur 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 Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, wenn es trotz fehlender Rechtsprechung des VwGH aufgrund eindeutiger Rechtslage keiner Klärung durch den VwGH bedarf. Die Rechtslage ist nach der angeführten Judikatur und Lehre eindeutig geklärt, sodass die Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 28. Jänner 2020