

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die Beschwerde des MMag. ***1*** ***2***, ***3***, ***4*** ***5***, vertreten durch Mag. Manfred Takacs, Steuerberater, 7132 Frauenkirchen, Amtshausgasse 2, vom 2. 5. 1029, unter anderem gegen den Bescheid des Finanzamts Bruck Eisenstadt Oberwart, 7001 Eisenstadt, Neusiedler Straße 46, vom 9. 4. 2019 betreffend Einkommensteuer 2016, Steuernummer 38 ***6***, nach der am 21. 9. 2020 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Verhandlung in Anwesenheit des Beschwerdeführers, des steuerlichen Vertreters und von Kommissarin Mag. Nina Wagner für die belangte Behörde zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheids betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 bleibt unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

VERFAHRENSGANG	3
<i>Bescheide vom 9. 4. 2019</i>	3
Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2016	3
Einkommensteuerbescheid 2016.....	4
Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2016	5
<i>Außenprüfungsbericht</i>	6
<i>Tz. 1 Leistungen des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer 2016</i>	6
<i>Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO</i>	8
<i>Niederschrift</i>	8
<i>Akteninhalt</i>	8
Bescheid des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich vom 17. 3. 2016 betreffend Bestattungsbeihilfe	8

Bescheid des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich vom 17. 3. 2016 betreffend Hinterbliebenenunterstützung	9
Korrespondenz mit der Ärztekammer für Niederösterreich	10
Erstes Schreiben der Ärztekammer Niederösterreich vom 16. 4. 2019	11
Zweites Schreiben der Ärztekammer Niederösterreich vom 16. 4. 2019	11
Beitragsordnung der Ärztekammer Niederösterreich i. d. F. 1. 1. 2019	12
Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich i. d. F. 9. 12. 2016	14
Lohnkonten	19
Rundschreiben der Österreichischen Ärztekammer vom 7. 12. 2007	20
Beschwerde	21
Beschwerdevorentscheidungen	22
Beschwerdevorentscheidung Wiederaufnahme	22
Beschwerdevorentscheidung Einkommensteuer	23
Beschwerdevorentscheidung Anspruchszinsen	25
Vorlageantrag Einkommensteuer und Anspruchszinsen 2016	25
Vorlage	27
Ergänzende Äußerung des Finanzamts vom 5. 11. 2019	30
Wiederaufnahme des Verfahrens, Anspruchszinsen	31
Beschluss BFG 24. 10. 2019, RV/7103602/2019	31
Mitteilung und Stellungnahme des Finanzamts vom 5. 11. 2019	32
Mitteilung des Beschwerdeführers vom 6. 11. 2019	33
Verständigung BFG 11. 11. 2019, RV/7103602/2019	33
Erkenntnis BFG 11. 11. 2019, RV/7103528/2019	33
Aussetzung der Entscheidung	34
Beschluss vom 9. 12. 2019	34
Telefonat vom 12. 12. 2019	34
E-Mail vom 23. 12. 2019	34
Schreiben vom 23. 12. 2019	35
Aus der Beitragsordnung 1993:	39
Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich	40
Ergänzende Ausführungen zum Vorlageantrag vom 14. 4. 2020	45
Korrespondenz mit der Ärztekammer vom 30. 5. 2020	46
Gegenäußerung des Finanzamts vom 27. 4. 2020	47
Vorhalt der Parteistandpunkte, des Sachverhalts und der Rechtsgrundlagen für die strittigen Zahlungen vom 19. 5. 2020	48
Äußerung des Finanzamts vom 2. 6. 2020	49
Äußerung des Bf vom 22. 6. 2020	49
E-Mail vom 25. 6. 2020	50
E-Mail (Bf) vom 11. 3. 2019 an die Ärztekammer Niederösterreich:	51
E-Mail der Ärztekammer Niederösterreich an den Bf vom 13. 3. 2019:	51
E-Mail vom 26. 6. 2020	51
Mündliche Verhandlung	51
DAS BUNDESFINANZGERICHT HAT ERWOGEN:	54
Sachverhalt	54
Beweiswürdigung	56
Rechtsgrundlagen	56
Standpunkt des Finanzamts	82
Einkommensteuerbescheid	82
Beschwerdevorentscheidung	82
Vorlagebericht	82
Ergänzende Äußerung vom 5. 11. 2019	82
Ergänzende Äußerung vom 27. 4. 2020	82

Mündliche Verhandlung vom 21. 9. 2020	83
<i>Standpunkt des Bf</i>	83
Steuererklärung	83
Außenprüfung	83
Beschwerde	84
Vorlageantrag	84
Ergänzende Äußerung vom 23. 11. 2019	84
Ergänzende Ausführungen zum Vorlageantrag vom 14. 4. 2020	85
Mündliche Verhandlung vom 21. 9. 2020	85
<i>Rechtsgrundlage der vom Bf erhaltenen Leistungen</i>	85
Bestattungshilfe	85
Hinterbliebenenunterstützung	86
Abtretung oder Verpfändung	87
<i>Finanzierung der vom Bf erhaltenen Leistungen</i>	87
<i>Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts</i>	89
Erkenntnis BFG 4. 7. 2019, RV/7103458/2019	89
Erkenntnisse BFG 26. 9. 2019, RV/7103018/2019 und VwGH 9. 6. 2020, Ra 2019/13/0113	91
Erkenntnis BFG 26. 9. 2019, RV/7103018/2019	91
VwGH 9. 6. 2020, Ra 2019/13/0113	91
Erkenntnis BFG 31.10.2019, RV/7105704/2019	92
Erkenntnis BFG 13. 1. 2020, RV/7101275/2019	93
Erkenntnis BFG 28. 1. 2020, RV/5101565/2019	94
Erkenntnis BFG 4. 6. 2020, RV/7100546/2020	98
<i>Rechtliche Beurteilung</i>	99
§ 22 Z 4 EStG 1988 bzw. § 22 Abs. 1 Z 4 EStG 1972	99
Keine Betriebsausgaben beim Bf	101
Zum Vorbringen im Beschwerdeverfahren	101
Beiträge der Mutter waren Pflichtbeiträge	102
Vorliegen von Pflichtbeiträgen bei Einmalzahlungen irrelevant	103
Beiträge waren bei der Mutter steuerlich abzugsfähig	104
Kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut bei der Mutter	104
Ärztchammer ist kein Versicherungsunternehmen	105
<i>Keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheids</i>	106
<i>Zulassung der Revision</i>	106

Verfahrensgang

Bescheide vom 9. 4. 2019

Das Finanzamt erließ gegenüber dem Beschwerdeführer (Bf) MMag. ***1*** ***2*** mit Datum 9. 4. 2019 folgende Bescheide:

Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2016

Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2016 (Bescheid vom 11.01.2018) wird gem. § 303 (1) BAO wieder aufgenommen.

Begründung:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Einkommensteuerbescheid 2016

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2016

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2016 festgesetzt mit..... 23.906,00 €
Bisher war vorgeschrieben (gerundet)..... 7.336,00 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und das bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung
in Höhe von 16.570,00 €

Dieser Betrag ist am 2019-05-16 fällig. Den Betrag, der auf Ihr Abgabenkonto zu entrichten ist, entnehmen Sie bitte der beiliegenden Buchungsmitteilung.

Das Einkommen
im Jahr 2016 beträgt 73.128,34 €

Berechnung der Einkommensteuer

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	85.918,90 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	61,74 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-10.548,87 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	75.431,77 €
Sonderausgaben	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988	-1.468,490 €
Kirchenbeitrag	-175,03 €
Kinderfreibeträge für nicht haushaltszugehörige Kinder gem. § 106a Abs. 2 EStG 1988	-600,00 €
Einkommen	73.128,34 €

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

<i>0% für die ersten 11.000,00</i>	<i>0,00 €</i>
<i>25% für die weiteren 7.000,00</i>	<i>1.750,00 €</i>
<i>35% für die weiteren 13.000,00</i>	<i>4.550,00 €</i>
<i>42% für die weiteren 29.000,00</i>	<i>12.180,00 €</i>
<i>48% für die restlichen 13.128,34</i>	<i>6.301,60 €</i>

<i>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</i>	<i>24.781,60 €</i>
---	--------------------

<i>Unterhaltsabsetzbetrag</i>	<i>-876,00 €</i>
-------------------------------	------------------

<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	<i>23.905,60 €</i>
--	--------------------

<i>Einkommensteuer</i>	<i>23.905,60 €</i>
------------------------	--------------------

<i>Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988</i>	<i>-0,40€</i>
---	---------------

<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>	<i>23.906,00 €</i>
-------------------------------------	--------------------

*Berechnung der Abgabennachforderung /
Abgabengutschrift*

<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>	<i>23.906,00 €</i>
-------------------------------------	--------------------

<i>Bisher festgesetzte Einkommensteuer</i>	<i>-7.336,00 €</i>
--	--------------------

<i>Abgabennachforderung</i>	<i>16.570,00 €</i>
-----------------------------	--------------------

Begründung:

Gemäß § 10 EStG 1988 kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da Sie weder einen Gewinnfreibetrag in einer bestimmten Höhe beantragt haben, noch auf die Geltendmachung verzichtet haben, wurde bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit ein Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) in Höhe von 9,22 € berücksichtigt.

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe 60 € ergibt.

Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2016

Die Anspruchszinsen wurden ausgehend von einem Differenzbetrag von 16.570,00 € gegenüber der bisherigen Vorschreibung mit 350,09 € festgesetzt:

Die Berechnung der Anspruchszinsen
ergibt für das Jahr 2016 eine Abgabenschuld
in Höhe von

350,09 €

Dieser Betrag ist am 16.05.2019 fällig.
 Den Betrag, der auf Ihr Abgabenkonto zu entrichten ist, entnehmen Sie
 der beiliegenden Buchungsmitteilung.

Die Einkommensteuer für 2016
 wurde am 09.04.2019 mit festgesetzt. 23.906,00 €
 Nach Gegenüberstellung mit dem bisher
 vorgeschriebenen Betrag ergibt sich eine
 Nachforderung (Differenzbetrag) von 16.570,00 €
 Dieser Differenzbetrag wird gemäß § 205 BAO wie folgt verzinst:

Berechnung der Anspruchszinsen in Euro:

Zeitraum	Differenzbetrag	entrichtete Anzahlung	Bemessungs- grundlage	Anzahl Tage	Tages- zinssatz	Zinsen
01.10.2017 - 09.04.2019	16.570,00	0,00	16.570,00	556	0,0038	350,09

Abgabenschuld 350,09 €

Außenprüfungsbericht

Dem Bericht über die Außenprüfung lässt sich in Bezug auf das gegenständliche
 Beschwerdeverfahren entnehmen:

Tz. 1 Leistungen des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer 2016

*MMag. ***2*** hat nach dem Tod seiner Mutter, Dr. ***7***, Leistungen aus dem
 Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich erhalten.*

*Es wurde eine Bestattungsbeihilfe in Höhe von € 4.000,-- und Hinterbliebenenunterstützung in
 Höhe von € 34.066,03 von der Ärztekammer ausbezahlt.*

*Diese Hinterbliebenenunterstützung setzt sich zusammen aus € 5.516,51
 Hinterbliebenenunterstützung und € 28.549,52 Ablebensversicherungsanspruch laut § 38 Abs. 1
 lit a und lit b der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich.*

*In der Einkommensteuer des Jahres 2016 wurden lediglich die € 5.516,51
 Hinterbliebenenunterstützung abzüglich eines Betriebsausgabenpauschales in Höhe von
 € 330,99 (6%) angesetzt.*

*Diese Beträge sind jedoch gemäß § 22 Z 4 iVm § 32 Z 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger als
 Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu versteuern. Weiters sind keine pauschalen
 Betriebsausgaben gem. § 17 EStG abgezogen werden, da die Zahlungen des Wohlfahrtsfonds
 keine Umsätze lt. § 125 Abs. 1 lit a BAO sind. (Die Zahlungen des Wohlfahrtsfonds sind keine
 Umsätze der Ärzterben). Das Betriebsausgabenpauschale leitet sich vom Umsatz im Sinne des*

§ 125 Abs. 1 lit a BAO ab. Bemessungsgrundlage für den Pauschalierungssatz sind nur diese Umsätze, nicht aber die daneben anzusetzenden Betriebseinnahmen.

Im Jahr 2016 sind folglich die € 28.549,52 Ablebensversicherungsanspruch und die € 4.000,-- Bestattungsbeihilfe zusätzlich als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu versteuern. Das Betriebsausgabepauschale steht nicht zu!

*Von Herrn MMag. ***2*** und dem steuerl. Vertreter, Herr Mag. ***8*** wird folgende Meinung vertreten: In § 38 (1) der Satzung des WFF ist das Leistungsrecht für den Ablebensfall geregelt: Frau Dr. ***2*** konnte eine Optionsmöglichkeit gem. § 38 (12), wie sie in § 38 (1) Z 3 angeführt wird, nicht ausüben, da sie die Voraussetzungen gem. § 38 (3) bzw. § 38 (4) niemals erfüllt hat. Sie war ja zum Stichtag 1.12.2000 bereits 73 Jahre alt, hätte zur Ausübung des Optionsrechtes zu diesem Zeitpunkt zwischen 50 und 65 Jahre sein müssen. Demzufolge entstand der Anspruch auf die persönliche Ablebensversicherungsleistung iHv 28.549,52 € - wie in § 38(1) b ausgeführt.*

*In § 12 (3) der Beitragsordnung ist die Höhe der monatlichen Beiträge (€ 58,40) für die Leistungen nach § 38 (1) lit a und b der Satzung WFF geregelt. Die steuerliche Behandlung ist in § 12 (6) der Beitragsordnung beschrieben, wobei Frau ***2*** keine Erlebensleistung erwerben konnte (siehe oben).*

*Demzufolge wurde der Teil von zwei Dritteln seitens des WFF steuerlich in Abzug gebracht. Dieser Anteil ist für die Bestattungsbeihilfe iHv € 4.000,-- und für die Unterstützungsleistung iHv € 5.516,-- Denn hätte Fr. ***2*** in die Erlebensleistung optieren können, hätte sie (mit diesen zwei Dritteln) Anspruch auf genau diese beiden Todesfalleleistungen erworben.*

*Das verbleibende dritte Drittel ist (mangels Option auf Erlebensversicherung) der Beitrag für die Todesfallversicherung (siehe dazu Email von Herrn ***10*** vom 14.2. sowie die vorgelegten Lohnkonten) und wurde aus versteuertem Einkommen finanziert.*

*Da der WFF hier als Versicherer fungiert hat, war demzufolge Fr. ***2*** sowohl Versicherungsnehmerin als auch Prämienzahlerin und versicherte Person. Sie konnte über den Vertrag auch verfügen (abtreten oder verpfänden - siehe § 38 (10) und § 49 der Satzung).*

*Daraus leitet sich ab, dass die Ablebenleistung aus der Todesfallversicherung Privatvermögen Fr. ***2*** war, die Auszahlung daher einkommensteuerfrei (früher erbschaftssteuerpflichtig) sein muss.*

*Falls diese TODESFALLVERSICHERUNG nicht von Beginn an Privatvermögen von Frau Dr. ***2*** war, ist der Übergang ins Privatvermögen spätestens bei Pensionsantritt erfolgt (--> VERJÄHRUNG / Bewertung ...)*

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum 2016 / Euro

Einkommensteuer

E1A, ...

[9040] Erlöse ohne § 109a: 32.549,52

[9230] übrige Aufw./Betriebsausg.: -330,99

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume sind Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen.

Die Kenntnis der in den bezeichneten Feststellung bzw. in der gesonderten Begründung angeführten Wiederaufnahmetatbestände (gem. § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO) hätte allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt.

Abgabenart / Zeitraum / Feststellung

Einkommensteuer / 2016 / Tz 1

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Die Unterlagen betreffend der Leistungen des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer 2016 wurden im Zuge der BP vorgelegt. Es wurde festgestellt, dass nicht alle Beträge der Einkommensteuer unterzogen wurden, daher ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (1) durchzuführen.

Niederschrift

Am 4. 4. 2019 fand die Schlussbesprechung statt. Zum Thema Leistungen des Wohlfahrtsfonds entsprechen die in der hierüber aufgenommenen Niederschrift festgehalten Ausführungen jenen in Tz. 1 des Außenprüfungsberichts.

Akteninhalt

Dem vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Akt lässt sich dazu entnehmen:

Bescheid des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich vom 17. 3. 2016 betreffend Bestattungsbeihilfe

Der Verwaltungsausschuss des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich hat mit Bescheid vom 17. 3. 2016 dem Antrag des Bf auf Gewährung der Bestattungsbeihilfe stattgegeben und diesem eine solche i. H. v. 4.000,00 € gewährt (OZ 1, 2).

Begründend wurde ausgeführt:

*Mit Ihrem Antrag beehrten Sie die Gewährung der Bestattungsbeihilfe nach der am12.2015 verstorbenen Empfängerin einer Versorgungsleistung Dr. ***7*** ***2***, geboren am*

...03.1927, und legten zum Beweis die Rechnungen über die entrichteten Bestattungskosten vor.

Gemäß § 37 Abs. 1 und Abs. 2 der Satzung des Wohlfahrtsfonds gebührt die Bestattungsbeihilfe jeder Person, welche die Kosten der Bestattung getragen hat, wobei diese die tatsächlich angefallen und nachgewiesenen Bestattungskosten bis zur Höhe von € 4.000,00 umfasst.

Die vorgelegten Dokumente konnten glaubhaft machen, dass die Bestattungskosten durch Sie beglichen worden sind.

Da dem Ansuchen stattgegeben und Ihrem Standpunkt vollinhaltlich Rechnung getragen wurde, kann gemäß § 58 Abs. 2 Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz 1991, BGBl. I Nr. 51/1991, idGF, eine ausführlichere Begründung entfallen.

Hinweis

Die Bestattungsbeihilfe unterliegt gemäß §§ 22 Z 4 iVm 32 Z 2 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idGF, beim Empfänger der Einkommensteuer. Dieser Betrag ist im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit zu versteuern.

Wir weisen deshalb darauf hin, dass für den als Bestattungsbeihilfe überwiesenen Betrag eine Einkommensteuererklärung bei Ihrem zuständigen Finanzamt abzugeben bzw. dieser Betrag in Ihre Einkommensteuererklärung aufzunehmen ist, wenn Sie bisher bereits einkommensteuerpflichtig sind.

Die Begräbniskosten können als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG von diesen Einkünften abgezogen werden, sofern die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die getätigten Ausgaben wesentlich beeinträchtigt wurde. Finden die Begräbniskosten im Wert der im Zuge einer anfälligen Erbschaft übernommenen Vermögenssubstanz Deckung, liegt keine wesentliche Beeinträchtigung vor. Weiters ist auf den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG Bedacht zu nehmen.

Bescheid des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich vom 17. 3. 2016 betreffend Hinterbliebenenunterstützung

Der Verwaltungsausschuss des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich hat mit Bescheid vom 17. 3. 2016 dem Antrag des Bf auf Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung stattgegeben und diesem eine solche i. H. v. 34.066,03 € gewährt (OZ 1, 2).

Begründend wurde ausgeführt:

*Mit Ihrem Antrag beehrten Sie die Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung. Sie sind der Sohn nach der am12.2015 verstorbenen Empfängerin einer Versorgungsleistung Dr. ***7*** ***2***, geboren am03.1927.*

Gemäß § 38 Abs. 7 der Satzung des Wohlfahrtsfonds hat die Witwe Anspruch auf Hinterbliebenen Unterstützung, 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 € 34.066,03.

Da dem Ansuchen stattgegeben und Ihrem Standpunkt vollinhaltlich Rechnung getragen wurde, kann gemäß § 58 Abs. 2 Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz 1991, BGBl. I Nr. 51/1991, idgF, eine ausführlichere Begründung entfallen.

Hinweis

Die Hinterbliebenenunterstützung in Höhe von € 34.066,03 setzt sich zusammen:

a) aus einer vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich ausbezahlten Hinterbliebenenunterstützung im Ausmaß von € 5.516,51 sowie

b) aus einem persönlichen Ablebensversicherungsanspruch im Ausmaß von € 28.549,62, der von der Ärztekammer für Niederösterreich als Versicherer ausbezahlt wird.

Der unter Punkt a) genannte Betrag unterliegt gemäß §§ 22 Z 4 iVm 32 Z 2 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idgF, beim Empfänger der Einkommensteuer. Dieser Betrag ist im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit zu versteuern. Wir weisen deshalb darauf hin, dass für den Betrag von € 5.516,51 eine Einkommensteuererklärung bei ihrem zuständigen Finanzamt abzugeben bzw. dieser Betrag in Ihre Einkommensteuererklärung aufzunehmen ist, wenn Sie bisher bereits einkommensteuerpflichtig sind.

Korrespondenz mit der Ärztekammer für Niederösterreich

Die Ärztekammer für Niederösterreich teilte dem Bf mit **E-Mail vom 14. 2. 2019** mit:

*zu Pkt. 1 - Die Ablebensleistung ist auf Ihre Mutter Dr. ***7*** ***2*** gelaufen. Und es wurden dafür die jährlichen Beiträge eingehoben. Die Leistung hat die Ärztekammer für Niederösterreich zu erbringen gehabt. Es gibt dazu keine Polizzen.*

zu Pkt. 2 - Die Helvetia war die Rückversicherung für die Ärztekammer für Niederösterreich. Hat aber nicht direkt etwas mit der Leistungserbringung an die Leistungsempfänger zu tun.

Zu Pkt. 3 - Es wurde zur „Ablebensversicherung“ keine Aussage getroffen. Was natürlich eine Interpretation in diese von Ihnen angesprochene Annahme zu lässt. Die ursprüngliche Idee, war natürlich einen Hinterbliebenenunterstützung zu schaffen, mit einer Ablebensversicherung und Hinterbliebenenunterstützung.

Zu Pkt. 1 von der E-Mail 09.02.2019 - haben Sie richtig verstanden.

Zu Pkt. 2 von der E-Mail 09.02.2019 - wie Sie sehen, in den Jahren 2006 + 2007 hat es noch anders gelautet „TFB-Versicherung“. Ab dem Jahr 2008 wurde es auf den einheitlichen Begriff „umgetauft“, weil der Bereich sich unter Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung in der Satzung vom WFF findet.

Vorangegangen war folgende **E-Mail des Bf vom 12. 2. 2019**:

... wie heute tel. besprochen ersuche ich um folgende weiteren Infos zum persönlichen Ablebensversicherungsanspruch meiner Mutter iHv € 28.549,52 , der mir mit Bescheid vom 17.3.2016 zuerkannt und in der Folge dann auch ausbezahlt wurde:

1) Wer ist/war:

Versicherer?

Versicherungsnehmer?

Versicherte Person?

Prämienzahler?

Prämienhöhe? € 233,64 p.a., nehme ich an...?

Existiert dazu evtl, auch eine Polizze bzw. Polizzennummer?

2) Zum Thema Rückversicherung: Ich hatte Sie so verstanden, dass die Helvetia Versicherung lediglich als Rückversicherer der AEK NÖ (WFF) involviert ist. Somit also nicht als Erstversicherer und auch nicht als Rückdeckungsversicherer. Bitte um kurze Bestätigung.

3) Im angeführten Bescheid weist die ÄK NÖ (WFF) auf die Einkommensteuerpflicht der Hinterbliebenenunterstützung iHv € 5.516,51 sowie der Bestattungsbeihilfe iHv € 4.000,-- hin.

Für die Ablebensversicherung iHv € 28.549,52 wird kein derartiger Hinweis gegeben, was erkennen lässt, dass die AEK NÖ hierfür keine ESt-Pflicht beim Begünstigten sieht. Bitte um Übermittlung der dahinterliegenden Begründung.

Wie erwähnt benötige ich die Informationen so rasch als möglich, da mir am 19.2. eine Betriebsprüfung bevorsteht. Je schneller ich die Infos bzw. TEile davon bekommen kann, desto besser, damit eine entsprechende Vorbereitung für diesen Termin möglich ist!

E-Mail des Bf vom 9. 2. 2019 an die Ärztekammer Niederösterreich:

... zwei Punkte sind bei Durchsicht noch aufgetaucht:

1) Lohnart 381 ist die Prämie für Bestattungsbeihilfe sowie die Hinterbliebenenunterstützung des WFF. Und Lohnart 383 ist die Prämie für Ablebensversicherung, richtig? Möchte nur sicher sein, dass ich es richtig verstanden habe und ersuche daher um Bestätigung!

2) Der Vollständigkeit halber: Bitte um Info, warum 383 ebenso als „Bestatt/Hinterbl“ bezeichnet wird? ...

Erstes Schreiben der Ärztekammer Niederösterreich vom 16. 4. 2019

Die Ärztekammer Niederösterreich teilte dem Bf mit Schreiben vom 16. 4. 2019 mit:

*Ihre Mutter, Frau Dr. ***7*** **2***, geb.03.1927, verst.12.2015, war ab 01.04.1994 Bezieherin einer Altersversorgung vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich.*

*Frau Dr. ***7*** **2*** hat keine Erlebensversicherungsleistung vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich bezogen.*

Zweites Schreiben der Ärztekammer Niederösterreich vom 16. 4. 2019

Die Ärztekammer Niederösterreich teilte dem Bf mit weiterem Schreiben vom 16. 4. 2019 mit:

Aus Sicht des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich ist es unbestritten, dass es sich bei der Bestattungsbeihilfe im Ausmaß von max. € 4.000,- und der Hinterbliebenenunterstützung im Ausmaß von max. € 5.516,- um steuerpflichtige Einkünfte handelt.

Auch bei der Ablebensversicherung/Ablebensleistung liegt möglicherweise Steuerpflicht vor. Bei Ärzten/innen mit selbständigen Einkünften sind wir der Meinung, dass diese Leistungen schon im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe vom Arzt/von der Ärztin zu versteuern sind bzw. zu versteuern gewesen wären. Diese Meinung begründet sich darauf, dass der Arzt/die Ärztin die Möglichkeit hat/hatte, über diesen Betrag zu verfügen und sie damit steuerlich ihm/ihr zuzurechnen sind.

Aber: Da zu diesem endgültige Entscheidung darüber abzuwarten, weiters ist jeder einzelne Sachverhalt (z.B. Verjährung, Aufgabegewinn, etc.) getrennt zu beurteilen.

Beitragsordnung der Ärztekammer Niederösterreich i. d. F. 1. 1. 2019

Aus der Beitragsordnung der Ärztekammer Niederösterreich i. d. F. 1. 1. 2019 (laut OZ 23, allfällige Abweichungen von den vom Bf am 23. 12. 2019 vorgelegten Fassungen sind hervorgehoben):

(§§ 1 - 9 betreffen den Pensionsbeitrag, § 10 die Krankenunterstützung, § 11 den Solidaritäts- und Notstandsfonds)

§ 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:

Beitrittsalter	Prämie	Beitrittsalter	Prämie	Beitrittsalter	Prämie
23	€ 19,20	38	€ 45,30	53	€ 70,50
24	€ 19,20	39	€ 47,20	54	€ 71,20
25	€ 21,70	40	€ 54,70	55	€ 72,40
26	€ 22,90	41	€ 55,30	56	€ 73,00
27	€ 25,40	42	€ 56,00	57	€ 74,00
28	€ 26,70	43	€ 56,60	58	€ 75,20
29	€ 28,60	44	€ 57,20	59	€ 76,10
30	€ 30,50	45	€ 57,80	60	€ 77,90
31	€ 32,30	46	€ 59,00	61	€ 78,90
32	€ 34,20	47	€ 59,60	62	€ 79,50
33	€ 36,10	48	€ 60,20	63	€ 79,80
34	€ 38,40	49	€ 60,90	64	€ 80,10
35	€ 40,30	50	€ 67,70	ab 65	€ 80,70
36	€ 42,20	51	€ 69,00		
37	€ 43,50	52	€ 69,60		

(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 einen 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.

(5a) Wohlfahrtsfondsmitgliedern, deren Leistungsanspruch in § 38 Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 4 Satzung WFF geregelt ist und deren Beitrag zur Erlebensleistung (Sonderausgabenanteil) zu 100% ermäßigt wurde, wird dieser Beitrag nach Ablauf der Ermäßigung nicht mehr vorgeschrieben.

(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.

§ 13

Meldung der Einnahmen und relevanter Nachweise

...

§ 14

Vorschreibung der Beiträge

(1) Die Wohlfahrtsfondsbeiträge werden in der gemäß dieser Beitragsordnung vorgesehenen Höhe allen WFF-Mitgliedern jährlich berechnet und anteilig monatlich vorgeschrieben. Für WFF-Mitglieder, deren Mitgliedschaft kein volles Kalenderjahr dauert, werden die Beiträge auf Basis ganzer Monate aliquotiert, wobei die Vorschreibung für einen Monat erfolgt, wenn in diesem mindestens für einen Tag gemäß § 109 Abs. 1 Ärztegesetz die Zugehörigkeit zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich besteht.

(2) Die Wohlfahrtsfondsbeiträge sind jeweils am Ende des der Vorschreibung folgenden Monats fällig. Für niedergelassene Ärzte mit §-2-Kassenverträgen und Gesellschafter einer Gruppenpraxis mit §-2-Kassenverträgen werden die monatlich vorgeschriebenen Wohlfahrtsfondsbeiträge am Ende des jedem Quartal folgenden Monats fällig.

Die Begleichung der Wohlfahrtsfondsbeiträge erfolgt

1. bei Tätigkeit als niedergelassener Arzt mit §-2-Kassenverträgen oder als Gesellschafter einer Gruppenpraxis mit §-2-Kassenverträgen durch quartalsweisen Einbehalt der Sozialversicherungsträger und Krankenfürsorgeanstalten,

2. bei Tätigkeit in einem Dienstverhältnis durch monatlichen Einbehalt der Dienstgeber,

3. wenn kein Einbehalt gemäß Abs. 1 und Abs. 2 erfolgt, durch monatlichen Zahlschein oder Einziehungsauftrag,
4. bei Beziehen einer Versorgungsleistung aus dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich durch Einbehalt von der Pension....

§ 15

Aufteilung der Beiträge

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

(2) Der gemäß §§ 1 bis 9 ermittelte Pensionsbeitrag wird - sofern kein Nachlass des Beitrages (§ 111 Ärztegesetz) vorliegt - nach Abdeckung der Versicherungsbeiträge (Abs. 1 Z. 1 und 2) und der Unterstützungsleistungen (Abs. 1 Z. 3 bis 5) der Grundrente im Ausmaß des Mindestbeitrages gemäß § 7 Abs. 2 zugeordnet. Hierauf wird der verbleibende Pensionsbeitrag der Zusatzleistung im Ausmaß des Mindestbeitrages gemäß § 7 Abs. 3 zugeordnet. Der verbleibende Pensionsbeitrag wird danach bis zum Erreichen des Höchstbeitrages gemäß § 6 Abs. 2 bis Abs. 4 der Grundrente zugeordnet. Schließlich wird ein verbleibender Pensionsbeitrag bis zum Erreichen des Höchstbeitrages gemäß § 6 Abs. 5 der Zusatzleistung zugeordnet. Zuletzt wird die Hinterbliebenenunterstützung gemäß Abs. 1 Z. 10 abgedeckt....

(§§ 16 bis 20 betreffen das Mahnwesen und Rückstände, § 21 regelt das Inkrafttreten)

Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich i. d. F. 9. 12. 2016

Aus der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich i. d. F. 9. 12. 2016 (laut OZ 23, allfällige Abweichungen von den vom Bf am 23. 12. 2019 vorgelegten Fassungen sind hervorgehoben; zur Satzung der Ärztekammer Niederösterreich 1993 mit Teil 2 "Wohlfahrtsfonds" siehe unten):

§ 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)

§ 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.

(2) Die in § 68 Abs. 5 Ärztegesetz bezeichneten außerordentlichen Kammerangehörigen können sich über ihren Antrag zur Leistung von Beiträgen zum WFF freiwillig verpflichten, um den Anspruch auf den Genuss der Leistungen dieses Fonds zu erwerben.

(3) Die ordentlichen Mitglieder der Landes Zahnärztekammer für Niederösterreich gemäß § 10 Abs. 1 Zahnärztekammergesetz – mit Ausnahme der Dentisten – sind während der Dauer ihrer Kammerzugehörigkeit zur Leistung der in der Beitragsordnung festgesetzten Beiträge zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich verpflichtet.

(4) Außerordentliche Mitglieder der Landes Zahnärztekammer für Niederösterreich können sich unter den Voraussetzungen des § 13 Zahnärztekammergesetz für die Dauer ihrer Mitgliedschaft in der Landes Zahnärztekammer für Niederösterreich zur Leistung der in der Beitragsordnung festgesetzten Beiträge zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich verpflichten.

(5)

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

1. VERSORGUNGSLEISTUNGEN

§ 23

(1) Als Versorgungsleistung werden auf Antrag gewährt:

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

(2) Die im Abs 1 Z 1, Z 2 und Z 4 lit a angeführten Versorgungsleistungen bestehen aus:

- 1. der Grundrente*
 - a) der Grundleistung gemäß § 98 Abs. 3 Ärztegesetz*

*b) der Ergänzungsleistung gemäß § 98 Abs. 2 Ärztegesetz, sowie
2. der Zusatzleistung gemäß § 98 Abs. 2 Ärztegesetz.*

(3) Die Versorgungsleistungen im Sinne des § 23 Abs. 1 Z 1 bis 4 werden 14 mal jährlich gewährt.

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 Personen 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 mindestens in den drei Monaten 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 und insgesamt einmalig ausbezahlt. 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.

(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 Zeitpunkte 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 Erlebensfallleistung 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 Erlebensfallleistung 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 Erlebensfallleistung 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 Erlebensfallleistung. 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 (Erlebensfallleistung) das von der Rückversicherung zum Zeitpunkt der Antragstellung bekannt zu gebende Deckungskapital, zumindest jedoch die zur Erlebensfallleistung 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 anspruchsberechtigte Personen vorhanden, ist diesen die Hinterbliebenenunterstützung zur ungeteilten Hand (§ 892 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch 1811, JGS Nr. 946/1811, idF BGBl I Nr. 68/2012) auszuzahlen.

(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 mindestens in den drei Monaten vordem Ereigniseintritt oder bei kürzerer Mitgliedschaftsdauer seit Beginn der Mitgliedschaft entrichtet oder unverschuldet nicht entrichtet.

(14) Gehört ein WFF-Mitglied am 31.12.2010 dem WFF der Ärztekammer für Niederösterreich an und scheidet danach aus diesem aus, so liegt eine ununterbrochene WFF-Mitgliedschaft im Sinne dieser Bestimmung vor, wenn zwischen Ausscheiden und Wiedereintritt in den WFF der Ärztekammer für Niederösterreich nicht mehr als sechs Monate liegen.

§ 39

Hat ein WFF-Mitglied zum Zeitpunkt seines Ablebens keine Leistungen aus dem WFF bezogen und wurde weder ein Anspruch auf Witwenversorgung gemäß § 33 noch ein Anspruch auf Vollwaisenunterstützung gemäß § 36 geltend gemacht, so kann der Verlassenschaft nach dem verstorbenen WFF-Mitglied eine Auszahlung im Ausmaß von 36 Monatsauszahlungen aus der Zusatzleistung gewährt werden.

§ 49

Verpfändung und Abtretung von Leistungsansprüchen bzw. Anwartschaften

Der Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung kann zur Besicherung von Darlehen an Dritte (z.B. Bankinstitute) abgetreten oder verpfändet werden, sofern alle Vorschriften zum WFF gedeckt sind. Die Höhe des abtretbaren Anspruchs richtet sich nach § 38.

§ 57

Anmeldung

(1) Jedes WFF-Mitglied hat anlässlich der Anmeldung bei der Ärztekammer oder der Zahnärztekammer das für den WFF bestimmte Formblatt auszufüllen.

(2) Außerordentliche Kammerangehörige gemäß § 11 Abs. 2 und 3, die sich zur Leistung von Beiträgen zum WFF freiwillig verpflichten, haben den Antrag schriftlich beim Verwaltungsausschuss einzubringen.

§ 72

Alle bisherigen Beschlüsse und Verordnungen der Organe des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich, die mit den durch die per 01.04.2009 in Kraft tretende Satzung des Wohlfahrtsfonds vorgesehenen Regelungen nicht im Einklang stehen, treten mit dem Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Satzung außer Kraft.

Lohnkonten

Folgende Ausdrücke des für die Mutter des Bf beim Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich geführten Pensionskontos sind aktenkundig (OZ 24):

2015

[...]

2014

[...]

2013

[...]

usw., zuletzt:

2006

[...]

Hieraus ergibt sich beispielsweise für das Jahr 2015, dass die Mutter des Bf (14x) monatlich 1.425,73 € an Altersversorgung und 215,36 € an Zusatz zur Altersversorgung (brutto gesamt 1.641,09 €) erhalten hat.

Folgende monatliche Abzüge (Beispiel Jänner 2015, mit kleinen betragsmäßigen Unterschieden in den Folgemonaten) erfolgten (abgesehen von Sonderzahlungen):

Bestatt./Hinterbl: 38,93 € (gleichbleibend)

Krankenzusatzvers: 186,53 € (gleichbleibend)

Bestatt./Hinterbl: 19,47 € (gleichbleibend)

Solidaritätsfond: 3,63 € (gleichbleibend)

PSB GR: 122,97 €

PSB ZL: 43,07 €

LST LDF: 85,03 €

Abzüge gesamt: 499,63 €

Netto: 1.141,46 €

BMG LST LFD: 1.274,06 €

Die Differenz zwischen dem Bruttobezug von 1.641,09 € und der Lohnsteuerbemessungsgrundlage von 1.245,96 € beträgt 395,13 €. Dies entspricht den Abzügen von insgesamt 499,63 € vermindert um die Lohnsteuer von 85,03 € und einem der beiden Bestattungskosten-/Hinterbliebenenunterstützungsbeiträge, nämlich jenem von 19,47 €.

Rundschreiben der Österreichischen Ärztekammer vom 7. 12. 2007

Aus dem Rundschreiben Nr. 293/2007 der Österreichischen Ärztekammer vom 7. 12. 2007:

Betrifft: Besteuerung der Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung (§§ 98 (1) und 104 ÄrzteG)

Das Bundesministerium für Finanzen hat mit Schreiben vom 4. 12. 2007 (s. Beilage) die Anfrage der Österreichischen Ärztekammer vom 30. 8. 2007 beantwortet. Ab 1. 1.2008 sind die Hinterbliebenenunterstützungen und Bestattungsbeihilfen der Wohlfahrtsfonds der Landesärztekammern immer selbstständige Einkünfte gemäß § 22 Z 4 und § 32 Z 2 EStG 1988, d.h., vom Empfänger einkommensteuerlich zu erklären. Damit ist die von uns gewünschte Einheitlichkeit der Vorgangsweise hergestellt.

Wichtig ist die Feststellung des Bundesministeriums für Finanzen, das es für Lohnzahlungszeiträume bis 1. 1. 2008 zu keiner Beanstandung kommen wird. Der Vollständigkeit halber weisen wir darauf hin, dass u.E. für die Ärztekammern keine Meldepflicht nach § 109a EStG bzw. der Verordnung II 2001/417 besteht.

Beigefügt war ein **Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 4. 12. 2007**, BMF-010222/0174-VI/7/2007, an die Österreichische Ärztekammer, das auszugsweise lautet:

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 1988 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 Wohlfahrtsfonds.

§ 22 Z 4 EStG 1988 normiert, dass Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zählen, soweit sie nicht unter § 25 EStG 1988 fallen. Nach § 25 EStG 1988 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 auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen,*
- 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 1988 fallen, zählen sie auf Grund des letzten Halbsatzes des § 22 Z 4 EStG 1988 zwingend zu den Einkünften aus, selbständiger Tätigkeit, die gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger zu versteuern sind. Die Ausführungen in den LStR 2002 Rz 1085a sind nur für jene Fälle anwendbar, in denen die Bestattungsbeihilfe (Sterbegeld etc) nicht von einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ausbezahlt wird. Darunter fallen etwa Leistungen des Arbeitgebers auf Grund 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. Jänner 2008 einheitlich zur Anwendung kommt. Sofern bisher eine Versteuerung in Anlehnung an § 67 Abs. 1 und 2 bzw. § 67 Abs. 6 EStG 1988 erfolgte, ist dies im Sinne der geäußerten Rechtsansicht umzustellen, für vergangene Lohnzahlungszeiträume wird es diesbezüglich zu keiner Beanstandung kommen.

Beschwerde

Mit Schriftsatz vom 2. 5. 2019 erhob der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter Beschwerde gegen folgende Bescheide:

Bescheid über die Wiederaufnahme Einkommensteuer 2016

Einkommensteuerbescheid 2016 sowie

Bescheid über die Anspruchsverzinsung 2016 vom 9. April 2019

Begründend wurde ausgeführt:

Unter Bezugnahme auf die erteilte Vollmacht ergreife ich im Namen meines im Betreff genannten Klienten Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 9. April 2019 und beantrage deren Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit.

*Zum Sachverhalt: Wie dem Prüfbericht vom 4. April unter Tz 1 zu entnehmen ist wurde der Zufluss von EUR 28.549,52 aus persönlicher Ablebensversicherung beim Empfänger besteuert, obwohl die Versicherungsnehmerin Dr. ***7*** **2*** gleichzeitig Prämienzahlerin, versicherte Person und Verfügungsberechtigte war und die Prämien für die Ablebenleistung aus versteuerten Einkünften bezahlt wurden.*

*Im Zusammenhang mit der anteilig aus versteuerten Einkünften geleisteten Prämien von zuletzt EUR 19,47 pm. (von gesamt 58,40 pm.) leitet sich daraus ab, dass die Ablebenleistung aus der Todesfallversicherung dem Privatvermögen von Frau Dr. ***7*** **2*** zuzuordnen war, die Auszahlung folgerichtig einkommensteuerfrei sein muss (siehe Beilage 3).*

Zusammenfassung

Da die Abgabenbehörde den Zufluss bzw, die Realisierung von Privatvermögen besteuert hat stelle ich den Antrag,

die angefochtenen Bescheide vom 9. April 2019 - Einkommensteuer und Anspruchsverzinsung 2016 - ersatzlos aufzuheben.

Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO

Gleichzeitig beantrage ich die Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO hinsichtlich des gesamten strittigen Betrages betreffend Einkommensteuer 2016 samt Anspruchszinsen in Höhe von € 16,920,09 bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die eingebrachte Beschwerde.

Beschwerdevorentscheidungen

Beschwerdevorentscheidung Wiederaufnahme

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15. 5. 2019 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 2. 5. 2019 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2016 vom 9. 4. 2019 als unbegründet ab und führte dazu aus:

Der Beschwerdeführer hat mit Schreiben vom 02.05.2019, eingebracht am 09.05.2019, fristgerecht Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2016 vom 09.04.2019 nach §§ 243 ff BAO erhoben.

*Der Beschwerdeführer wandte in der Beschwerde ein, dass die Besteuerung des Zuflusses von EUR 28.549,52 aus persönlicher Ablebensversicherung beim Empfänger (Beschwerdeführer) rechtswidrig sei, da die Versicherungsnehmerin Frau Dr. ***7*** **2*** gleichzeitig Prämienzahlerin, versicherte Person und Verfügungsberechtigte gewesen sei und die Prämien für die Ablebenleistung aus versteuerten Einkünften bezahlt worden seien. Im Zusammenhang mit der anteilig aus versteuerten Einkünften geleisteten Prämien von zuletzt EUR 19,47 pm (von gesamt 58,40 pm) leite sich daraus ab, dass die Ablebenleistung aus der Todesfallversicherung dem Privatvermögen von der Versicherungsnehmerin Frau Dr. ***7*** **2*** zuzuordnen sei, die Auszahlung folgerichtig einkommensteuerfrei sein müsse.*

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Für die Jahre 2014 bis 2017 fand beim Beschwerdeführer eine Betriebsprüfung statt. Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2016 eine Bestattungsbeihilfe iHv EUR 4.000,00 und eine

Hinterbliebenenunterstützung iHv EUR 34.066,03 von der Ärztekammer für Niederösterreich erhalten. Die Hinterbliebenenunterstützung setzt sich zusammen aus EUR 5.516,51 Hinterbliebenenunterstützung und EUR 28.549,52 Ablebensversicherungsanspruch gemäß § 38 Abs 1 lit a und lit b der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 wurden lediglich EUR 5.516,51 Hinterbliebenenunterstützung abzüglich eines Betriebsausgabenpauschales iHv EUR 330,99 (6 %) angesetzt und versteuert. Die restlichen EUR 28.549,52 Ablebensversicherung und EUR 4.000,00 Bestattungsbeihilfe wurden nicht versteuert.

(Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10.04.2019 unter Tz 1 Leistungen des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer 2016- unbestrittener Sachverhalt)

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10.04.2019 wurde unter Punkt „Prüfungsabschluss“ mit Verweis auf die Tz 1 des Berichtes erläutert, weshalb das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2016 gemäß § 303 BAO wiederaufgenommen wird. Als Wiederaufnahmegrund wurde angeführt, dass der Abgabenbehörde die Tatsache, dass der Beschwerdeführer Leistungen aus dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich erhalten hat, nicht bekannt war.

Konkrete Einwendungen betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens wurden seitens des Beschwerdeführers nicht vorgebracht. In der Beschwerdeschrift wurde lediglich angeführt, dass sich die Beschwerde auch gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2016 richtet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 303 BAO kann ein abgeschlossenes Verfahren unter anderem wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorkommen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gegenständlich konnte die Abgabenbehörde die neue hervorgekommene Tatsache - nämlich den Bezug von steuerpflichtigen Leistungen aus dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich - klar darlegen. Diese neue Tatsache führte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbei. Auch die Ermessensentscheidung wurde begründet. Da sämtliche Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens Vorlagen, erfolgte diese zu Recht.

Die Beschwerde war daher - wie im Spruch ersichtlich - als unbegründet abzuweisen.

Beschwerdevorentscheidung Einkommensteuer

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16. 5. 2019 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 9. 4. 2019 als unbegründet ab und führte dazu aus:

Der Beschwerdeführer hat mit Schreiben vom 02.05.2019, eingebracht am 09.05.2019, fristgerecht Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 09.04.2019 nach §§ 243 ff BAO erhoben.

*Der Beschwerdeführer wandte in der Beschwerde ein, dass die Besteuerung des Zuflusses von EUR 28.549,52 aus persönlicher Ablebensversicherung beim Empfänger (Beschwerdeführer) rechtswidrig sei, da die Versicherungsnehmerin Frau Dr. ***7*** ***2*** gleichzeitig Prämienzahlerin, versicherte Person und Verfügungsberechtigte gewesen sei und die Prämien*

für die Ablebenleistung aus versteuerten Einkünften bezahlt worden seien. Im Zusammenhang mit der anteilig aus versteuerten Einkünften geleisteten Prämien von zuletzt EUR 19,47 pm (von gesamt 58,40 pm) leite sich daraus ab, dass die Ablebenleistung aus der Todesfallversicherung dem Privatvermögen von der Versicherungsnehmerin Frau Dr. ***7*** ***2*** zuzuordnen sei, die Auszahlung folgerichtig einkommensteuerfrei sein müsse.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Für die Jahre 2014 bis 2017 fand beim Beschwerdeführer eine Betriebsprüfung statt. Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2016 eine Bestattungsbeihilfe iHv EUR 4.000,00 und eine Hinterbliebenenunterstützung iHv EUR 34.066,03 von der Ärztekammer für Niederösterreich erhalten. Die Hinterbliebenenunterstützung setzt sich zusammen aus EUR 5.516,51 Hinterbliebenenunterstützung und EUR 28.549,52 Ablebensversicherungsanspruch gemäß § 38 Abs 1 lit a und lit b der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 wurden lediglich EUR 5.516,51 Hinterbliebenenunterstützung abzüglich eines Betriebsausgabenpauschales iHv EUR 330,99 (6 %) angesetzt und versteuert. Die restlichen EUR 28.549,52 Ablebensversicherung und EUR 4.000,00 Bestattungsbeihilfe wurden nicht versteuert.

(Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 10.04.2019 unter Tz 1 Leistungen des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer 2016- unbestrittener Sachverhalt)

Herr ***9*** ***10*** von der Ärztekammer für Niederösterreich bestätigte dem Beschwerdeführer im elektronischen Schreiben vom 14.02.2019, dass für die Ablebensversicherung iHv EUR 28.549,52 hinsichtlich der Einkommensteuerpflicht keine Aussage getroffen wurde. Die ursprüngliche Idee war, eine Hinterbliebenenunterstützung zu schaffen, mit einer Ablebensversicherung und Hinterbliebenenunterstützung.

Mit Schreiben vom 16.04.2019 durch MMag. Dr. ***11*** ***12*** der Ärztekammer für Niederösterreich wurde bestätigt, dass Frau Dr. ***7*** ***2*** keine Erlebensversicherungsleistung vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich bezogen hat.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

a) Besteuerung der Hinterbliebenenunterstützung und der Bestattungsbeihilfe

Gemäß § 22 Z 4 EStG zählen Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit, soweit sie nicht unter § 25 EStG fallen.

Gemäß § 25 EStG führen nur folgende Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen 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 auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen,
- 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 auf Grund des letzten Halbsatzes des § 22 Z 4 EStG zwingend zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit, die gemäß § 32 Abs 1 Z 2 EStG beim Rechtsnachfolger zu versteuern sind.

Im vorliegenden Fall setzt sich die Hinterbliebenenunterstützung aus einer Ablebensversicherung und einer Hinterbliebenenunterstützung zusammen. Gegenständlich bedeutet dies, dass die von der Ärztekammer ausbezahlte Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe unabhängig von der Gestaltung des jeweiligen Sachverhaltes immer nach § 22 Z 4 iVm § 32 Abs 1 Z 2 EStG beim Rechtsnachfolger zu versteuern ist. 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 Wohlfahrtsfonds. Die Beschwerde war daher - wie im Spruch ersichtlich - als unbegründet abzuweisen.

Beschwerdevorentscheidung Anspruchszinsen

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16. 5. 2019 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 2. 5. 2019 "gegen die Anspruchszinsenbescheide 2014, 2015 und 2016" als unbegründet ab und führte dazu aus:

Gemäß § 205 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden und Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen sind an die Höhe der im Bescheidspruch der Einkommensteuerbescheide ausgewiesenen Gutschrift oder Nachforderung gebunden (Ritz, SWK 2001, S 27 ff). Jede Nachforderung bzw. Gutschrift an Einkommensteuer löst (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus.

Erweist sich der Stammapgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid gebundenen Zinsbescheid Rechnung getragen (Ritz, BAO-Kommentar, § 205, Rz 35).

Gegenständlich wurden die zugrundeliegenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014, 2015 und 2016 abgeändert, weshalb neue, den geänderten Einkommensteuerbescheiden Rechnung tragende Zinsbescheide zu erlassen waren. Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen für die Jahre 2014, 2015 und 2016 ist daher als unbegründet abzuweisen.

Vorlageantrag Einkommensteuer und Anspruchszinsen 2016

Über FinanzOnline wurde am 17. 6. 2019 Vorlageantrag in Bezug auf Einkommensteuer und Anspruchszinsen 2016 gestellt und ausgeführt:

Betreff: Sonstige Anbringen und Anfragen

Text (Anfrage): Betreff: Einkommensteuer und Anspruchszinsen 2016

*Sehr geehrte Damen und Herren! Da die Finanzverwaltung den Zufluss bzw. die Realisierung von Privatvermögen besteuert hat, stelle ich die Anträge, den angefochtenen Bescheid vom 9. April 2019 - Einkommensteuer und Anspruchszinsen 2016 - ohne die Besteuerung der Ansprüche aus Hinterbliebenenversorgung festzusetzen und weiters gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO eine mündliche Verhandlung über die Beschwerde anzusetzen. Mit freundlichen Grüßen, Mag. ***13*** ***8****

*Beigefügt war ein **Schriftsatz vom 17. 6. 2019:***

Bescheid über die Wiederaufnahme Einkommensteuer 2016

Einkommensteuerbescheid 2016 sowie

Bescheid über die Anspruchszinsen 2016 vom 9. April 2019

Beschwerde gem. § 243 BAO - Ergänzung der Beschwerdepunkte

Unter Bezugnahme auf die erteilte Vollmacht beantrage ich im Namen meines im Betreff genannten Klienten die Vorlage der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 9. April 2019 an die Behörde II. Instanz und beantrage Aufhebung des bekämpften Bescheids und Neuausfertigung im Sinne der nachstehend dargelegten Beschwerdegründe.

Gleichzeitig bringe ich gegen die Abweisung der Beschwerde, durch Beschwerdeverentscheidung vom 15. Mai 2019 und Bescheidbegründung vom 17. Mai 2019, ergänzend folgendes vor:

zum Sachverhalt

*Herr MMag. ***1*** ***2*** ist Erbe nach Frau Dr. ***7*** ***2*** (ehemalige Steuernummer 08 ***14***) war als selbständige Ärztin tätig, hat ihren Betrieb im Jahr 1994 aufgegeben, und ist im Jahr 2015 verstorben.*

*Anlässlich des Ablebens von Frau Dr. ***7*** ***2*** wurden von Seiten der Ärztekammer NÖ (Bescheide vom 17.03.2016) folgende Beträge (in Summe EUR 38.066,03) an ihren Erben ausbezahlt:*

Bestattungsbeihilfe EUR 4.000,00 sowie Hinterbliebenenunterstützung EUR 5.516,51

Ablebensversicherungsanspruch EUR 28.549,52

*Diese Beträge wurden mit dem Einkommensteuerbescheid 2016 als „Einkünfte aus selbständiger Arbeit“ Herrn MMag. ***1*** ***2*** versteuert.*

In der Bescheidbegründung wurde dazu ausgeführt, dass diese Beträge gemäß § 22 Z 4 EStG zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen und diese Bestimmung mit der Abzugsfähigkeit der zugrundeliegenden Beiträge als Betriebsausgabe korrespondiert. In Verbindung mit § 32 Abs. 1 Z 2 EStG seien diese Auszahlungen beim Rechtsnachfolger einkommensteuerepflichtig.

rechtliche Würdigung

Beachtlich ist, dass die Finanzverwaltung ohne weitere Prüfung davon ausgeht, dass § 32 Abs. 1 Z 2 EStG (Versteuerung von „Einkünften aus ehemaliger betrieblicher Tätigkeit“ beim Rechtsnachfolger) anzuwenden ist.

Allerdings ist § 32 Abs. 1 Z 2 EStG nicht anzuwenden, wenn es sich um Einnahmen aus der Realisierung eines Wirtschaftsguts handelt, welche im Veräußerungsgewinn / Aufgabegewinn zu berücksichtigen sind (siehe Doralt Einkommensteuergesetz Kommentar § 32 RZ. 62 bzw. FJ 1997, 57 bzw. FJ 1999, 203).

Beim Bezug der angeführten Zahlungen handelt es sich um aufschiebend bedingte Ansprüche, die dem Grunde nach im Zeitpunkt des Todes schlagend werden. Ein Anspruch ist im bilanzrechtlichen Sinn dann als Forderung anzusetzen, wenn es sich um ein Wirtschaftsgut handelt. Dafür sind in erster Linie die Regeln der Betriebswirtschaftslehre maßgeblich, nicht so sehr die Vorschriften des Zivilrechts (VwGH 12.1.1962, 0155/609 bzw. EStR 2325 und 2332 - auf den Zeitpunkt der bescheidmäßigen Festsetzung kommt es nicht an). Auch aufschiebende bedingte Ansprüche sind zu bilanzieren (gleiches gilt für auflösend bedingte Ansprüche - siehe EStR 2334). Im Sinne des Vorliegens eines Wirtschaftsguts ist weiters zu beachten, dass der Arzt / die Ärztin bereits vor Eintritt der Bedingung gewisse Verfügungen treffen konnte (siehe EStR 2166): der Anspruch konnte verpfändet und abgetreten werden und auch Personen können namhaft gemacht werden, die diesen Anspruch erhalten sollen, sodass der Arzt / die Ärztin noch bei Lebzeiten (also auch bei Betriebsaufgabe) Verfügungsmöglichkeiten (Abtretung oder Verpfändung - siehe § 38 (10) und § 49 der Satzung des WFF) über diesen Anspruch hatte.

*Auf Basis dieser rechtlichen Beurteilung ist daher die einkommensteuerliche Erfassung der gesamten Leistungen des Wohlfahrtsfonds im Zeitpunkt der Zahlung als nachträgliche Betriebseinnahmen verfehlt. Diese Beträge hätten bei Frau Dr. ****7**** **2**** schon im Rahmen der Betriebsaufgabe als Betriebseinnahmen aktiviert und - bei den vorliegenden gesetzlichen Voraussetzungen mit dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 37 EStG - versteuert werden müssen (siehe EStR 2153).*

Zusammenfassung

Da die Abgabenbehörde den Zufluss bzw. die Realisierung von Privatvermögen besteuert hat stelle ich die Anträge,

den angefochtenen Bescheid vom 9. April 2019 - Einkommensteuer und Anspruchsverzinsung 2016 - ohne Besteuerung der Ansprüche aus Hinterbliebenenversorgung festzusetzen und weiters gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO eine mündliche Verhandlung über die Beschwerde anzusetzen.

Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO

Gleichzeitig beantrage ich die Aussetzung der Einhebung gern. § 212a BAO hinsichtlich des gesamten strittigen Betrages betreffend Einkommensteuer 2016 samt Anspruchsinsen in Höhe von € 16.841,49 bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die eingebrachte Beschwerde.

Vorlage

Mit Bericht vom 28. 6. 2019 legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor:

Folgende Bescheide sind angefochten

Gegenstand: Anspruchsinsen (§ 205 BAO)

Jahr/Zeitraum: 2016

Fachgebiet: Einkommensteuer

Gesamter Senat beantragt: Nein

Datum Bescheid: 09.04.2019

Beschwerde eingebracht: 09.05.2019

BVE zugestellt: 17.05.2019

Vorlageantrag eingebracht: 17.06.2019

Verfahrenskategorie: AP/E

Mündliche Verhandlung beantragt: Ja

Gegenstand: Einkommensteuer

Jahr/Zeitraum: 2016

Fachgebiet: Einkommensteuer

Gesamter Senat beantragt: Nein

Datum Bescheid: 09.04.2019

Beschwerde eingebracht: 09.05.2019

BVE zugestellt: 17.05.2019

Vorlageantrag eingebracht: 17.06.2019

Verfahrenskategorie: AP/E

Mündliche Verhandlung beantragt: Ja

Gegenstand: Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt

Jahr/Zeitraum: 2016

Fachgebiet: Einkommensteuer

Gesamter Senat beantragt: Nein

Datum Bescheid: 09.04.2019

Beschwerde eingebracht: 09.05.2019

BVE zugestellt: 17.05.2019

Vorlageantrag eingebracht: 17.06.2019

Verfahrenskategorie: AP/E

Mündliche Verhandlung beantragt: Ja

...

Inhaltsverzeichnis zu den vorgelegten Aktenteilen (Aktenverzeichnis)

Beschwerde

1 Beschwerde 09.05.2019

Bescheide

2 Anspruchszinsen (§ 205 BAO) (Jahr: 2016) 09.04.2019

3 Einkommensteuer (Jahr: 2016) 09.04.2019

4 Wiederaufnahme § 303 BAO / ESt (Jahr: 2016) 09.04.2019

Antrag / Anzeige an die Behörde

5 AE Antrag 17.06.2019

Beschwerdevorentscheidung

6 BVE Anspruchszinsen 2016 16.05.2019

7 BVE WA E 2016 16.05.2019

8 Beschwerdevorentscheidung E 2016 16.05.2019

9 gesonderte Bescheidbegründung BVE ESt 2016 17.05.2019

10 Rsb BVE WA E 2016 und Anspruchszinsen 21.05.2019

11 Rsb zur gesonderten Bescheidbegründung der BVE E 2016 21.05.2019

Vorlageantrag

12 Vorlageantrag Anspruchszinsen 2016 17.06.2019

13 Vorlageantrag Beilage 17.06.2019

14 Vorlageantrag E 2016 17.06.2019

Vorgelegte Aktenteile

15 Antrag auf Gewährung der Bestattungsbeihilfe 17.03.2016

16 Bescheid über Gewährung der Bestattungsbeihilfe 17.03.2016

17 E-Mail Verkehr Bf mit Ärztekammer NÖ 14.02.2019

18 Niederschrift 04.04.2019

19 BP-Bericht 10.04.2019

20 Schreiben Wohlfahrtsfonds 16.04.2019

*21 Schreiben Wohlfahrtsfonds betreffend Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenversorgung
16.04.2019*

22 Beitragsordnung Ärztekammer 01.01.9999

*23 Lohnkonten Ärztekammer Dr. ***2*** ***7*** 01.01.9999*

24 Rundschreiben Ärztekammer 01.01.9999

...

Bezug habende Normen

§ 22 Z 4 iVm § 32 Abs 1 Z 2 EStG

Sachverhalt und Anträge

Sachverhalt:

Für die Jahre 2014 bis 2017 fand beim Beschwerdeführer eine Betriebsprüfung statt.

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2016 eine Bestattungsbeihilfe iHv EUR 4.000,00 und eine Hinterbliebenenunterstützung iHv EUR 34.066,03 von der Ärztekammer für Niederösterreich erhalten. Die Hinterbliebenenunterstützung setzt sich zusammen aus EUR 5.516,51 Hinterbliebenenunterstützung und EUR 28.549,52 Ablebensversicherungsanspruch gemäß § 38 Abs 1 lit a und lit b der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 wurden lediglich EUR 5.516,51 Hinterbliebenenunterstützung abzüglich eines Betriebsausgabenpauschales iHv EUR 330,99 (6 %) angesetzt und versteuert. Die restlichen EUR 28.549,52 Ablebensversicherung und EUR 4.000,00 Bestattungsbeihilfe wurden nicht versteuert. Die Abgabenbehörde vertritt die Rechtsansicht, dass die von der Ärztekammer ausbezahlte Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zählen und beim Rechtsnachfolger zu versteuern sind. Der Beschwerdeführer hingegen vertritt die Ansicht, dass die einkommensteuerliche Erfassung der gesamten Leistungen des Wohlfahrtsfonds im Zeitpunkt der Zahlung als nachträgliche Betriebseinnahme verfehlt sei und bereits bei der Verstorbenen im Rahmen der Betriebsaufgabe versteuert hätten werden müssen.

Beweismittel:

siehe bitte übermittelte Unterlagen, Aktenlage

Stellungnahme:

Es wird auf die Begründung der BVE vom 17.05.2019 verwiesen.

Ergänzende Äußerung des Finanzamts vom 5. 11. 2019

Am 5. 11. 2019 gab das Finanzamt zum Vorbringen im Vorlageantrag folgende ergänzende Stellungnahme ab:

Den Ausführungen des Beschwerdeführers „es handle sich um Einnahmen aus der Realisierung eines Wirtschaftsgutes, welche im Veräußerungsgewinn/Aufgabegewinn zu berücksichtigen gewesen seien“ wird seitens des Finanzamtes nicht gefolgt. Ergänzend führt das Finanzamt BEO im Hinblick auf dieses Argument wie folgt aus:

1. Es liegt kein Wirtschaftsgut und somit keine Forderung vor: Der Beschwerdeführer führte zwar richtigerweise aus, dass für die Beurteilung des Vorliegens eines Wirtschaftsgutes primär die Regeln der Betriebswirtschaftslehre maßgeblich sind (vgl. VwGH 12.01.1962, 0155/60), er lässt jedoch völlig unberücksichtigt, dass die dem Grunde nach selbständig bewertbaren Ansprüche zum Bilanzstichtag bereits entstanden sein müssen. Dies ist ab der Leistungsabwicklung der Fall. Der Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe entsteht erst mit dem Tod der Mutter und nicht bereits im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe. Der Vermögensvorteil war daher für die Mutter des Beschwerdeführers nicht wirtschaftlich ausnutzbar. Außerdem liegt kein realisierter Vermögenswert vor.

2. Eine Aktivierung und Versteuerung der Ansprüche auf Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe durch die Mutter des Beschwerdeführers durfte ferner mangels Anspruch auf diese Leistung bei der Mutter nicht erfolgen. Diesbezüglich wird auf § 37 Abs 1 Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich verwiesen, aus welchem deutlich ersichtlich ist, dass jener Person die Bestattungsbeihilfe gebührt, die die

Kosten für die Bestattung getragen hat. Auch aus § 38 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich ergibt sich zweifelsfrei, dass nie das Wohlfahrtsfondsmitglied selbst Empfänger der Leistung sein kann, da der Anspruch erst mit dessen Tod entsteht. Eine nicht entstandene Forderung hätte auf Grund des imparitätischen Realisationsprinzips somit nicht bei der Mutter aktiviert werden dürfen.

3. Aus den obigen Ausführungen ergibt sich daher zweifelsfrei, dass es sich bei den Ansprüchen auf Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe nicht um Einnahmen aus der Realisierung eines Wirtschaftsgutes handelt, welche im Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen sind, sondern – wie bereits vom Finanzamt festgestellt – gemäß § 22 Z 4 iVm § 32 Abs 1 Z 2 EStG beim Rechtsnachfolger zum Zeitpunkt des Zuflusses zu versteuern sind.

Wiederaufnahme des Verfahrens, Anspruchszinsen

Beschluss BFG 24. 10. 2019, RV/7103602/2019

Mit Beschluss vom 24. 10. 2019 wurden die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens aufgefordert, bis 15. 11. 2019 dem Bundesfinanzgericht bekannt zu geben, ob in Bezug auf die Beschwerdeentscheidung vom 15. 5. 2019 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens vom Beschwerdeführer Vorlageantrag gestellt wurde.

Bejahendenfalls möge innerhalb dieser Frist eine Kopie des Vorlageantrags vorgelegt oder angegeben werden, woraus sich aus der über FinanzOnline am 17. 6. 2019 vorgelegten Eingabe ergibt, dass auch in Bezug auf den Wiederaufnahmebescheid Vorlageantrag gestellt wurde.

Hierzu führte das Gericht unter anderem aus:

Aus dem Wortlaut des am 17. 6. 2019 gestellten Anbringens ("Betreff: Einkommensteuer und Anspruchszinsen 2016", "... stelle ich die Anträge, den angefochtenen Bescheid vom 9. April 2019 - Einkommensteuer und Anspruchsverzinsung 2016 - ohne die Besteuerung der Ansprüche aus Hinterbliebenenversorgung festzusetzen ...") lässt sich entnehmen, dass Vorlageantrag in Bezug auf den Einkommensteuerbescheid 2016 gestellt werden soll.

In einer Zusammenschau der elektronischen Eingabe samt Beilage geht das Gericht vorläufig davon aus, dass vom Vorlageantrag auch der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2016 umfasst ist, auch wenn dieser im beigefügten Schriftsatz nicht genannt wird.

Der beigefügte Schriftsatz nennt zwar im Kopf auch den Wiederaufnahmebescheid, beantragt wird aber nur "... die Vorlage der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 9. April 2019 an die Behörde II. Instanz ..."

Ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid Einkommensteuer 2016 lässt sich dieser Eingabe nicht entnehmen.

Das Finanzamt hat dem Bundesfinanzgericht nicht nur die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016, sondern auch gegen den Anspruchszinsenbescheid 2016 und den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2016 vorgelegt.

Es kann sein, dass auch hinsichtlich der Wiederaufnahme Vorlageantrag gestellt wurde, sich dieser Antrag aber nicht im elektronisch vorgelegten Akt des Finanzamts befindet.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens sind daher aufzufordern bekannt zu geben, ob in Bezug auf die Beschwerdeentscheidung vom 15. 5. 2019 vom Beschwerdeführer Vorlageantrag gestellt wurde.

Bejahendenfalls wäre innerhalb dieser Frist eine Kopie des Vorlageantrags vorzulegen oder anzugeben, woraus sich aus der über FinanzOnline am 17. 6. 2019 vorgelegten Eingabe ergibt, dass auch in Bezug auf den Wiederaufnahmebescheid Vorlageantrag gestellt wurde.

Sollte kein Vorlageantrag hinsichtlich Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2016 gestellt worden sein, ist die Einstellung des diesbezüglichen Beschwerdeverfahrens beim Bundesfinanzgericht beabsichtigt.

Mitteilung und Stellungnahme des Finanzamts vom 5. 11. 2019

Das Finanzamt gab mit Schreiben vom 5. 11. 2019 beziehend auf den Beschluss vom 24. 10. 2019 bekannt,

dass in Bezug auf die Beschwerdeentscheidung vom 15.05.2019 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens kein Vorlageantrag gestellt wurde. Vom Beschwerdeführer wurde lediglich im Kopf des beigefügten Schriftsatzes der Wiederaufnahmebescheid genannt und nur die Vorlage der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 und Anspruchszinsenbescheid 2016 vom 09.04.2019 explizit beantragt.

Ferner nahm das Finanzamt zum Vorlageantrag vom 17. 6. 2019 wie folgt Stellung:

Den Ausführungen des Beschwerdeführers "es handle sich um Einnahmen aus der Realisierung eines Wirtschaftsgutes, welche im Veräußerungsgewinn/Aufgabegewinn zu berücksichtigen gewesen seien" wird seitens des Finanzamtes nicht gefolgt. Ergänzend führt das Finanzamt BEO im Hinblick auf dieses Argument wie folgt aus:

1. Es liegt kein Wirtschaftsgut und somit keine Forderung vor: Der Beschwerdeführer führte zwar richtigerweise aus, dass für die Beurteilung des Vorliegens eines Wirtschaftsgutes primär die Regeln der Betriebswirtschaftslehre maßgeblich sind (vgl. VwGH 12.01.1962, 0155/60), er lässt jedoch völlig unberücksichtigt, dass die dem Grunde nach selbständig bewertbaren Ansprüche zum Bilanzstichtag bereits entstanden sein müssen. Dies ist ab der Leistungsabwicklung der Fall. Der Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe entsteht erst mit dem Tod der Mutter und nicht bereits im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe. Der Vermögensvorteil war daher für die Mutter des Beschwerdeführers nicht wirtschaftlich ausnutzbar. Außerdem liegt kein realisierter Vermögenswert vor.

2. Eine Aktivierung und Versteuerung der Ansprüche auf Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe durch die Mutter des Beschwerdeführers durfte ferner mangels Anspruch auf diese Leistung bei der Mutter nicht erfolgen. Diesbezüglich wird auf § 37 Abs 1 Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich verwiesen, aus welchem deutlich ersichtlich ist, dass jener Person die Bestattungsbeihilfe gebührt, die die Kosten für die Bestattung getragen hat Auch aus § 38 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich ergibt sich zweifelsfrei, dass nie das Wohlfahrtsfondsmitglied selbst Empfänger der Leistung sein kann, da der Anspruch erst mit dessen Tod entsteht. Eine

nicht entstandene Forderung hatte auf Grund des imparitätischen Realisationsprinzips somit nicht bei der Mutter aktiviert werden dürfen.

3. Aus den obigen Ausführungen ergibt sich daher zweifelsfrei, dass es sich bei den Ansprüchen auf Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe nicht um Einnahmen aus der Realisierung eines Wirtschaftsgutes handelt, welche im Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen sind, sondern — wie bereits vom Finanzamt festgestellt — gemäß § 22 Z 4 iVm § 32 Abs 1 Z 2 EStG beim Rechtsnachfolger zum Zeitpunkt des Zuflusses zu versteuern sind.

Mitteilung des Beschwerdeführers vom 6. 11. 2019

Der Bf gab durch seine steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 6. 11. 2019, beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 11. 11. 2019, bekannt, dass kein Vorlageantrag betreffend Wiederaufnahmebescheid eingebracht worden sei.

Verständigung BFG 11. 11. 2019, RV/7103602/2019

Mit Verständigung BFG 11. 11. 2019, RV/7103602/2019 teilte das BFG den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mit:

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts wurde in Bezug auf die Beschwerde vom 2. 5. 2019 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2016 vom 9. 4. 2019 ein Vorlageantrag nicht eingebracht.

Die Parteien werden hierüber gemäß § 281a BAO formlos in Kenntnis gesetzt.

Das Beschwerdeverfahren in Bezug auf die Beschwerde vom 2. 5. 2019 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2016 vor dem Bundesfinanzgericht wird eingestellt.

Erkenntnis BFG 11. 11. 2019, RV/7103528/2019

Mit Erkenntnis BFG 11. 11. 2019, RV/7103528/2019 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2016 gemäß § 279 BAO als unbegründet ab.

Anspruchszinsenbescheide seien nach ständiger Rechtsprechung an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- (Körperschaft-) Steuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0039; VwGH 27. 3. 2008, 2008/13/0036; VwGH 29. 7. 2010, 2008/15/0107).

Aussetzung der Entscheidung

Beschluss vom 9. 12. 2019

Mit Beschluss vom 9. 12. 2019 teilte das Gericht den Parteien seine Absicht mit, die Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde bis zur Beendigung der Revision an den Verwaltungsgerichtshof zum Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts BFG 26. 9. 2019, RV/7103018/2019 (siehe im Erwägungsteil) gemäß § 271 BAO auszusetzen. Sollten einer Aussetzung überwiegende Parteiinteressen entgegenstehen, wäre dies dem Bundesfinanzgericht bis 10. 1. 2020 mitzuteilen.

Das Gericht führte hierzu unter anderem aus:

Mit in der FINDOK veröffentlichtem Erkenntnis BFG 26. 9. 2019, RV/7103018/2019 hat das Bundesfinanzgericht zu Recht erkannt, dass die Hinterbliebenenunterstützung durch Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer beim Empfänger einkommensteuerpflichtig ist.

Gegen dieses Erkenntnis wurde Revision erhoben (eine Geschäftszahl des Verwaltungsgerichtshofes liegt noch nicht vor).

Es ist beabsichtigt, die Entscheidung im gegenständlichen Verfahren bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über die Revision gegen das Erkenntnis vom 26. 9. 2019 gemäß § 271 BAO auszusetzen, da die Frage, ob Hinterbliebenenunterstützung durch Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer beim Empfänger einkommensteuerpflichtig ist, auch Gegenstand des hier anhängigen Verfahrens ist.

Sollten überwiegende Interessen der Parteien einer Aussetzung entgegen stehen, mögen diese bis 10. 1. 2020 dem Gericht bekannt gegeben werden.

Telefonat vom 12. 12. 2019

In einem Telefonat mit dem Richter vom 12. 12. 2019 gab der steuerliche Vertreter an, dass in dem bisher entschiedenen Verfahren vor dem BFG anders argumentiert worden sei. Daher spreche sich der Bf gegen eine Aussetzung aus.

Im gegenständlichen Verfahren werde aufgezeigt werden, dass es sich bei den entsprechenden Beiträgen der Mutter des Bf nicht um Pflichtbeiträge gehandelt habe. Daher wären die hieraus resultierenden Leistungen nicht der betrieblichen Sphäre der Mutter bzw. des Sohnes als Rechtsnachfolger zuzurechnen.

Die Frist zur Abgabe einer Äußerung wurde bis 31. 1. 2020 erstreckt.

E-Mail vom 23. 12. 2019

Mit E-Mail vom 23. 12. 2019 gab die steuerliche Vertretung bekannt:

Grundsätzlich würden wir die weitere Behandlung ohne Aussetzung bevorzugen, zumal wir – im Sinne einer Vorfrage – die Qualifikation der geleisteten Beiträge als Pflichtbeiträge in Frage stellen.

Schreiben vom 23. 12. 2019

Mit Schreiben vom 23. 12. 2019 teilte die steuerliche Vertretung mit:

zur Beendigung der Verpflichtung zur Leistung von Zwangsbeiträgen

*Frau Dr. ***2***, geb.3.1927, war von ***18*** bis 31.3.1994 als niedergelassene Fachärztin für ***15*** in ***16*** ***17*** tätig.*

Daher gehörte sie in dieser Zeit gem. § 40 (1) ÄrzteGesetz (ÄG zuletzt in der Fassung vom 1.1.1994) der Ärztekammer für NÖ zwingend verpflichtend als ordentliche Kammerangehörige an.

*Diese Pflichtmitgliedschaft zur ÄKNÖ brachte Rechte und Pflichten für Frau Dr. ***2*** mit sich. Unter anderem war sie in dieser Zeit verpflichtet, die gemäß Satzung der Ärztekammer für NÖ sowie zugehöriger Beitragsordnung vorgeschriebenen Beiträge an den Wohlfahrtsfonds zu entrichten. (§ 24 Abs. 1 und § 25 Abs. 1 der der ÄKNÖ vom 1.1.1993 auf Basis § 41 Ärztegesetz 1994)*

*Mit 31.3.1994 beendete Frau Dr. ***2*** aus Altersgründen ihre ärztliche Tätigkeit und ebenso per 31.3.1994 erfolgte ihre Streichung aus der Ärzteliste. Dadurch war ihre Pflichtmitgliedschaft in der ÄKNÖ zwingend erloschen (§ 40 Abs. 3 ÄG 1994). Gemäß § 26 Abs. 1 lit. d der Satzung der ÄKNÖ vom 1.1.1993 endete dadurch jedenfalls auch ihre Verpflichtung zur Beitragszahlung an den WFF der ÄKNÖ.*

zur Freiwilligkeit der geleisteten Beiträge

Ab diesem Zeitpunkt hatte sie nun die Möglichkeit, freiwillig - und daher eben nicht mehr verpflichtend - als außerordentliche Kammerangehörige erneut der ÄKNÖ anzugehören. Siehe dazu §40 Abs. 4 ÄG vom 1.1.1994 sowie § 2 Abs. 1 Satzung der ÄKNÖ vom 1.1.1993. Es lag an ihrer alleinigen freiwilligen Entscheidung, diese Möglichkeit wahrzunehmen oder nicht.

*Ab 1.4.1994 gehörte Frau Dr. ***2***- freiwillig - als außerordentliche Kammerangehörige der ÄKNÖ an (siehe dazu §40 Abs. 4 ÄG sowie gem. § 2 Abs. 1 Satzung der ÄKNÖ vom 1.1.1993).*

*Weiters hat Frau Dr. ***2*** ab dem 1.4.1994 freiwillig laufende Beiträge zur Hinterbliebenenversorgung an den WFF entrichtet (siehe dazu § 24 Abs. 2 und § 25 Abs. 2 der Satzung der ÄKNÖ vom 1.1.1993). Diese Beiträge wurden im Rahmen der Lohnverrechnung des WFF mit den laufenden Pensionszahlungen des WFF an Frau Dr. ***2*** gegengerechnet.*

*Diese außerordentliche Kammerzugehörigkeit hat Frau Dr. ***2*** freiwillig und ohne Unterbrechung bis zu ihrem Tod am ...12.2015 (siehe beiliegende Bestätigung) fortgesetzt. (Grundlage dafür zuletzt: § 68 Abs. 5 ÄG vom 1.1.2015 sowie § 11 Abs. 2 Satzung des WFF der ÄKNÖ idF vom 1.7.2015). Sie hätte die freiwillige außerordentliche Kammerzugehörigkeit im Zeitraum 1.4.1994 bis zu ihrem Tod auch wieder zurücklegen können.*

*Nach § 37 der zum Todeszeitpunkt von Frau Dr. ***2*** gültigen Satzung des WFF der ÄKNÖ (gültig ab 1.7.2015) gebührte jener Person, welche nachweislich die Kosten der Bestattung getragen hat, auf Antrag eine Bestattungskostenbeihilfe von höchstens EUR 4.000. (Dies unter*

der Voraussetzung, dass das WFF-Mitglied die Beiträge - gemäß § 12 Beitragsordnung - für mindestens 3 Monate vor dem Ereignisseintritt entrichtet hat... siehe § 37 Abs. 4 der Satzung der ÄKNÖ vom 1.7.2015 – und weiter unten auch angeführt).

Gemäß § 38 Abs. 1 der Satzung des WFF der ÄKNÖ (gültig ab 1.7.2015) ergab sich weiters der Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung, der sich aus einer direkt aus dem Fonds zu gewährenden Unterstützungsleistung in der Höhe von EUR 5.516,51 sowie einem persönlichen Ablebensversicherungsanspruch in der Höhe von EUR 28.549,52 zusammensetzt. Wie auch bei der Bestattungskostenbeihilfe ist für die Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung in § 38 Abs. 13 der Satzung der ÄKNÖ vom 1.7.2015 als weitere notwendige Voraussetzung festgesetzt, dass die Beiträge - gemäß § 12 Beitragsordnung - für mindestens 3 Monate vor dem Ereignisseintritt entrichtet wurden.

Somit hatte Frau Dr. ***2*** durch ihre freiwillige außerordentliche Kammerzugehörigkeit und die damit verbundenen Beitragszahlungen die notwendigen Voraussetzungen des § 37 und des § 38 Abs. 1 der Satzung des WFF der ÄKNÖ zum Todeszeitpunkt erfüllt.

Kausalität zwischen freiwilligen Beiträgen und Leistungen

Die ÄKNÖ bzw. der WFF der ÄKNÖ war mangels Rechtsgrundlage nicht berechtigt, Frau Dr. ***2*** ohne ihre Zustimmung zu weiteren Beitragszahlungen nach ihrem Pensionsantritt zu verpflichten. Die ordentliche Kammerzugehörigkeit war beendet und der Bezug einer Altersversorgungsleistung alleine begründet keine Verpflichtung zur Leistung von Beiträgen zur Hinterbliebenenvorsorge.

Wäre Frau Dr. ***2*** also nicht zu irgendeinem Zeitpunkt ab dem 1.4.1994 freiwillig als außerordentliche Kammerangehörige wieder zum Mitglied des WFF geworden, und hätte sie nicht das Erfordernis der zumindest dreimonatigen Beitragszahlung vor ihrem Tod gem. § 38 Abs. 13 Satzung der ÄKNÖ erfüllt, dann wäre für Herrn MMag. ***2*** kein Anspruch auf Bestattungskostenbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung nach ihrem Tod entstanden.

Analogie zur freiwilligen Ablebenversicherung

Ab dem 1.4.1994 konnte Frau Dr. ***2*** frei entscheiden, ob sie der ÄKNÖ (und damit auch dem WFF) freiwillig als außerordentliche Kammerangehörige angehören wollte oder nicht.

Durch ihre Entscheidung für eine freiwillige außerordentliche Kammerzugehörigkeit entstand eine freiwillige Mitgliedschaft im WFF. Erst unter dieser Voraussetzung war für sie die Entrichtung von weiteren sogenannten "freiwilligen verpflichtenden Beiträgen" (§ 24 Abs. 2 der Satzung der ÄKNÖ 1993 und auch § 11 Abs. 2 Satzung 2015) an den WFF möglich und diese stellten die zwingende und notwendige Voraussetzung dafür dar, dass Herr MMag. ***2*** im Jahr 2016 Anspruch auf die Bestattungskostenbeihilfe sowie die Hinterbliebenenunterstützung hatte.

Diese Beiträge können wohl vom Charakter der Verpflichtung her mit den Prämien an eine private Ablebensversicherung verglichen werden. Hier handelt es sich in der Regel auch um sogenannte beitragspflichtige Versicherungsverträge, die der Versicherungsnehmer bzw. Prämienzahler während der Vertragslaufzeit leisten muss, aber zu bestimmten Bedingungen auch wieder kündigen kann - mit entsprechender Auswirkung auf den vereinbarten Leistungsanspruch.

§ 50 Abs. 2 lit. b der Satzung der ÄKNÖ 1993 verweist im Übrigen / im Sinne einer Rückversicherung auf einen „persönlichen Ablebensversicherungsanspruch (...) aufgrund eines

Rahmenvertrages, den die Ärztekammer für Niederösterreich für ihre Kammerangehörigen mit einer Versicherungsanstalt abgeschlossen hat“. Desgleichen enthält auch die Hinterbliebenenunterstützung gemäß § 38 der Satzung 2015 einen „persönlichen Ablebensversicherungsanspruch“. Analog zu privaten Versicherungsverträgen kann der Leistungsanspruch entfallen, wenn der Leistungsfall vorsätzlich durch Selbstbeschädigung oder durch Vergehen eines Verbrechens herbeigeführt wird (§ 52 Satzung 2015, vgl. dazu § 169 VersVG).

Zusammenfassung

Der Argumentation der Finanzverwaltung – nämlich Besteuerung betrieblicher Einkünfte gemäß § 22 Z 4 EStG – wäre zuzustimmen, wenn die Auszahlung von Ansprüchen – das Entstehen eines betrieblichen Wirtschaftsguts wird trotz der Verfügungsmöglichkeiten zu Lebzeiten (Abtretung, Verpfändung gem. § 38 Abs. 10 und § 49 der Satzung ÄK NÖ 1993) von Frau Dr. ***2*** in der Stellungnahme des FA 38 vom 5. November 2019 abgelehnt – aus Zwangs-Pflichtbeiträgen gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit entstanden wären. Im gegenständlichen Fall jedoch betraf dies lediglich die Besteuerung der an Frau Dr. ***2*** ab 1.4.1994 gewährten Altersversorgungsleistungen des WFF. In diesem Sinne wären allfällige Todesfallbeihilfen bei Tod von Fr. Dr. ***2*** VOR dem Zeitpunkt ihres Pensionsantritts ebenso bei dem oder den Begünstigten zu versteuern gewesen.

Das Finanzamt übersieht allerdings, dass sich der Pflichtcharakter der Beiträge während einer ordentlichen Kammerzugehörigkeit von jenem während einer außerordentlichen Kammerzugehörigkeit jedenfalls grundlegend unterscheidet: Erster ist zwingend verpflichtend, zweiter freiwillig verpflichtend und durch einseitige Zurücklegung der außerordentlichen Kammerzugehörigkeit jederzeit – ohne Erfüllung weiterer Bedingungen – beendbar.

Bei jenen geleisteten Beiträgen, auf denen die Auszahlung von Hinterbliebenenansprüchen beruht haben, handelt es sich nicht um Pflichtbeiträge infolge Zwangsmitgliedschaft zu einer Kammer der selbständig Erwerbstätigen (siehe § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG), die nach dem Prinzip der Zwangsmitgliedschaft eingerichtet ist. Gem. EStR Rz 5297 – welche die vom Gesetzgeber gewollte Kausalität zwischen als Betriebsausgabe abzugsfähigen Zwangs-Pflichtbeiträgen und Steuerpflicht betrieblicher Einkünfte klarstellt – ist die Besteuerung betrieblicher Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 22 Z 4 EStG nicht anwendbar, es liegen (in Analogie zur freiwilligen Ablebensversicherung) vielmehr keine (steuerpflichtigen) Einkünfte vor.

zum Beschluss vom 9. Dezember 2019 über die beabsichtigte Aussetzung

Von der in Aussicht genommenen Aussetzung im Hinblick auf die Revision gegen BFG RV/7103018/2019 vom 26.09.2019 ersuchen wir Abstand zu nehmen, zumal in dieser Rechtssache unbestritten von geleisteten Pflichtbeiträgen gem. § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG ausgegangen wird. Demnach ist nicht zu erwarten, dass die Revision Erkenntnisse zu unserem Vorbringen der freiwillig geleisteten Beiträge hervorbringen wird...

Anhang zu den Voraussetzungen für den Anspruch auf Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung

Gemäß § 38 Abs. 1 der Satzung des WFF der ÄKNÖ vom 1.7.2015 ergab sich der Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung wie folgt:

"Im Fall des Ablebens eines WFFA-Mitgliedes, das

1. am 31.12.2010 dem WFF der Ärztekammer für Niederösterreich angehört hat and

2. bis zum 31.12.2000 das 50. Lebensjahr vollendet hat und

3. eine Optionsmöglichkeit gem. 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 und insgesamt einmalig ausbezahlt.

Die Hinterbliebenenunterstützung besteht aus

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

sowie

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

In § 11 Abs. 5 der Satzung vom 1.7.2015 ist festgelegt, welcher Personenkreis als Wohlfahrtsfondsmitglieder (kurz: WFF-Mitglieder) auf die in § 38 Abs. 1 abgestellt wird. bezeichnet wird, nämlich jener der in § 11 Abs. 1 bis 4 taxativ angeführten Personen.

Frau Dr. ***2*** gehörte deswegen zu diesem Personenkreis, weil sie die Voraussetzungen des § 11 Abs. 2 der Satzung vom 1.7.2015 erfüllte, also weil sie - freiwillige - außerordentliche Kammerangehörige war und aufgrund dieser außerordentlichen Kammerangehörigkeit Beiträge zum WFF leistete.

§ 11 Abs. 1, § 11 Abs. 3 und § 11 Abs. 4 trafen auf Frau Dr. ***2*** nicht zu.

Zu berücksichtigen ist weiters, dass - wie auch bei der Bestattungskostenbeihilfe - für die Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung gem. § 38 Abs. 13 der Satzung des WFF der AKNO vom 1.7.2015 als weitere notwendige Voraussetzung festgesetzt ist, dass die Beiträge gemäß § 12 Beitragsordnung für mindestens 3 Monate vor dem Ereigniseintritt entrichtet wurden.

Schreiben des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich vom 12. 12. 2019 an den Bf

Der Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich schrieb am 12. 12. 2019 an den Bf:

Zu Ihrer Anfrage vom 12.12.2019 dürfen wir wie folgt Stellung nehmen:

"1) Von wann bis wann (Datum) war meine Mutter in der Ärzteliste eingetragen? = Wann erfolgte ihre Eintragung in die Ärzteliste und wann erfolgte ihre Streichung aus der Ärzteliste?"

Dr. ***7*** ***2*** war von1952 bis 31.03.1994 in die Ärzteliste eingetragen. Mit 01.04.1994 wurde sie als außerordentliches Kammermitglied geführt.

"2) Von wann bis wann (Datum) war sie a/s niedergelassene (Fach)ärztin in NÖ (***16*** **17***) tätig?"

Dr. ***2*** war von ... (provisorische Invertragnahme bei der NÖGKK) bis 31.03.1994 als niedergelassene Ärztin in ***16*** **17***) eingetragen.

"3) Von wann bis wann (Datum) war meine Mutter ordentliche Kammerangehörige der ÄK für NÖ?"

In dem unter 2. angegebenen Zeitraum.

"4) Von wann bis wann (Datum) war meine Mutter außerordentliche Kammerangehörige der ÄK für NÖ?"

*Dr. ***2*** war von 01.04.1994 bis zu ihrem Ableben am ...12.2015 als außerordentliches Mitglied eingetragen.*

"5) Bestätigung, dass die (freiwillige) Beitragszahlung an den Wohlfahrtsfond ununterbrochen bis zu ihrem Tod fortgeführt wurde."

*Es wird bestätigt, dass Dr. ***2*** die Beiträge für die Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung entsprechend der Satzung und der Beitragsordnung des Wohlfahrtsfonds ununterbrochen bis zu ihrem Ableben eingezahlt hat.*

Ferner beigelegt waren:

Satzung ÄK NÖ 1993

Satzung WFF 1993

Beitragsordnung WFF 1993

Satzung ÄK NÖ 2015

Satzung WFF 2015

Zur Satzung des Wohlfahrtsfonds und zur Beitragsordnung siehe oben.

Aus der Beitragsordnung 1993:

Todesfallbeihilfe:

III. TODESFALLBEIHILFE

Die Berechnung des Beitrages für die Todesfallbeihilfe ergibt sich aus der für 1993 kalkulierten, aus dem Wohlfahrtsfonds zu erwartenden Auszahlungssumme gemäß § 50 Abs. 2a und der Prämie des bestehenden Rahmenvertrages zwischen der Ärztekammer für Niederösterreich und einer Versicherungsanstalt gemäß § 50 Abs. 2b.

Mitglieder bis zum vollendeten 40.Lebensjahr und Mitglieder, die bereits Versorgungsleistungen aus dem Wohlfahrtsfonds erhalten, haben einen Beitrag, der sich für einen Punkt ergibt, zu entrichten.

Mitglieder, die das 40.Lebensjahr überschritten haben, entrichten einen Beitrag, der sich für drei Punkte ergibt.

Der Beitrag, der sich für einen Punkt für das Jahr 1993 ergibt, beträgt monatlich S 591,--.

Stichtag für die Einstufung nach dem Alter ist jeweils der auf die Vollendung des 40.Lebensjahres folgende 31.Dezember.

Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich

Aus der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich i. d. F. 1. 7. 2018 (mit allfälligen Änderungen der früheren Fassungen wie vom Bf bekannt gegeben):

§ 2

Kammerangehörige

(1) Der Ärztekammer für Niederösterreich gehört gemäß § 68 Ärztegesetz als ordentlicher Kammerangehöriger jeder Arzt an, der

- 1. in die von der Österreichischen Ärztekammer geführte Ärzteliste gemäß den §§ 4, 5 oder 5a Ärztegesetz eingetragen worden ist und*
- 2. seinen Beruf im Bereich dieser Ärztekammer ausübt und*
- 3. keine Alters- oder ständige Invaliditätsversorgung aus dem Wohlfahrtsfonds bezieht.*

Bezieher einer Alters- oder ständigen Invaliditätsvorsorge aus dem Wohlfahrtsfonds sind ordentliche Kammerangehörige, wenn sie aufgrund regelmäßiger ärztlicher Tätigkeit fortlaufend Beiträge zum Wohlfahrtsfonds und die Kammerumlage entrichten.

(2) Ordentliche Angehörige einer Ärztekammer sind ferner Ärzte, die gemäß den §§ 34 oder 35 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 8 in die Ärzteliste eingetragen worden sind und ihren Beruf im Bereich dieser Ärztekammer ausüben.

(3) Ärzte, die nicht die Erfordernisse der Abs.1 oder 2 erfüllen, sowie Amtsärzte können sich bei der Ärztekammer, in deren Bereich sie ihren Hauptwohnsitz haben, freiwillig als außerordentliche Kammerangehörige eintragen lassen.

Satzung 1993:

§ 2 Kammerangehörige

- (1) Der Ärztekammer für Niederösterreich gehören als ordentliche Kammerangehörige alle Ärzte an, die ihren Beruf im Bereich der Ärztekammer tatsächlich ausüben (Berufssitz gem. § 19, Abs. 2 ÄG, Dienstort gem. § 20 ÄG, Wohnsitz gem. § 20 a ÄG) und in der bei der Österreichischen Ärztekammer geführten Ärzteliste eingetragen sind.
- (2) Als außerordentliche Kammerangehörige können der Ärztekammer für Niederösterreich jene Ärzte angehören, die von ihrer Berechtigung zur Berufsausübung keinen Gebrauch machen oder die Ausübung des ärztlichen Berufes eingestellt haben, oder Amtsärzte, Arbeitsinspektionsärzte, Polizeiärzte oder Militärärzte sind, ihren ordentlichen Wohnsitz im Bereich der Ärztekammer für Niederösterreich haben und sich freiwillig als außerordentliche Kammerangehörige eintragen lassen.

Satzung 2014:

§ 2 gleichlautend mit der geltenden Fassung.

§ 17

Pflichten und Rechte der Kammerangehörigen

...

(6) Jeder Kammerangehörige ist berechtigt, nach Maßgabe der Vorschriften des Ärztegesetzes sowie der auf Grund des Ärztegesetzes erlassenen Satzung die Leistungen aus dem Wohlfahrtsfonds und anderer Einrichtungen der Ärztekammer in Anspruch zu nehmen.

...

Satzung 1993:

§ 13 Abs. 5 gleichlautend mit § 17 Abs. 6. der geltenden Fassung.

Satzung 2014:

§ 17 Abs. 6 gleichlautend mit § 17 Abs. 6. der geltenden Fassung.

Die aktuellen Satzungen enden mit § 24 (Aufsichtsrecht).

In der Fassung 1993 war auch der Wohlfahrtsfonds in der Satzung der Ärztekammer Niederösterreich (und nicht in einer eigenen Satzung) geregelt.

Wohlfahrtsfonds:

§§ 19, 20

2. Teil

WOHLFAHRTSFONDS

A. ALLGEMEINES

§ 19

Name und rechtliche Stellung

- (1) Der Wohlfahrtsfonds im Sinne des Ärztegesetzes (§ 38, Abs. 2, Ziff.6) 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 (§ 29 Abs. 1 ÄG).
- (2) Der Wff besitzt keine eigene Rechtspersönlichkeit.

§ 20

Zweck

Zweck des Wff ist, den anspruchsberechtigten Kammerangehörigen die im folgenden näher bezeichneten Versorgungs- und Unterstützungsleistungen zu gewahren (§ 63 ff ÄG).

§ 24

B. BEITRAGSWESEN

§ 24

Beitragspflicht

- (1) Jeder ordentliche Kammerangehörige ist während der Dauer seiner Kammerzugehörigkeit zur Leistung der in der Beitragsordnung festgesetzten Beiträge zum Wff der Ärztekammer für Niederösterreich verpflichtet.
- (2) Die in den §§ 40 Abs. 4 und 61 ÄG bezeichneten a.o. Kammerangehörigen können sich über ihren Antrag zur Leistung von Beiträgen zum Wff freiwillig verpflichten, um den Anspruch auf den Genuß der Leistungen dieses Fonds zu erwerben.

§§ 25, 26

§ 25

Beginn der Beitragspflicht

- (1) Die Beitragspflicht beginnt für ordentliche Kammerangehörige unbeschadet der Bestimmungen des § 30 der Satzung mit dem Entstehen der Kammerzugehörigkeit.
- (2) Für a.o. Kammerangehörige, die gemäß § 24 Abs. 2 freiwillig dem Wff beitreten, beginnt die Beitragspflicht.
 - a) mit dem auf das Ende der ordentlichen Kammerzugehörigkeit nächstfolgenden Tag,
 - b) in allen übrigen Fällen mit dem Tag der Antragstellung.

§ 26

Ende der Beitragspflicht

- (1) Die Beitragspflicht endet:
 - a) durch den Tod,
 - b) im Falle der Gewährung der Alters- bzw. Invaliditätsversorgung,
 - c) im Falle der Befreiung,
 - d) bei Streichung aus der Ärzteliste.
- (2) Eine zeitlich beschränkte oder vorläufige Unterbrechung der Berufsausübung (§ 34 und 35 ÄG) ist für die Beitragspflicht ohne Bedeutung.
- (3) Absatz 1 lit. b findet für den Beitrag zur Todesfallbeihilfe keine Anwendung.

§ 32

§ 32

Rückerstattung von Beiträgen

- (1) Bei Befreiung von der Beitragspflicht und bei Streichung eines Kammerangehörigen aus der Ärzteliste gebührt ihm der Rückersatz in der Höhe von 100 v.H. der für die Altersversorgung entrichteten Fondsbeiträge. Zu den Beiträgen zählen auch die von einer anderen Ärztekammer der Ärztekammer für Niederösterreich überwiesenen Beiträge.
- (2) Erfolgt die Streichung gemäß § 32 Abs. 2 Ziff. 1 oder 3 ÄG, gebührt dieser Rückersatz nach Ablauf von drei Jahren ab dem Verzicht bzw. der Einstellung der Berufsausübung, sofern nicht zwischenzeitig eine neuerliche Eintragung in die Ärzteliste erfolgt oder ein Anspruch auf Leistungen aus dem Wohlfahrtsfonds besteht.
- (3) Eine Rückerstattung nach Abs. 1 entfällt, wenn eine freiwillige Verpflichtung zur Leistung von Beiträgen zum Wff eingegangen wurde.
- (4) Mit der Rückerstattung erlöschen sämtliche Ansprüche aus dem Wff.

§§ 50, 51

§ 50

Todesfallbeihilfe

- (1) Beim Tode eines Kammerangehörigen oder Empfängers einer Alters- oder Invaliditätsversorgung ist die Todesfallbeihilfe zu gewähren.
- (2) Das Ausmaß der Todesfallbeihilfe beträgt das Sechzigfache der Grundleistung. Die Auszahlungssumme setzt sich zusammen
 - a) aus einer direkt aus dem Fonds zu gewährenden Todesfallbeihilfe im Ausmaß des 15-fachen der Grundleistung und
 - b) aus einem persönlichen Ablebensversicherungsanspruch im Ausmaß des 45-fachen der Grundleistung, aufgrund eines Rahmenvertrages, den die Ärztekammer für Niederösterreich für ihre Kammerangehörigen mit einer Versicherungsanstalt abgeschlossen hat. (Beschl. in der VV 21.12.88, s. S. 42)
- (3) Auf die Todesfallbeihilfe haben, sofern der verstorbene Kammerangehörige oder Empfänger einer Alters- oder Invaliditätsversorgung nicht einen anderen Zahlungsempfänger namhaft gemacht und hierüber eine schriftliche, eigenhändig unterschriebene Erklärung beim Wff hinterlegt hat, nacheinander Anspruch:
 - a) die Witwe (der Witwer),
 - b) die Waisen
- (4) Sind mehrere Waisen vorhanden, ist diesen die Todesfallbeihilfe zur ungeteilten Hand (§ 892 ABGB.) auszuzahlen.
- (5) Ist eine anspruchsberechtigte Person im Sinne des Abs. 3 nicht vorhanden, so gebührt auf Antrag jener Person, die die Kosten der Bestattung getragen hat, der Ersatz der nachgewiesenen Kosten bis zum Höchstbetrag der jeweiligen sechsfachen monatlichen Grundleistung der Altersversorgung.

§ 51

Ist beim Ableben eines Kammerangehörigen aus dem Titel Zusatzleistung weder ein Anspruch auf Witwen(Witwer)unterstützung gemäß § 44 noch Anspruch auf eine Vollwaisenunterstützung gemäß § 48 vorhanden, erfolgt eine einmalige Abfertigung an die deszendeten Erben 1. Grades in Höhe von 36 Monatsauszahlungen, die dem Verstorbenen im Zeitpunkt seines (ihres) Ablebens aus der Zusatzversorgung gebührt hat oder gebührt hätte.

§ 63

§ 63 Anmeldung

- (1) Jeder Kammerangehörige hat anlässlich der Anmeldung als Kammerangehöriger das für den Wff bestimmte Formblatt aufzufüllen.
- (2) A. o. Kammerangehörige, die sich zur Leistung von Beiträgen zum Wff freiwillig verpflichten, haben den Antrag schriftlich beim Verwaltungsausschuß einzubringen.

Ergänzende Ausführungen zum Vorlageantrag vom 14. 4. 2020

Der Bf ergänzte durch seine steuerliche Vertretung den Vorlageantrag am 14. 4. 2020 wie folgt:

ad Seite 4 der Gegenäußerung des Finanzamtes

In § 26 Abs. 3 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich vom 1.1.1993 ist geregelt, dass § 26 Abs. 1 b) für den Beitrag zur Todesfallversicherung keine Anwendung findet.

Ergänzt wird, dass

*1) es sich bei den in § 26 lit. a) bis d) der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich vom 1.1.1993 genannten Kriterien für die Beendigung der Beitragspflicht jedenfalls um alternative Kriterien handelt. Die Erfüllung eines der lit. a) bis d) genannten Kriterien alleine führt direkt zum Ende der zwingenden Beitragspflicht. Im Falle von Frau Dr. ***2*** war dies lit. d) — die Streichung aus der Ärzteliste per 31.3.1993 — und nicht lit a), b) oder eben c). Daher war zum 31.3.1994 der § 26 Abs. 3 für Frau Dr. ***2*** nicht relevant.*

*Somit war für Frau Dr. ***2*** die zwingende Beitragspflicht mit 31.3.1994 beendet - gemäß § 26 Abs. 1 lit. d der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich vom 1.1.1993.*

*Mit dem nächstfolgenden Tag, dem 1.4.1994, erfolgte, wie bereits am 23.12.2019 ausgeführt (siehe Bestätigung des WFF der ÄK vom 12.12.2019), die freiwillige Eintragung von Fr. Dr. ***2*** als außerordentliches Kammermitglied und der Beginn der Entrichtung der Beiträge gem. § 25 Abs. 2 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich vom 1.1.1993.*

*Der zuvor angeführte § 26 Abs. 3) der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich vom 1.1.1993 schuf für Frau Dr. ***2*** zu diesem Zeitpunkt — dem 1.4.1994 — eine wesentliche und notwendige Grundlage für die Möglichkeit zur Entrichtung von freiwilligen Beiträgen als außerordentliche Kammerangehörige. Mit anderen Worten: Ohne § 26 Abs. 3) wäre noch am selben Tag, dem 1.4.1994, § 26 lit b) zur Anwendung gekommen und es hätte für Frau Dr. ***2*** überhaupt keine Möglichkeit zur freiwilligen Beitragsleistung in die Todesfallversicherung gegeben.*

*(iSv § 26 Abs. 3 bedeutet das:) Die Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich vom 1.1.1993 führte also nicht, wie vom Finanzamt ausgeführt, zu einer zwingenden Verpflichtung für Fr. Dr. ***2***, bei Gewährung der Altersversorgung weiterhin Beiträge zur Todesfallversicherung (später Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung) zu leisten. Vielmehr war § 26 Abs. 3 Grundlage dafür, dass Frau Dr. ***2*** ab bzw. nach dem 1.4.1994 überhaupt erst die*

Möglichkeit zur Beitragszahlung auf Basis ihrer freiwilligen außerordentlichen Kammerangehörigkeit vorfand.

2) In § 24 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich vom 1.1.1993 ist von vornherein geregelt, dass jeder ordentliche Kammerangehörige während der Dauer seiner Kammerzugehörigkeit zur Leistung der in der Beitragsordnung festgesetzten Beiträge zum Wohlfahrtsfond der Ärztekammer für Niederösterreich verpflichtet ist. Dadurch ist der zeitliche Rahmen für die zwingende Verpflichtung zur Beitragszahlung von vorneherein festgesetzt, nämlich auf den Zeitraum der Dauer der ordentlichen Kammerzugehörigkeit.

*Endete die ordentliche Kammerzugehörigkeit — beispielsweise wegen Streichung aus der Ärzteliste, wie bei Frau Dr. ***2*** - endete somit auch die zwingende Verpflichtung zur Beitragsleistung.*

Der Vollständigkeit halber wird ferner ausgeführt, dass außerordentliche Kammerangehörige sich von ordentlichen Kammermitgliedern - neben den auch vom Finanzamt angeführten Bestimmungen im Hinblick auf das aktive und passive Wahlrecht — in einem wesentlichen Punkt unterscheiden: Sie können ihre außerordentliche Mitgliedschaft wieder zurücklegen. (siehe beiliegende Nachricht von ÄK NÖ WFF vom 31. März 2020).

ad Seite 5 der Gegenäußerung des Finanzamts

*Ergänzend bzw. der Vollständigkeit halber wird angeführt, dass die Leistungen des Wohlfahrtsfonds nicht ausbezahlt worden wären, wenn Frau Dr. ***2*** nach Pensionsantritt keine Beiträge mehr an den Wohlfahrtsfonds entrichtet hätte.*

Für die Erlangung eines Anspruches auf Auszahlung der Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung war die Entrichtung von Beiträgen UNMITTELBAR (für MINDESTENS DREI MONATE) VOR dem Ereigniseintritt (= Todeszeitpunkt) erforderlich. (siehe § 37 Abs. 4 sowie § 38 Abs. 13 der Satzung des WFF der ÄKNÖ vom 1.7.2015).

*Die Entrichtung von Beiträgen zur Hinterbliebenenunterstützung VOR Pensionierung am 31.3.1994 reichte daher NICHT aus, um einen Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung auch für die Zeit NACH der Pensionierung zu erlangen. Insbesondere, wenn der Todeszeitpunkt später als drei Monate NACH Pensionsantritt war, was im Fall von Fr. Dr. ***2*** zutreffend war.*

Korrespondenz mit der Ärztekammer vom 30. 5. 2020

Beigefügt war ein E-Mailverkehr zwischen dem Bf und ***9*** ***10***, Rechnungswesen Kammer/WFF vom 30. 3. 2020:

*Sehr geehrter Herr ***10***,*

bitte um Info, welche Formalität erforderlich ist, um eine außerordentliche Kammerzugehörigkeit bei der Ärztekammer Niederösterreich zurückzulegen.

Vielen Dank vorab!

Herzliche Grüße

****1*** ***2****

*Sehr geehrter Herr Mag. ***2***!*

Es genügt ein formloses Schreiben, in dem die endgültige Streichung aus der AOK-Ärzteliste beantragt wird.

Mit Freundlichen Grüßen

****9*** **10****

Rechnungswesen Kammer/WFF

Gegenäußerung des Finanzamts vom 27. 4. 2020

Das Finanzamt gab zur Stellungnahme vom 23. 12. 2019 am 27. 4. 2020 folgende Gegenäußerung ab:

*Aus dem Bescheid vom 17.03.2016 des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich betreffend den Antrag auf Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung ist ersichtlich, dass die Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung auf Grund der Tatsache, dass Frau Dr. ***2*** Empfängerin einer Versorgungsleistung war, erfolgte.*

Gemäß § 59 Abs 3 Z 3 Ärztegesetz hat der Präsident der Österreichischen Ärztekammer bei Einstellung der ärztlichen Tätigkeit für länger als sechs Monate die Streichung aus der Ärzteliste zu veranlassen.

Gemäß § 33 Abs 1 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich vom 01.01.1993 werden Altersversorgung (lit a), Invaliditätsversorgung (lit b), Kinderunterstützung (lit c) und Witwen- und Witwersversorgung (lit d) als Versorgungsleistungen gewährt.

§ 26 Abs 1 lit a bis lit d der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich vom 01.01.1993 zählt die Gründe für die Beendigung der Beitragspflicht auf. Das Ende der Beitragspflicht tritt somit durch den Tod (lit a), im Falle der Gewährung der Alters- bzw. Invaliditätsversorgung (lit b), im Falle der Befreiung (lit c) oder bei Streichung aus der Ärzteliste (lit d) ein.

§ 26 Abs 3 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich vom 01.01.1993 führt ergänzend aus, dass die Beitragspflicht nicht für die Todesfallbeihilfe im Falle der Gewährung einer Alters- bzw. Invaliditätsversorgung endet.

Dem Beschwerdeführer ist in der Behauptung, dass es sich in § 26 Abs 1 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich vom 01.01.1993 genannten Kriterien für die Beendigung der Beitragspflicht um alternative Kriterien handelt, nicht zuzustimmen. Bereits aus der teleologischen Betrachtungsweise der Bestimmung ist dieser Ansatz schlichtweg nicht vertretbar: eine „alternative“ Auswahl der angeführten Kriterien würde bedeuten, dass alle Bezieher einer Alters- oder Invaliditätsversorgung, die ihre ärztliche Tätigkeit eingestellt haben und daher zwingend aus der Ärzteliste gestrichen wurden, die Bestimmung des § 26 Abs 3 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich umgehen könnten und daher keine weitere Beitragspflicht für die Todesfallbeihilfe (Hinterbliebenenunterstützung) hätten.

Die Streichung aus der Ärzteliste kann ausschließlich dann zum Ende der Beitragspflicht führen, wenn keine weitere Bestimmung die Beitragspflicht zwingend vorsieht. Dies wäre insbesondere der Fall, wenn die für die ärztliche Berufsausübung erforderlichen Voraussetzungen wegfallen sind; eine für die Eintragung in die Ärzteliste erforderliche Voraussetzung schon ursprünglich nicht bestanden hat; die Berufsausübung auf Grund eines Disziplinarerkenntnisses befristet

untersagt worden ist; die Streichung aus der Ärzteliste auf Grund eines Disziplinarerkenntnisses ausgesprochen wurde oder auf die Berufsausübung verzichtet wurde (vgl. § 59 Abs 1 Ärztegesetz). Also all jene Fälle in denen es grundsätzlich zu keiner Gewährung einer Alters- oder Invaliditätsversorgung kommt.

*Im gegenständlichen Fall war Frau Dr. ***2*** Bezieherin einer Altersversorgungsleistung iSd § 33 Abs 1 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich. Mit der Einstellung der ärztlichen Tätigkeit am 31.03.1993 wurde Frau Dr. ***2*** aus der Ärzteliste gestrichen. Daraus ergibt sich, dass neben lit d auch lit b des § 26 Abs 1 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich zutrifft. Konkret bedeutet das nun, dass gegenständlich nicht nur die Streichung aus der Ärzteliste, wodurch die Beitragspflicht zwingend endet, sondern auch der Erhalt einer Altersversorgung, wodurch die Beitragspflicht für die Hinterbliebenenunterstützung weiterbesteht, vorliegt. Eine Beendigung der Beitragspflicht für die Hinterbliebenenunterstützung liegt kraft Satzung keinesfalls vor. § 26 Abs 1 lit b iVm § 26 Abs 3 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich als lex specialis ist zwingend vorrangig anzuwenden. Der Beschwerdeführer unterliegt einem Irrglauben, wenn er davon ausgeht, dass er zwischen zwei Tatbeständen, die für ihn günstigere Variante wählen könnte.*

Daraus folgt auch, dass – entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - § 26 Abs 3 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich keine Grundlage zur Schaffung einer freiwilligen Beitragsleistung war. Gerade diese Bestimmung dient als satzungsmäßige Grundlage für die weitere vor allem verpflichtende Vorschreibung der Beitragsleistung für die Hinterbliebenenunterstützung im Falle der Beendigung der Pflichtmitgliedschaft. Diesbezüglich ist auch auf die Homepage der Ärztekammer für Niederösterreich zu verweisen, welche in den FAQs zum Thema Altersversorgung explizit festhält, dass immer die Beiträge für die Bestattungsbeihilfe- und Hinterbliebenenunterstützung von der Pension in Abzug gebracht werden (<https://www.arztnoe.at/wohlfahrtsfonds/leistungen/beitraege/faqs/altersversorgung>).

Zusammenfassend wird daher festgehalten, dass die Verpflichtung zur Beitragsleistung betreffend Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe nicht mit dem Ende der ordentlichen Mitgliedschaft aufhörte zu bestehen und daher auch kein kausaler Zusammenhang zu der außerordentlichen Mitgliedschaft bestand.

In den vom Beschwerdeführer zitierten Bestimmungen der §§ 37 und 38 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich geht eindeutig hervor, dass nicht nur bei Tod eines aktiven Mitgliedes, sondern auch beim Tode eines Beziehers einer Alters- oder Invaliditätsversorgung die Leistung gewährt wird.

*Frau Dr. ***2*** leistete nachweislich (verpflichtend) ununterbrochen bis zu ihrem Ableben Beiträge an den Wohlfahrtsfonds. Demnach hat sie die Beträge für mindestens drei Monate vor ihrem Todeszeitpunkt geleistet und es wurden sämtliche Voraussetzungen erfüllt. Eine Differenzierung der Beitragsleistung zwischen vor der Pensionierung und nach der Pensionierung ist daher nicht vorzunehmen.*

Vorhalt der Parteistandpunkte, des Sachverhalts und der Rechtsgrundlagen für die strittigen Zahlungen vom 19. 5. 2020

Mit E-Mail vom 19. 5. 2020 brachte das Bundesfinanzgericht die Gegenäußerung des Finanzamts vom 14. 4. 2020 der steuerlichen Vertretung zur Kenntnis.

Ferner wurden die nachstehend wiedergegebenen Ausführungen über die Standpunkte der Parteien, den zu entscheidenden Sachverhalt und die Rechtsgrundlagen, auf denen die streitgegenständlichen Zahlungen beruhen, den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens übermittelt und diese ersucht, bis 30. 6. 2020 bekannt zu geben, ob diese zutreffend dargestellt worden sind, und gegebenenfalls Ergänzungen mitteilen.

Äußerung des Finanzamts vom 2. 6. 2020

Mit E-Mail vom 2. 6. 2020 teilte das Finanzamt mit, „dass seitens der Abgabenbehörde keine Einwände erhoben werden.“

Äußerung des Bf vom 22. 6. 2020

Mit E-Mail vom 22. 6. 2020 gab der steuerliche Vertreter bekannt:

Unter Bezugnahme auf die übermittelte Zusammenfassung des BFG vom 19. Mai 2020 bringen wir ergänzend folgendes vor:

ad Gegenäußerung des Finanzamtes vom 27. April 2020

Ergänzt wird, dass

1) ad Abs 2: Im Jahr 1994 galt gem. dem damals gültigen § 32 (3) Ärztegesetz eine diesbezügliche Frist von nur drei Monaten, nicht sechs.

2) ad Seite 2 vorletzter Absatz: Mit der Formulierung "alternative" Kriterien ist selbstverständlich nicht gemeint, beliebig auswählen zu können oder eine Bestimmung umgehen zu können. Die Logik der Aufzählung besteht darin, dass die Erfüllung eines jedes einzelnen der Kriterien dazu führt, dass die Beitragspflicht endet - nur bei § 26 Abs 1 lit b der Satzung der Ärztekammer eben eingeschränkt. Aus der Chronologie folgt zusätzlich, dass die Streichung aus der Ärzteliste VOR dem Beginn des Bezuges der Alter- und Hinterbliebenenversorgung erfolgte und somit § 26 Abs 1 lit d zur Anwendung kam.

3) ad Seite 2 vorletzter Absatz: Ja, dies gilt nicht nur ad personum, sondern für alle, die von dieser Bestimmung erfasst waren.

4) ad Seite 2 letzter Absatz: die Streichung aus der Ärzteliste führt gem. § 26 Abs 1 lit d ohne Einschränkung zum Ende der Beitragspflicht. Insbesondere wenn sie VOR dem Bezug der Alterspension stattfindet.

*5) ad Seite 3: Das Finanzamt unterliegt seinerseits einem Irrglauben, wenn es meint, dass es hier zwei Tatbestände gäbe. Es liegt eine der Satzung und dem ÄrzteG folgende Logik sowie eine Chronologie vor, die ein Ende der zwingenden Beitragspflicht für Frau Dr. ***2*** mit 31.3.1994 ausgelöst hat.*

ad Sachverhaltsdarstellung des BFG vom 19. Mai 2020

A) ad Standpunkt des Beschwerdeführers: Unsere ergänzende Äußerung vom 14.4.2020 (der Vollständigkeit halber dem Schreiben beigelegt) ist nicht berücksichtigt, unsere ergänzenden Äußerungen stammen vom 23. Dezember 2019 (nicht November).

B) Die Mutter hieß ***7***, nicht ***19***.

C) ad Sachverhalt, 5. Absatz: Waren es nicht zwei Drittel EUR 38,93 (statt einem Drittel EUR 19,47), die aus der BMG ausgeschieden wurden?

D) ad Rechtsgrundlage der ... Bestattungsbeihilfe Abs. 3: „Die Mindestbeitragsdauer gemäß § 37 Abs. 4 Satzung WFF (i. d. R. wenigstens drei Monatsbeiträge) wurde weitaus überschritten.“:

§ 37 Abs 4 der Satzung sieht allerdings vor, dass die Beiträge mindestens drei Monate VOR DEM EREIGNISEINTRITT ... entrichtet sein mussten. Also mE unmittelbar davor, sonst hätten ja schon die vor Pensionsantritt geleisteten Beiträge ausgereicht. Die von April 1994 bis Ende 2015 freiwillig geleisteten Beiträge sind also kausal für die Auszahlung der Bestattungsbeihilfe.

Die Entrichtung von Beiträgen zur Hinterbliebenenunterstützung VOR Pensionierung am 31.3.1994 reichte daher NICHT aus, um einen Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung auch für die Zeit NACH der Pensionierung zu erlangen. Insbesondere, wenn der Todeszeitpunkt später als drei Monate NACH Pensionsantritt war, was im gegenständlichen Fall zutreffend ist.

E) ad Finanzierung der vom Bf erhaltenen Leistungen, Abs 3 + 4: Hier werden die Daten (iSd Mehrzahl von Datum) nicht erwähnt, die Eintragung erfolgte ja NACH dem Ausscheiden als ordentliches Mitglied. Die Darstellung bringt die Chronologie nicht zum Ausdruck.

F) Die freiwillige Eintragung erfolgte gem. § 2 Abs. 2 der Satzung 1994 (und nicht gem. § 57 Abs. 2, das ist wohl eine spätere Fassung z.B. 2015),

G) ad Finanzierung der vom Bf erhaltenen Leistungen, Abs. 5: Hier fehlt mE der Verweis auf §§ 24 (2) und 25 (2) der Satzung 1994, die die Freiwilligkeit der Beiträge regeln und betonen.

H) ad Finanzierung der vom Bf erhaltenen Leistungen, Abs 9 + 10: Wir verweisen erneut darauf (siehe Punkt A), dass der Anspruch auf Leistung ja nur dann erfüllt wird, wenn ALLE Voraussetzungen erfüllt sind, also auch die Beiträge ordnungsgemäß entrichtet wurden und daran anschließend wiederum, dass die Möglichkeit zur Beitragszahlung gemäß §§ 24 (2) und 25 (2) der Satzung 1994 erst durch die freiwillige außerordentliche Kammerzugehörigkeit entstand. In der Beitragsordnung kann von Freiwilligkeit von Beitragsleistungen insofern keine Rede sein, als an dieser Stelle der Verpflichtungscharakter zur Beitragsleistung nicht geregelt wird.

I) ad vorletzter Absatz: Ja, der Beitritt erfolgte freiwillig und dann gilt die Beitragsordnung. Hier fehlt aber jeglicher Hinweis darauf, dass eine ao. Kammerzugehörigkeit jederzeit formlos wieder gekündigt werden kann.

Offenbar bestehen die größten Auffassungsunterschiede zwischen Finanzverwaltung und Beschwerdeführer im beizumessenden Charakter der Beitragsleistungen während außerordentlicher Mitgliedschaft, sodass wir in diesem Zusammenhang nochmals insbesondere auf die Zusammenfassung unserer Eingabe vom 23. Dezember 2019 verweisen.

Die ergänzende Eingabe vom 14. 4. 2020 (siehe oben) war beigelegt.

E-Mail vom 25. 6. 2020

Mit E-Mail vom 25. 6. 202 wurde von der steuerlichen Vertretung erneut das zweites Schreiben der Ärztekammer Niederösterreich vom 16. 4. 2019 sowie den E-Mail-Verkehr i. Z. m. der E-

Mail der Ärztekammer für Niederösterreich vom 14. 2. 2019 (siehe jeweils oben) vorgelegt, ferner eine (nicht offenbare) E-Mail betreffend Lohnkonten sowie folgende E-Mail-Korrespondenz mit der Ärztekammer Niederösterreich:

E-Mail (Bf) vom 11. 3. 2019 an die Ärztekammer Niederösterreich:

*Sehr geehrter Herr ***10***,
vielen Dank für unser heutiges Telefonat!
Ich fasse wie vereinbart zusammen:*

Das Verhältnis Prämie zu Leistung der Todesfallversicherung der Hinterbliebenenversorgung entstand nicht aufgrund versicherungsmathematischer Berechnungen, sondern durch Festlegung seitens des Wohlfahrtsfonds. Diese Todesfallversicherung basiert somit auf dem Prinzip eines Umlageverfahrens.

Die Todesfallversicherung ist für neu hinzukommende Mitglieder der ÄK gem § 38 der Satzung des WFF nicht mehr zugänglich. Neu eintretende aktive Mitglieder erwerben mit ihren Beiträgen nunmehr lediglich Anspruch auf Bestattungskostenbeihilfe iHv € 4.000,-- sowie auf die Hinterbliebenenversorgung iHv € 5.516,51, jedoch keine Todesfallversicherung mehr. Die Erlebensversicherung stellt dabei eine Übergangslösung dar für bestimmte Geburtsjahrgänge dar.

*Bitte um Bestätigung bzw. ggf. Korrektur bis diesen Donnerstag.
Danke und herzliche Grüße*

*Herzliche Grüße
1 **2****

E-Mail der Ärztekammer Niederösterreich an den Bf vom 13. 3. 2019:

*Sehr geehrter Herr MMag. ***2***,
beim Pkt. 2 gilt für Neueintritte, bei Ableben vor dem vollendeten 65. Lebensjahr bzw. vor Pensionsantritt erhalten € 34.066,03 (= im aktiven Leben), nach vollendetem 65. Lebensjahr bzw. nach Pensionsantritt nur mehr € 5.516,51.*

Mit freundlichen Grüßen

****9*** **10****

E-Mail vom 26. 6. 2020

Mit E-Mail vom 26. 6. 2020 übermittelte der Bf ein PDF der Lohnkonten. Diese entsprechen den aktenkundigen Lohnkonten 2006 bis 2015.

Mündliche Verhandlung

An der mündlichen Verhandlung am 21. 9. 2020 nahmen der Bf, sein steuerlicher Vertreter und eine Vertreterin des Finanzamts teil.

Der **Beschwerdeführer** (Bf) gab einleitend an, er habe der Ärztekammer Niederösterreich nach dem Tod seiner Mutter diesen Umstand mitgeteilt, damit von der Ärztekammer Niederösterreich die Pensionszahlungen eingestellt werden. Bei dieser Gelegenheit sei ihm von der Dame von der Ärztekammer gesagt worden, er habe Anspruch auf Bestattungsbeihilfe und weitere Leistungen. Die Bestattungsbeihilfe von 4.000 € sowie die eine Hinterbliebenenunterstützung von rund 5.500 € sei zu versteuern, hingegen sei die weitere Leistung von rund 28.000 €, die aus versteuerten Bezügen herrühre, nicht zu versteuern.

Der Bf habe dann den Bescheid der Ärztekammer erhalten. In diesem sei ebenfalls gestanden, dass die 4.000 € sowie die 5.500 € zu versteuern seien. Zu den 28.000 € enthalte der Bescheid keine näheren Angaben.

Der Beschwerdeführer sei daher davon ausgegangen, dass nur die 4.000 € und die 5.500 € zu versteuern seien.

Umso erstaunter sei er gewesen, wie im Zuge der Außenprüfung das Finanzamt die Ansicht vertreten habe, der von der Ärztekammer erhaltene Gesamtbetrag sei zu versteuern.

Der Bf habe sich nochmals bei der Ärztekammer erkundigt, wobei ihm gesagt worden sei, dass der Wohlfahrtsfonds als Versicherer auftrete, der sich seinerseits wieder eines Rückversicherers bediene. Ein Drittel der Beitragszahlungen sei auf die Leistung von rund 28.000 € entfallen, zwei Drittel der Beitragszahlungen auf die Leistungen von 4.000 € und rund 5.500 €.

Dass die 4.000 € zunächst nicht versteuert worden sind, sei dem Beschwerdeführer passiert. Dies sei keine Absicht gewesen. Die rund 5.500 € seien von Anfang an in der Steuererklärung erklärt und in weiterer Folge auch versteuert worden.

Der **steuerliche Vertreter** verwies zur Frage der Freiwilligkeit der Zahlungen der Mutter zunächst auf das bisherige Vorbringen im Beschwerdeverfahren.

In rechtlicher Hinsicht sei auszuführen, dass nur dann, wenn Pflichtbeiträge der Mutter vorgelegen wären, auch eine Versteuerung der Leistungen beim Beschwerdeführer zu erfolgen habe.

Von der **Vertreterin des Finanzamtes** wurde der Ansicht des steuerlichen Vertreters insoweit zugestimmt, dass im Falle von freiwilligen Beiträgen der Mutter auch keine Versteuerung beim Bf einzutreten hätte.

Allerdings sei das Finanzamt der Auffassung, dass die Beiträge der Mutter Pflichtbeiträge gewesen seien.

Der **Beschwerdeführer** verwies auf § 26 Abs. 1 lit. c der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich aus dem Jahr 1993 („Die Beitragspflicht endet ... bei Streichung aus der Ärzteliste“).

Die Mutter sei mit 31. März 1994 in Pension gegangen. Sie sei zu diesem Zeitpunkt aus der Ärzteliste gestrichen worden, daher habe zu diesem Zeitpunkt die Beitragspflicht an die Ärztekammer Niederösterreich geendet.

Damit sei das Modell der verpflichtenden Zahlungen verlassen worden.

Danach sei die Mutter als außerordentliches Mitglied der Ärztekammer für Niederösterreich und deren Wohlfahrtsfonds beigetreten. Die nunmehr folgenden Beitragszahlungen hätten auf diesem freiwilligen Beitritt im Jahr 1994 beruht.

Wäre die Mutter nicht freiwillig als außerordentliches Mitglied der Ärztekammer für Niederösterreich beigetreten, hätte sie sämtliche Ansprüche auf Todesfalleistungen bzw. Hinterbliebenenunterstützung verloren. Die außerordentliche Mitgliedschaft hätte die Mutter jederzeit formlos zurücklegen können, wobei in diesem Zusammenhang auf die aktenkundige Auskunft der Ärztekammer für Niederösterreich zu verweisen sei.

Die Beiträge ab dem 1. April 1994 hätten daher freiwilligen Charakter. Die Mutter hätte jederzeit, wie ausgeführt, diese freiwillige Mitgliedschaft zurücklegen können.

Die Mutter habe allerdings zu ihren Lebzeiten nicht die freiwillige Mitgliedschaft zurückgelegt, da damit ebenfalls ein Verlust der Ansprüche verbunden gewesen wäre. So sei auf die Regelung der Satzung zu verweisen, dass Voraussetzung für eine Leistung des Wohlfahrtsfonds unter anderem ist, dass in den letzten drei Monaten zuvor Beiträge gezahlt worden sind.

Der **steuerliche Vertreter** betonte, dass sich hieraus die Kausalität zwischen der freiwilligen Beitragsleistung und der Auszahlung der Hinterbliebenenunterstützung ergebe.

Die **Vertreterin des Finanzamts** hielt dem entgegen, dass sich aus § 26 Abs. 1 lit. b („Die Beitragspflicht endet ... im Falle der Gewährung der Alters- bzw. Invaliditätsversorgung“) i.V.m. Abs. 3 („Absatz 1 lit. b findet für den Beitrag zur Todesfallbeihilfe keine Anwendung“) der Satzung sich ergäbe, dass sich an der Beitragsleistung in Bezug auf Todesfallbeihilfe (Bestattungskostenbeitrag und Hinterbliebenenunterstützung) durch den freiwilligen Beitritt nichts geändert habe. Die Freiwilligkeit des Beitritts im April 1994 ändere somit nichts daran, dass es sich bei diesen Beträgen um Pflichtbeiträge gehandelt habe. Dazu werde auf die schriftlichen Ausführungen im Verfahren verwiesen.

Der **Beschwerdeführer** erklärte, dass aus seiner Sicht ohne Zweifel sämtliche der strittigen Zahlungen voll zu versteuern gewesen wäre, wenn seine Mutter zu einem Zeitpunkt verstorben wäre, zu dem sie noch als Ärztin tätig gewesen wäre und daher der Ärztekammer

Niederösterreich als Pflichtmitglied angehört hätte. Darauf beziehe sich die vom Finanzamt zitierte Regelung. Seine Mutter hätte nicht freiwillig aus der Ärztekammer ausscheiden können, solange sie noch ordiniert.

Hingegen sei ab April 1994 die Voraussetzung der Kammerzugehörigkeit weggefallen, die Mutter hätte von der Ärztekammer zu keinen Beiträgen mehr verpflichtet werden können.

Die Mutter sei der Ärztekammer und dem Wohlfahrtsfonds im April 1994 freiwillig beigetreten.

Seitens des **Finanzamts** wurde nicht bestritten, dass der Beitritt der Mutter im April 1994 freiwillig erfolgte.

Der **Beschwerdeführer** ergänzte, dass es auch Fälle gäbe, in denen Ärzte bereits eine Pension der Ärztekammer beziehen, aber weiterhin ärztliche Tätigkeiten ausüben und daher weiter in der Ärzteliste geführt werden. In diesem Fall seien für die Todesfallbeiträge weiterhin Pflichtbeiträge an die Ärztekammer zu leisten und diese von der Ärztekammer in Zusammenhang mit der Pensionsauszahlung einzubehalten. Dies sei bei der Mutter aber nicht der Fall gewesen.

Abschließend wurde seitens der **steuerlichen Vertretung** namens des Beschwerdeführers beantragt, sämtliche Zahlungen, die von der Ärztekammer für Niederösterreich an den Bf im Jahr 2016 geleistet wurden, steuerfrei zu belassen. Nur dies entspreche der sich aus dem Beschwerdeverfahren ergebenden Logik, dass es sich bei sämtlichen Zahlungen um Zahlungen handle, die auf freiwilligen Beiträgen der Mutter beruht haben.

Seitens des **Finanzamts** wurde beantragt, der Beschwerde nicht Folge zu geben.

Der **Beschwerdeführer** ersuchte abschließend, der Beschwerde im Sinne der Ausführungen des steuerlichen Vertreters Folge zu geben.

Die Entscheidung blieb der **schriftlichen Ausfertigung** vorbehalten.

Seitens der Parteien werden wesentliche Interessen, die gemäß § 23 BFGG einer **Veröffentlichung der Entscheidung** entgegenstehen, nicht bekannt gegeben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Mutter des Bf MMag. ***1*** **20*** **2***, Dr. ***7*** **2***, ordinierte bis zu ihrer Pensionierung im März 1994 als selbständige Fachärztin und gehörte als solche (verpflichtend) als ordentliches Mitglied der Ärztekammer für Niederösterreich an. Mit ihrer

Pensionierung stellte die Mutter jede ärztliche Tätigkeit ein und wurde aus der Ärzteliste gestrichen.

Ab April 1994 bezog die Mutter eine Altersversorgung durch den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich. Nach ihrem Ausscheiden als ordentliches Mitglied gehörte Dr. ***7*** ***2*** auf Grund einer diesbezüglichen Beitrittserklärung freiwillig als außerordentliches Mitglied der Ärztekammer für Niederösterreich und dessen Wohlfahrtsfonds an. Es wäre Dr. ***7*** ***2*** jederzeit möglich gewesen, diese freiwillige Mitgliedschaft – bei Verlust des Leistungsanspruchs - zurückzulegen.

Von den Altersversorgungsbezügen wurden vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich zuletzt monatlich 58,40 € (siehe § 12 Abs. 2 der Beitragsordnung der Ärztekammer für Niederösterreich) an Beiträgen für die Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung einbehalten.

Von den an Dr. ***7*** ***2*** ausbezahlten Altersversorgungsbezügen wurde vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich ein Bestattungshilfe-/Hinterbliebenenunterstützungsbeitrag von zuletzt 19,47 € (ein Drittel des Gesamtbetrags von 58,40 €) aus der Lohnsteuerbemessungsgrundlage ausgeschieden.

Dr. ***7*** ***2*** hat keine Erlebensfallleistung (vgl. § 38 Abs. 2 ff. der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich) vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich bezogen. Sie konnte nach der Satzung nicht zu einer Erlebensfallleistung optieren.

Der Bf hat nach dem Tod seiner Mutter vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich über seinen Antrag im Jahr 2016 folgende Leistungen erhalten:

a) 4.000,00 € Bestattungsbeihilfe (§ 37 Abs. 2 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich)

b) 34.066,03 € Hinterbliebenenunterstützung, zusammengesetzt aus

- 5.516,51 € Hinterbliebenenunterstützung direkt aus dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich (§ 38 Abs. 1 lit. a der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich)
- 28.549,52 € persönlicher Ablebensversicherungsanspruch (§ 38 Abs. 1 lit. b der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich).

Die Zahlungen an den Bf wurden vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich als nicht lohnsteuerpflichtig angesehen und daher keinem Lohnsteuerabzug unterworfen.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen sind unstrittig. Sie ergeben sich aus der Aktenlage und insbesondere den vom Bf selbst vorgelegten Urkunden sowie aus der mündlichen Verhandlung.

Rechtsgrundlagen

§ 4 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung auszugsweise:

§ 4. (1) Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

...

(3) Der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt. Bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen sind bei

– Grundstücken im Sinne des § 30 und bei

– Gold, Silber, Platin und Palladium, sofern sie nicht der unmittelbaren Weiterverarbeitung dienen,

die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Einlagewert erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen. Grund und Boden ist in die Anlagekartei gemäß § 7 Abs. 3 aufzunehmen. Abs. 2 Z 2 gilt in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.

...

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

1. a) Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung, Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung sowie

b) 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 sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.

c) An eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) geleistete Pflichtbeiträge im Sinne der §§ 6 und 7 BMSVG für freie Dienstnehmer, des § 52 Abs. 1 und des § 64 Abs. 1 BMSVG im Ausmaß von höchstens 1,53% der Beitragsgrundlagen gemäß § 6 Abs. 5, § 52 Abs. 3 und § 64 Abs. 3 BMSVG.

...

§ 16 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung auszugsweise:

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

...

4. a) Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.

b) Beiträge zu den zusätzlichen Pensionsversicherungen, die vom Pensionsinstitut der Linz AG, vom Pensionsinstitut für Verkehr und öffentliche Einrichtungen und nach der Bundesforst-Dienstordnung durchgeführt werden.

c) Pensions(Provisions)pflchtbeiträge der Bediensteten der Gebietskörperschaften und Pflichtbeiträge der Bediensteten öffentlich-rechtlicher Körperschaften zu Versorgungseinrichtungen, soweit auf Grund öffentlich-rechtlicher Vorschriften eine Verpflichtung zur Teilnahme an einer solchen Versorgungseinrichtung besteht.

d) Beiträge auf Grund gesetzlicher Verpflichtungen der von § 25 Abs. 1 Z 4 und § 29 Z 4 erfaßten Personen.

e) 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 sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.

...

§ 17 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung auszugsweise:

§ 17. (1) Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

– bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch 13 200 €,

– sonst 12%, höchstens jedoch 26 400 €,

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1.

§ 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.

§ 125 BAO lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung auszugsweise:

§ 125. (1) ... Umsätze sind solche gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 Umsatzsteuergesetz 1994 zuzüglich der Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen. Keine Umsätze sind jedoch

nicht unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienende Umsätze, die unter § 6 Abs. 1 Z 8 und 9 und § 10 Abs. 2 Z 3 und Abs. 3 Z 3 Umsatzsteuergesetz 1994 fallen oder - wären sie im Inland ausgeführt worden - fallen würden, Umsätze aus Geschäftsveräußerungen im Sinn des § 4 Abs. 7 Umsatzsteuergesetz 1994, bei der Erzielung von Entschädigungen im Sinn des § 32 Z 1 Einkommensteuergesetz 1988 ausgeführte Umsätze und Umsätze aus besonderen Waldnutzungen im Sinn der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften. ...

§ 1 Abs. 1 UStG 1994 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

2. der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,

a) soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind. Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen. Eine Besteuerung erfolgt nur, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben;

(Anm.: lit. b aufgehoben durch BGBl. I Nr. 34/2010)

3. die Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.

§ 18 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung auszugsweise:

§ 18. (1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

...

1a. Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbare Beiträge an

Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen. Besteht der Beitrag in einer einmaligen Leistung, kann der Erbringer dieser Leistung auf Antrag ein Zehntel des als Einmalprämie geleisteten Betrages durch zehn aufeinanderfolgende Jahre als Sonderausgaben in Anspruch nehmen.

2. Beiträge und Versicherungsprämien, wenn der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist, ausgenommen Beiträge und Versicherungsprämien im Bereich des BMSVG und der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer

– freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),

– Lebensversicherung (Kapital- oder Rentenversicherung), ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),

– freiwillige Witwen-, Waisen-, Versorgungs- und Sterbekasse,

– Pensionskasse, soweit für die Beiträge nicht eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird,

– betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des § 93 des VAG 2016, soweit für die Beiträge nicht eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird,

– ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes....

...

§ 22 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung auszugsweise:

§ 22. Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

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

a) ...

b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der

– ...

– Ärzte, Tierärzte und Dentisten,

– ...

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

...

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.

§ 24 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung auszugsweise:

§ 24. (1) 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).

(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muß.

...

§ 25 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

§ 25. (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 § 93 des VAG 2016. 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.

(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.

§ 32 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung (zuvor bestand § 32 nur aus dem nunmehrigen Abs. 1):

§ 32. (1) Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch:

1. Entschädigungen, die gewährt werden

a) als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen oder

b) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche oder

c) für die Aufgabe von Bestandrechten, sofern der Bestandgegenstand enteignet wird oder seine Enteignung nachweisbar unmittelbar droht, oder

d) für die Aufgabe von Bestandrechten, deren zwangsweise Auflösung im Hinblick auf die künftige Verwendung des Bestandgegenstandes für einen Zweck, für den Enteignungsrechte in Anspruch genommen werden könnten, nachweisbar unmittelbar droht.

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. Wenn nach einem verstorbenen Arbeitnehmer an dessen Rechtsnachfolger kein laufender Arbeitslohn bezahlt wird, hat die Besteuerung von Bezügen auf Grund der vom Arbeitgeber beim verstorbenen Arbeitnehmer zu beachtenden Besteuerungsmerkmale zu erfolgen. Soweit solche Bezüge in die Veranlagung einzubeziehen sind, sind sie bei der Veranlagung der Einkommensteuer des verstorbenen Arbeitnehmers zu berücksichtigen.

3. Rückzahlungen auf Grund einer Kapitalherabsetzung, die innerhalb von zehn Jahren nach einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 3 Abs. 1 Z 29) erfolgt.

4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 85/2008)

(2) Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft stellt eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar.

§ 11a Ärztegesetz 1984 lautete auszugsweise:

§ 11a. (1) Die Österreichische Ärztekammer hat in Zusammenarbeit mit den Ärztekammern in den Bundesländern die Anmeldungen für die Ausübung des ärztlichen Berufes entgegenzunehmen und eine Liste der zur Berufsausübung berechtigten Ärzte (Ärzteliste) zu führen. Die Ärzteliste ist hinsichtlich Namen, Berufsbezeichnungen, sonstiger Titel, Diplomen der Österreichischen Ärztekammer oder der Ärztekammern in den Bundesländern, Verträge mit den Sozialversicherungsträgern und Krankenfürsorgeanstalten sowie Berufssitz, Dienstort, Zustelladresse bzw. Wohnadresse bei Ärzten gemäß § 20a öffentlich...

(2) Personen, die die gemäß den §§ 3 bis 3c dieses Bundesgesetzes für die selbständige oder für die unselbständige Ausübung des ärztlichen Berufes vorgeschriebenen Erfordernisse erfüllen und den ärztlichen Beruf als Arzt für Allgemeinmedizin, Facharzt, approbierter Arzt oder Turnusarzt auszuüben beabsichtigen, haben sich vor Aufnahme ihrer ärztlichen Tätigkeit bei der (österreichischen Ärztekammer im Wege der Landesärztekammern zu melden und die erforderlichen Personal- und Ausbildungsnachweise vorzulegen.

...

(7) Erfüllt die betreffende Person die für die Art der Berufsausübung gemäß den §§ 3 bis 3c vorgeschriebenen Erfordernisse, so hat sie die Österreichische Ärztekammer in die Ärzteliste einzutragen und ihr einen mit ihrem Lichtbild versehenen Ausweis (Ärzteausweis) auszustellen.

§ 27 Ärztegesetz 1998 lautet auszugsweise:

§ 27. (1) Die Österreichische Ärztekammer hat in Zusammenarbeit mit den Ärztekammern in den Bundesländern die Anmeldungen für die Ausübung des ärztlichen Berufes entgegenzunehmen und eine elektronische Liste der zur Berufsausübung berechtigten Ärzte und Gruppenpraxen (Ärzteliste) jedenfalls mit folgenden Daten zu führen:

...

(2) Personen, die den ärztlichen Beruf als Arzt für Allgemeinmedizin, Facharzt oder Turnusarzt auszuüben beabsichtigen, haben sich vor Aufnahme ihrer ärztlichen Tätigkeit bei der Österreichischen Ärztekammer im Wege der Ärztekammern in den Bundesländern zur Eintragung in die Ärzteliste anzumelden und im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht alle erforderlichen Unterlagen (Personal- und Ausbildungsnachweise sowie sonstige Urkunden) zum Nachweis der entsprechenden allgemeinen und besonderen Erfordernisse für die selbständige oder unselbständige Ausübung des ärztlichen Berufes gemäß § 4 vorzulegen. ...

(9) Erfüllt der Eintragungswerber die für die Art der Berufsausübung vorgeschriebenen Erfordernisse, so hat ihn die Österreichische Ärztekammer in die Ärzteliste einzutragen und ihm einen mit seinem Lichtbild versehenen Ausweis (Ärzteausweis) auszustellen. ...

...

§ 19 Ärztegesetz 1984 lautete auszugsweise:

...

(2) Der Arzt für Allgemeinmedizin, Facharzt oder approbierte Arzt, der seinen Beruf als freien Beruf auszuüben beabsichtigt, hat anlässlich der Anmeldung bei der Österreichischen Ärztekammer (§ 11a) frei seinen Berufssitz oder seine Berufssitze (Abs. 3) im Bundesgebiet zu bestimmen. Berufssitz ist der Ort, an dem sich die Ordinationsstätte befindet, in der und von der aus der Arzt für Allgemeinmedizin, Facharzt oder approbierte Arzt seine freiberufliche Tätigkeit ausübt.

...

§ 32 Ärztegesetz 1984 lautete auszugsweise:

§ 32. (1) Die Berechtigung zur Ausübung des ärztlichen Berufes erlischt:

1. durch den Wegfall eines im § 3 Abs. 2 oder Abs. 3 Z 1 oder Abs. 6 zweiter Satz oder Abs. 7 angeführten Erfordernisses,

2. wenn hervorkommt, daß eines der im § 3 Abs. 2 bis 7 oder in den §§ 3a bis 3c angeführten Erfordernisse nicht gegeben ist,

3. auf Grund einer länger als drei Monate dauernden Einstellung der Berufsausübung,
4. auf Grund eines Disziplinarerkenntnisses, mit dem die Berufsausübung befristet untersagt worden ist,
5. auf Grund eines Disziplinarerkenntnisses, mit dem die Streichung aus der Ärzteliste ausgesprochen worden ist, oder
6. auf Grund eines Verzichtes auf die Berufsausübung.

(2) Die Gründe für das Erlöschen der Berechtigung nach Abs. 1 Z 1 bis 4 sind von Amts wegen wahrzunehmen.

...

§ 37 Ärztegesetz 1984 lautete:

§ 37. (1) Zur Vertretung des Ärztestandes wird für den räumlichen Bereich eines jeden Bundeslandes eine Ärztekammer, in der Regel am Sitz der Landesregierung, errichtet. Diese Ärztekammern führen die Bezeichnung „Ärztekammer für ...“. Zur Vertretung der gemeinsamen Interessen aller in Österreich tätigen Ärzte, mit Ausnahme der im § 3d Abs. 1 genannten Ärzte, wird die „Österreichische Ärztekammer“ am Sitz der Bundesregierung errichtet.

(2) Die Ärztekammern in den Bundesländern und die Österreichische Ärztekammer sind Körperschaften öffentlichen Rechts.

(3) Die Österreichische Ärztekammer ist berechtigt, das Bundeswappen mit der Überschrift „Österreichische Ärztekammer“ zu führen.

§ 40 Ärztegesetz 1984 lautete:

§ 40. (1) Einer Ärztekammer gehört, unbeschadet des § 61 Abs. 6, als ordentlicher Kammerangehöriger jeder Arzt an, der

1. in die von der Österreichischen Ärztekammer geführte Ärzteliste (§ 11a) eingetragen worden ist und
2. seinen Beruf im Bereich dieser Ärztekammer ausübt (§§ 2 Abs. 3, 19 Abs. 2 und 3, 20) oder
3. seinen Wohnsitz im Bereich dieser Ärztekammer hat (§ 20a).

(2) Ärzte, die gemäß § 11a Abs. 7 in die Ärzteliste eingetragen sind, haben sich zwecks Feststellung der Kammerzugehörigkeit innerhalb von vier Wochen nach Erhalt der Bestätigung über die Eintragung (§ 11a Abs. 7) bei der Ärztekammer anzumelden.

(3) Die Zugehörigkeit zu einer Ärztekammer erlischt, wenn der Arzt

1. seinen Berufssitz oder seine Berufssitze (§ 19 Abs. 2 und 3), seinen Dienstort (§ 20) oder seinen Wohnsitz (§ 20a) in den Bereich einer anderen Ärztekammer verlegt hat,

2. von der Österreichischen Ärztekammer gemäß § 32 aus der Ärzteliste gestrichen worden ist.

(4) Ärzte, die nicht in die Ärzteliste eingetragen sind, können sich bei der Ärztekammer, in deren Bereich sie ihren Hauptwohnsitz haben, freiwillig als außerordentliche Kammerangehörige eintragen lassen. Im Falle einer Beeinträchtigung des Standesansehens finden die disziplinarrechtlichen Vorschriften Anwendung.

§ 41 Ärztegesetz 1984 lautete:

§ 41. Alle Kammerangehörigen sind verpflichtet, die von der Ärztekammer im Rahmen ihres gesetzlichen Wirkungskreises gefaßten Beschlüsse zu befolgen sowie die in der Umlagenordnung und in der Beitragsordnung festgesetzten Umlagen und Beiträge zu leisten.

§ 45 Ärztegesetz 1998 lautet auszugsweise:

...

(2) Der Arzt für Allgemeinmedizin, approbierte Arzt oder Facharzt, der seinen Beruf als freien Beruf auszuüben beabsichtigt, hat anlässlich der Anmeldung bei der Österreichischen Ärztekammer (§ 27) frei seinen Berufssitz oder seine Berufssitze (Abs. 3) im Bundesgebiet zu bestimmen. Berufssitz ist der Ort, an dem sich die Ordinationsstätte befindet, in der und von der aus der Arzt für Allgemeinmedizin, approbierte Arzt oder Facharzt seine freiberufliche Tätigkeit ausübt.

...

§ 50 Ärztegesetz 1984 lautete auszugsweise:

§ 50. Die Vollversammlung ist zur Wahrung der den Ärztekammern zustehenden Rechte berufen. Sie ist insbesondere zuständig für die

...

8. Erlassung einer Umlagenordnung und einer Beitragsordnung sowie Erlassung einer Diäten- und Reisegebührenordnung (Tag- und Nächtigungsgelder, Fahrtkostenersatz) einschließlich Funktionsgebühren (feste Aufwandsentschädigungen, Sitzungsgelder, Bearbeitungsgebühren) für Funktionäre, Referenten und sonstige Beauftragte der Ärztekammern;

...

10. Festsetzung der Satzung;

11. Festsetzung der Geschäftsordnung;

12. Festsetzung der Dienstordnung.

§ 56 Ärztegesetz 1984 lautete auszugsweise:

...

(2) Zur Bestreitung der finanziellen Erfordernisse für die Durchführung der im § 38 dieses Bundesgesetzes angeführten, den Ärztekammern übertragenen Aufgaben, ausgenommen jedoch für den im § 38 Abs. 2 Z 6 genannten Wohlfahrtsfonds, sowie zur Erfüllung der gegenüber der Österreichischen Ärztekammer bestehenden Umlageverpflichtung heben die Ärztekammern von sämtlichen Kammerangehörigen die Kammerumlage ein.

...

(4) Die Kammerumlage ist unter Bedachtnahme auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und unter Berücksichtigung der Art der Berufsausübung der Kammerangehörigen festzusetzen. Die Umlagenordnung kann nähere Bestimmungen vorsehen, daß Kammerangehörige, die den ärztlichen Beruf nicht ausschließlich in einem Dienstverhältnis ausüben, verpflichtet sind, alljährlich bis zu einem in der Umlagenordnung zu bestimmenden Zeitpunkt schriftlich alle für die Errechnung der Kammerumlage erforderlichen Angaben zu machen und auf Verlangen die geforderten Nachweise über die Richtigkeit dieser Erklärung vorzulegen; wenn dieser Verpflichtung nicht zeitgerecht und vollständig entsprochen wird, erfolgt die Vorschreibung auf Grund einer Schätzung; diese ist unter Berücksichtigung aller für die Errechnung der Kammerumlage bedeutsamen Umstände vorzunehmen.

...

§§ 57, 58 Ärztegesetz 1984 lauteten:

§ 57. (1) Für die finanzielle Sicherstellung der Leistungen aus dem Wohlfahrtsfonds sind unter Berücksichtigung seiner Erfordernisse, seines dauernden Bestandes und seiner Leistungsfähigkeit Beiträge einzuheben.

(2) Neben den Beiträgen nach Abs. 1 fließen dem Wohlfahrtsfonds seine Erträge, Zuwendungen aus Erbschaften, Stiftungen und anderen Fonds, Vermächnisse, sowie Schenkungen und sonstige Zweckwidmungen zu.

§ 58. Rückständige Umlagen und Beiträge nach den §§ 56 und 57 können nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz (VVG 1950) eingebracht werden.

§ 59 Ärztegesetz 1998 lautet auszugsweise:

§ 59. (1) Die Berechtigung zur Ausübung des ärztlichen Berufes erlischt:

...

3. auf Grund einer länger als sechs Monate dauernden Einstellung der Berufsausübung, wobei

a) eine krankheitsbedingte Nichtausübung,

b) ein Beschäftigungsverbot gemäß Mutterschutzgesetz 1979 (MSchG), BGBl. Nr. 221/1979,

c) eine Karenz gemäß MSchG, Väter-Karenzgesetz (VKG), BGBl. Nr. 651/1989, oder anderer gleichartiger landes- oder bundesgesetzlicher Vorschriften,

d) Zeiten, in denen Leistungen gemäß Kinderbetreuungsgeldgesetz (KBGG), BGBl. I Nr. 103/2002, bezogen werden sowie

e) auslandsbedingte Studienaufenthalte für die Dauer von maximal einem Jahr, in begründeten Ausnahmefällen von maximal zwei Jahren,

keine Einstellung der Berufsausübung darstellen.

...

6. auf Grund eines Verzichtes auf die Berufsausübung.

(2) Die Gründe für das Erlöschen der Berechtigung nach Abs. 1 sind auch von Amts wegen wahrzunehmen.

...

§§ 62 ff. Ärztegesetz 1984 lauteten:

§ 62. (1) Durch Beschluß der Vollversammlung ist im Sinne des § 38 Abs. 2 Z 6 ein Wohlfahrtsfonds zu errichten; er bildet ein zweckgebundenes Sondervermögen der Ärztekammer.

(2) Der Beschluß der Vollversammlung über die Erlassung der Satzung und deren Änderung bedarf der Zweidrittelmehrheit bei Anwesenheit von mindestens zwei Dritteln der Kammerräte.

(3) Aus den Mitteln des Wohlfahrtsfonds sind den Kammerangehörigen nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Versorgungs- und Unterstützungsleistungen zu gewähren.

§ 63. (1) Aus den Mitteln des Wohlfahrtsfonds sind Leistungen zu gewähren

1. an anspruchsberechtigte Kammerangehörige für den Fall des Alters, der vorübergehenden oder dauernden Berufsunfähigkeit,

2. an Hinterbliebene im Falle des Ablebens eines anspruchsberechtigten Kammerangehörigen.

(2) Können Personen, denen Leistungen aus dem Wohlfahrtsfonds zustehen, den Ersatz des Schadens der ihnen aus dem gleichen Anlaß erwachsen ist, auf Grund anderer gesetzlicher Vorschriften, ausgenommen nach sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften, beanspruchen, so geht der Anspruch auf die Ärztekammer insoweit über, als diese Leistungen zu erbringen hat, Ansprüche auf Schmerzensgeld gehen auf die Ärztekammer nicht über.

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

1. Altersversorgung,

2. Invaliditätsversorgung,

3. Kinderunterstützung,

4. Witwen- und Witwerversorgung,

5. Waisenversorgung und

6. Todesfallbeihilfe.

(2) Die im Abs. 1 Z 1 und 2 genannten Leistungen setzen sich aus der Grundleistung und der Zusatzleistung zusammen.

(3) Die Grundleistung wird im Falle des Alters und der vorübergehenden oder dauernden Berufsunfähigkeit in der Höhe von 2 500 S monatlich ohne Rücksicht auf die Beitragsdauer gewährt. Die Leistungen nach Abs. 1 Z 1 bis 5 können bis zu vierzehnmal jährlich gewährt werden.

(4) Erreichen im Einzelfall die Beiträge nach § 75 Abs. 3 nicht das zur finanziellen Sicherstellung der vorgesehenen Leistungen erforderliche Ausmaß, kann die Satzung bestimmen, ob und in welchem Umfang diese Leistungen dem tatsächlich geleisteten Beitrag angepaßt werden. Dies gilt auch für die Grundleistung.

(5) Das Ausmaß der Zusatzleistung richtet sich nach der Höhe der vom Kammerangehörigen hierfür insgesamt geleisteten Beiträge. Die Satzung kann unter Bedachtnahme auf § 57 Abs. 1 auch für die im Abs. 1 Z 3 und 6 genannten Versorgungsleistungen eine Zusatzleistung vorsehen.

(6) Die Satzung kann unter Berücksichtigung des Beitragsaufkommens Ergänzungsleistungen zur Grundleistung vorsehen.

§ 65 Ärztegesetz 1998 lautet:

§ 65. (1) Zur Vertretung des Ärztstandes ist für den räumlichen Bereich eines jeden Bundeslandes eine Ärztekammer eingerichtet. Diese Ärztekammern führen die Bezeichnung „Ärztekammer für ...“ mit einem auf das jeweilige Bundesland hinweisenden Zusatz.

(2) Die Ärztekammern in den Bundesländern sind Körperschaften öffentlichen Rechtes.

(3) Den Kurierversammlungen (§ 84) kommt insofern Rechtspersönlichkeit zu, als sie berechtigt sind, die ihnen übertragenen Angelegenheiten (§ 84 Abs. 3 und 4) in eigenem Namen wahrzunehmen. Die Kurierversammlungen sind berechtigt, in diesen Angelegenheiten die Bezeichnung „Ärztekammer für“ in Verbindung mit einem auf das jeweilige Bundesland hinweisenden sowie einen die jeweilige Kurierversammlung bezeichnenden Zusatz zu führen.

§ 68 Ärztegesetz 1998 lautet:

§ 68. (1) Einer Ärztekammer gehört als ordentlicher Kammerangehöriger jeder Arzt an, der

1. in die von der Österreichischen Ärztekammer geführte Ärzteliste gemäß § 4 eingetragen worden ist und

2. seinen Beruf im Bereich dieser Ärztekammer ausübt und

3. keine Alters- oder ständige Invaliditätsversorgung aus dem Wohlfahrtsfonds bezieht.

Bezieher einer Alters- oder ständigen Invaliditätsversorgung aus dem Wohlfahrtsfonds sind ordentliche Kammerangehörige, wenn sie auf Grund regelmäßiger ärztlicher Tätigkeit fortlaufend Beiträge zum Wohlfahrtsfonds und die Kammerumlage entrichten.

(2) Ordentliche Angehörige einer Ärztekammer sind ferner Ärzte, die gemäß § 34 in die Ärzteliste eingetragen worden sind und ihren Beruf im Bereich dieser Ärztekammer ausüben.

(3) Ärzte gemäß Abs. 1 und 2 haben sich zwecks Feststellung der Kammerzugehörigkeit innerhalb von vier Wochen nach Erhalt der Bestätigung über die Eintragung bei ihrer Ärztekammer zu melden.

(4) Die Zugehörigkeit zu einer Ärztekammer erlischt, wenn der Arzt

1. seinen Berufssitz (seine Berufssitze), seinen Dienstort (seine Dienstorte) oder, sofern es sich um einen Wohnsitzarzt handelt, seinen Wohnsitz (§ 47) in den Bereich einer anderen Ärztekammer verlegt hat oder

2. von der Österreichischen Ärztekammer gemäß § 59 aus der Ärzteliste gestrichen worden ist.

Eine Verlegung des Dienstortes gemäß Z 1 liegt nicht vor, wenn der Arzt auf Grund dienstrechtlicher Vorschriften, insbesondere auf Grund von Karenzierung und Dienstzuteilung, vorübergehend im Bereich einer anderen Ärztekammer oder im Ausland ärztlich tätig wird.

(5) Ärzte, die nicht die Erfordernisse der Abs. 1 oder 2 erfüllen, sowie Amtsärzte können sich bei der Ärztekammer, in deren Bereich sie ihren Hauptwohnsitz haben, freiwillig als außerordentliche Kammerangehörige eintragen lassen.

§ 69 Ärztegesetz 1998 lautet:

§ 69. (1) Alle Kammerangehörigen sind verpflichtet, die von der Ärztekammer im Rahmen ihres gesetzlichen Wirkungskreises gefaßten Beschlüsse zu befolgen sowie die in der Umlagenordnung und in der Beitragsordnung festgesetzten Umlagen und Wohlfahrtsfondsbeiträge zu leisten.

(2) Ist ein Amtsarzt ordentlicher Angehöriger einer Ärztekammer, kann er nur insoweit verhalten werden, Anordnungen und Weisungen der Kammer und ihrer Organe Folge zu leisten, als solche Anordnungen oder Weisungen nicht im Widerspruch mit seinen Pflichten als Amtsarzt oder den ihm von seiner vorgesetzten Dienstbehörde erteilten Anordnungen und Weisungen stehen.

§ 70 Ärztegesetz 1984 lautete:

§ 70. (1) Beim Tod eines Kammerangehörigen oder Empfängers einer Alters- oder Invaliditätsversorgung ist die Todesfallbeihilfe zu gewähren.

(2) Das Ausmaß der Todesfallbeihilfe beträgt mindestens das Zehnfache der jeweiligen Grundleistung der Altersversorgung.

(3) Auf die Todesfallbeihilfe haben, sofern der verstorbene Kammerangehörige oder Empfänger einer Alters- oder Invaliditätsversorgung nicht einen anderen Zahlungsempfänger namhaft gemacht und hierüber eine schriftliche, eigenhändig unterschriebene Erklärung beim Wohlfahrtsfonds hinterlegt hat, nacheinander Anspruch:

- 1. die Witwe (der Witwer),*
- 2. die Waisen.*

(4) Sind mehrere Waisen vorhanden, ist diesen die Todesfallbeihilfe zur ungeteilten Hand auszubezahlen.

(5) Ist eine anspruchsberechtigte Person im Sinne des Abs. 3 nicht vorhanden und werden die Kosten der Bestattung von einer anderen Person als dem namhaft gemachten Zahlungsempfänger getragen, so gebührt dieser auf Antrag der Ersatz der nachgewiesenen Kosten bis zu einem in der Satzung festgesetzten Höchstbetrag, der das Sechsfache der Grundleistung nicht übersteigen darf.

§ 75 Ärztegesetz 1984 lautete auszugsweise:

§ 75. (1) Die Kammerangehörigen sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verpflichtet, Beiträge zum Wohlfahrtsfonds jener Ärztekammer zu leisten, in deren Bereich sie ihren Beruf ausüben (§§ 2 Abs. 3, 19 Abs. 2 und 3, 20) oder ihren Wohnsitz haben (§ 20a). Übt ein Arzt seinen Beruf im Bereich mehrerer Ärztekammern aus, so bleibt er Mitglied im Wohlfahrtsfonds jener Ärztekammer, in deren Bereich er sich zuerst niedergelassen hat. Nimmt er seine ärztliche Tätigkeit gleichzeitig im Bereich mehrerer Ärztekammern auf, so obliegt ihm die Wahl, zu welchem Wohlfahrtsfonds er seine Beiträge leistet.

(2) Bei der Festsetzung der Höhe der für den Wohlfahrtsfonds bestimmten Beiträge ist auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sowie auf die Art der Berufsausübung der beitragspflichtigen Kammerangehörigen Bedacht zu nehmen.

(3) Die Höhe der Beiträge zum Wohlfahrtsfonds darf 18 vH der jährlichen Einnahmen aus ärztlicher Tätigkeit nicht übersteigen.

(4) Die Satzung kann vorsehen, daß ein Kammerangehöriger durch Übernahme der Verpflichtung zur Leistung von höheren als im Abs. 3 vorgesehenen Beiträgen den Anspruch auf entsprechend höhere Leistungen erwerben kann.

...

§ 76 Ärztegesetz 1984 lautete:

§ 76. (1) Die in den §§ 40 Abs. 4 und 61 bezeichneten außerordentlichen Kammerangehörigen können sich zur Leistung von Beiträgen freiwillig verpflichten, um in den Genuß der Leistungen des Wohlfahrtsfonds zu gelangen.

(2) Die Beiträge für die im Abs. 1 angeführten Kammerangehörigen sind in der Beitragsordnung bis zur Höhe des durchschnittlichen Jahresbeitrages vorzuschreiben, den ein freiberuflich tätiger Arzt (§ 19 Abs. 2) zu entrichten hat, der in keinem Vertragsverhältnis zu einem Krankenversicherungsträger steht.

§ 80 Ärztegesetz 1998 lautet auszugsweise:

§ 80. Der Vollversammlung obliegt

...

6. die Erlassung einer Umlagenordnung,

...

8. die Erlassung der Satzung,

9. die Erlassung der Geschäftsordnung sowie

10. die Erlassung der Dienstordnung für das Personal der Ärztekammer.

§§ 80b, 80c Ärztegesetz 1998 lauten:

§ 80b. Der Erweiterten Vollversammlung obliegen im eigenen Wirkungsbereich

1. die Erlassung einer Satzung des Wohlfahrtsfonds, deren Beschlussfassung und deren Änderung der Zweidrittelmehrheit bei Anwesenheit von mindestens zwei Dritteln ihrer Mitglieder bedarf,

2. die Erlassung einer Wohlfahrtsfondsbeitragsordnung,

3. die Festlegung der Anzahl der weiteren Mitglieder des Verwaltungsausschusses sowie

4. die Beschlussfassung über den Jahresvoranschlag und den Rechnungsabschluss des Wohlfahrtsfonds.

§ 80c. Änderungen der Satzung des Wohlfahrtsfonds sowie der Wohlfahrtsfondsbeitragsordnung sind unter Berücksichtigung wohlerworbener Rechte und unter Wahrung des Vertrauensschutzes vorzunehmen.

§ 91 Ärztegesetz 1998 lautet auszugsweise:

§ 91. (1) Zur Bestreitung des Sachaufwandes, des Aufwandes für die Organe, des Personalaufwandes und der anderen finanziellen Erfordernisse für die Durchführung der den Ärztekammern übertragenen Aufgaben (§ 84), ausgenommen für den Wohlfahrtsfonds, sowie zur Erfüllung der gegenüber der Österreichischen Ärztekammer bestehenden Umlageverpflichtung heben die Ärztekammern von sämtlichen Kammerangehörigen die Kammerumlage ein.

(2) Die Kurierversammlung kann zur Bestreitung der finanziellen Erfordernisse für kurienspezifische Maßnahmen eine Kurienumlage von den Kurienmitgliedern einheben. Zur Unterstützung im Zusammenhang mit der Einhebung der Kurienumlage kann sich die Kurierversammlung eines Dritten bedienen. Die Betrauung eines Dritten ist in der Umlagenordnung zu regeln.

...

§ 93 Ärztegesetz 1998 lautet:

§ 93. (1) Rückständige Umlagen nach § 91 können nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz 1991, BGBl. Nr. 53, eingebracht werden. Für rückständige Kammerumlagen kann die Umlagenordnung Verzugszinsen vorsehen, die bis zu 8vH p.a. betragen können.

(2) Die Umlagenordnung kann bestimmen, dass fällige Umlagen von den beanspruchten und gewährten Leistungen abgezogen werden, unabhängig davon, wem oder aus welchem Titel diese Leistung zusteht.

§§ 96 ff Ärztegesetz 1998 lauten:

§ 96. (1) Der Wohlfahrtsfonds bildet ein zweckgebundenes Sondervermögen der Ärztekammer. Die Beschlussfassung über den Wohlfahrtsfonds obliegt der Erweiterten Vollversammlung.

(2) Soweit in den einzelnen Vorschriften nicht anderes bestimmt ist, bezieht sich in diesem Abschnitt die Bezeichnung „Kammerangehörige“ sowohl auf Kammerangehörige der Ärztekammer als auch auf der jeweiligen Landes Zahnärztekammer zugeordnete Kammermitglieder der Österreichischen Zahnärztekammer, ausgenommen der Angehörigen des Dentistenberufs.

(3) Aus den Mitteln des Wohlfahrtsfonds sind den Kammerangehörigen nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Versorgungs- und Unterstützungsleistungen zu gewähren.

(4) Können Personen, denen Leistungen aus dem Wohlfahrtsfonds zustehen, den Ersatz des Schadens, der ihnen aus dem gleichen Anlaß erwachsen ist, auf Grund anderer gesetzlicher Vorschriften, ausgenommen nach sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften, beanspruchen, so geht der Anspruch auf die Ärztekammer insoweit über, als diese Leistungen zu erbringen hat. Ansprüche auf Schmerzensgeld gehen auf die Ärztekammer nicht über.

§ 96a. In der Satzung des Wohlfahrtsfonds und in der Wohlfahrtsfondsbeitragsordnung ist festzulegen, welche beitrags- und leistungsrelevanten Daten von Kammerangehörigen unverzüglich zu melden sind. Für den Fall, dass diese Daten trotz nachweislicher Aufforderung nach Ablauf einer angemessenen gesetzten Nachfrist nicht oder nicht vollständig an den Wohlfahrtsfonds übermittelt werden, kann für den Zeitraum bis zur Nachreichung der beitrags- und leistungsrelevanten Daten der entsprechende Höchstbeitrag vorgeschrieben werden.

§ 97. (1) Aus den Mitteln des Wohlfahrtsfonds sind Leistungen zu gewähren

1. an anspruchsberechtigte Kammerangehörige für den Fall des Alters, der vorübergehenden oder dauernden Berufsunfähigkeit,

2. an Kinder von Empfängern einer Alters- oder Invaliditätsversorgung,

3. an Hinterbliebene im Falle des Ablebens eines anspruchsberechtigten Kammerangehörigen sowie

4. an ehemalige Kammerangehörige und Hinterbliebene von Kammerangehörigen, soweit deren Beiträge weder an eine andere Ärztekammer überwiesen noch dem Kammerangehörigen rückerstattet worden sind (§ 115).

(2) Die mit dem Betrieb des Wohlfahrtsfonds verbundenen Verwaltungskosten sind aus den Mitteln des Wohlfahrtsfonds aufzubringen.

§ 98. (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.

(2) Die im Abs. 1 Z 1 und 2 genannten Leistungen setzen sich aus der Grundleistung und der Zusatzleistung zusammen. Die Satzung kann unter Berücksichtigung des Beitragsaufkommens Ergänzungsleistungen zur Grundleistung vorsehen. Die Satzung kann unter Bedachtnahme auf § 108a Abs. 1 auch für die im Abs. 1 Z 3, 4 lit. a und b genannten Versorgungsleistungen eine Zusatzleistung vorsehen.

(3) Die Grundleistung wird im Falle des Alters oder der vorübergehenden oder dauernden Berufsunfähigkeit in der Höhe von 716,55 Euro monatlich gewährt. Die Leistungen nach Abs. 1 Z 1 bis 3, 4 lit. a und b können bis zu vierzehnmal jährlich gewährt werden.

(4) Erreichen im Einzelfall die Beiträge nicht das zur finanziellen Sicherstellung der vorgesehenen Leistungen erforderliche Ausmaß, kann die Satzung bestimmen, ob und in welchem Umfang diese Leistungen dem tatsächlich geleisteten Beitrag angepasst werden. Dies gilt auch für die Grundleistung. Ferner kann in der Satzung eine Herabsetzung der Grundleistung nach Abs. 3 vorgesehen werden, wenn gleichzeitig die hierfür bestimmten Beiträge oder Teile dieser Beiträge für den Aufbau von Leistungsansprüchen nach dem Anwartschaftsdeckungsverfahren oder nach dem Kapitaldeckungsverfahren verwendet werden.

(5) Die Leistungen gemäß Abs. 1 sind von der Satzung so festzusetzen, dass die Summe der Beitragszahlungen unter Zugrundelegung einer durchschnittlichen statistischen Lebenserwartung der Leistungsempfänger unter Anwendung versicherungsmathematischer Grundsätze langfristig der Summe der Leistungen entspricht. Bei der Festsetzung der individuellen Leistungsansprüche ist die Höhe der geleisteten Beiträge zu berücksichtigen. Abweichungen von diesen Grundsätzen sind zulässig, soweit sie zur Finanzierung bereits zuerkannter Leistungen notwendig sind. Erreichen die Leistungen gemäß Abs. 1 Z 1 bis 3, 4 lit. a und b weniger als ein Zehntel der in Abs. 3 angeführten Grundleistung, so kann die Satzung eine einmalige, nach versicherungsmathematischen Grundsätzen errechnete, Kapitalabfindung vorsehen.

(6) Die Satzung kann bei Zusammentreffen mehrerer Leistungsansprüche nach Abs. 1 ein Höchstmaß in einem Hundersatz der Alters- oder Invaliditätsversorgung, die dem Verstorbenen im Zeitpunkt seines Ablebens gebührt hat oder gebührt hätte, vorsehen.

(6a) Die Satzung kann unter Berücksichtigung des Beitragsaufkommens zusätzliche einmalige Leistungen vorsehen.

(7) Die Satzung kann bestimmen, dass unter Bedachtnahme auf § 108a einzelne oder alle Versorgungsleistungen in ihrem Wert gesichert werden.

§ 104 Ärztegesetz 1998 lautet:

§ 104. (1) Beim Tod eines Kammerangehörigen oder eines Empfängers einer Alters- oder Invaliditätsversorgung kann die Satzung des Wohlfahrtsfonds unter Berücksichtigung des Beitragsaufkommens für alle oder einzelne Gruppen von Hinterbliebenen von Kammerangehörigen oder Empfängern einer Alters- oder Invaliditätsversorgung die Gewährung

1. einer Bestattungsbeihilfe,

2. einer Hinterbliebenenunterstützung

vorsehen.

(2) Das Ausmaß von Leistungen gemäß Abs. 1 ist in der Satzung des Wohlfahrtsfonds festzulegen und kann hinsichtlich der Hinterbliebenenunterstützung je nach Berufsausübung für Kammerangehörige und Empfänger einer Alters- oder Invaliditätsversorgung unterschiedlich sein.

(3) Auf die Bestattungsbeihilfe und die Hinterbliebenenunterstützung haben, sofern der verstorbene Kammerangehörige oder Empfänger einer Alters- oder Invaliditätsversorgung nicht einen anderen Zahlungsempfänger namhaft gemacht und hierüber eine schriftliche, eigenhändig unterschriebene Erklärung beim Wohlfahrtsfonds hinterlegt hat, nacheinander Anspruch:

- 1. die Witwe (der Witwer) oder der eingetragene Partner,*
- 2. die Waisen und*
- 3. sonstige gesetzliche Erben.*

(4) Sind mehrere Anspruchsberechtigte gemäß Abs. 3 Z 2 oder 3 vorhanden, ist diesen die Leistung zur ungeteilten Hand auszubezahlen.

(5) Ist eine anspruchsberechtigte Person im Sinne des Abs. 3 nicht vorhanden und werden die Kosten der Bestattung von einer anderen Person getragen, so gebührt dieser auf Antrag der Ersatz der nachgewiesenen Kosten bis zur Höhe der vorgesehenen Bestattungsbeihilfe.

§ 108 Ärztegesetz 1998 lautet:

§ 108. (1) Die Satzung des Wohlfahrtsfonds kann Richtlinien für die Veranlagung des Wohlfahrtsfondsvermögens vorsehen. Werden keine Richtlinien in der Satzung des Wohlfahrtsfonds erlassen, so sind in der Veranlagung die Grundsätze des § 25 des Pensionskassengesetzes (PKG), BGBl. Nr. 281/1990, in der Fassung BGBl. I Nr. 80/2003, unter Außerachtlassung des § 203 sinngemäß anzuwenden.

(2) Bei Erfüllung seiner Aufgaben kann sich der Verwaltungsausschuss sachverständiger externer Berater bedienen und diese als unabhängige Experten bei seinen die Vermögensveranlagung betreffenden Beratungen beiziehen.

§ 108a Ärztegesetz 1998 lautet:

§ 108a. (1) Für die finanzielle Sicherstellung der Leistungen aus dem Wohlfahrtsfonds sind unter Berücksichtigung seiner Erfordernisse, seines dauernden Bestandes und seiner Leistungsfähigkeit Wohlfahrtsfondsbeiträge einzuheben.

(2) Neben den Beiträgen nach Abs. 1 fließen dem Wohlfahrtsfonds seine Erträge, Zuwendungen aus Erbschaften, Stiftungen und anderen Fonds, Vermächtnisse sowie Schenkungen und sonstige Zweckwidmungen zu.

(3) Die Finanzierung der Versorgungsleistungen ist nach dem Umlageverfahren, dem Kapitaldeckungsverfahren, dem Anwartschaftsdeckungsverfahren oder nach anderen anerkannten versicherungsmathematischen Verfahren auszurichten.

§ 109 Ärztegesetz 1998 lautet auszugsweise:

§ 109. (1) Die Kammerangehörigen sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verpflichtet, Beiträge zum Wohlfahrtsfonds jener Ärztekammer zu leisten, in deren Bereich sie zuerst den ärztlichen oder zahnärztlichen Beruf aufgenommen haben, solange diese Tätigkeit aufrecht ist. Übt ein Kammerangehöriger seinen Beruf im Bereich mehrerer Ärztekammern aus, so bleibt er Mitglied im Wohlfahrtsfonds jener Ärztekammer, in deren Bereich er zuerst die Berufstätigkeit aufgenommen hat, solange diese Tätigkeit in dem betreffenden Bundesland aufrecht ist. Eine Unterbrechung dieser Tätigkeit für weniger als sechs Monate sowie eine ärztliche Tätigkeit im Bereich einer anderen Ärztekammer oder im Ausland auf Grund dienstrechtlicher Vorschriften (§ 68 Abs. 4 letzter Satz) gilt diesbezüglich als ununterbrochene Berufsausübung. Nimmt er seine ärztliche Tätigkeit gleichzeitig im Bereich mehrerer Ärztekammern auf, so obliegt ihm die Wahl, zu welchem Wohlfahrtsfonds er seine Beiträge leistet.

...

(4) Die Satzung kann vorsehen, daß ein Kammerangehöriger durch Übernahme der Verpflichtung zur Leistung von höheren als in der Beitragsordnung oder im Abs. 3 vorgesehenen Beiträgen den Anspruch auf entsprechend höhere Leistungen erwerben kann.

...

(8) Für den Fall, dass die versicherungsmathematische Deckung einzelner Gruppen von Versorgungsleistungen, berechnet nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik, nicht gegeben ist, kann die Satzung Empfängern von Versorgungsleistungen der jeweils betroffenen Gruppe einen Pensionssicherungsbeitrag so lange vorschreiben, bis die versicherungsmathematische erforderliche Deckung erreicht ist. Der Pensionssicherungsbeitrag darf jenen Prozentsatz nicht übersteigen, den die Kammerangehörigen zur Anhebung der versicherungsmathematischen Deckung des Fonds nicht pensionswirksam leisten, und darf höchstens 20 vH der Pensionsleistung der jeweils betroffenen Gruppe betragen. Die Unterdeckung ist durch das Vorliegen von zwei voneinander unabhängigen Gutachten von versicherungsmathematischen Sachverständigen (Aktuare) festzustellen. Trotz Vorliegens dieser Voraussetzungen darf ein Pensionssicherungsbeitrag nicht

eingehoben werden, wenn der in der Beitragsordnung vorgesehene Beitrag, der von den Kammerangehörigen für die Leistungen der jeweils betroffenen Gruppe der Versorgungsleistungen jährlich zu bezahlen ist, in den letzten fünf Jahren vor Beschlussfassung über den Pensionssicherungsbeitrag abgesenkt wurde.

(9) Sofern die Satzung des Wohlfahrtsfonds Leistungen gemäß § 104 an alle oder eine Gruppe von Empfängern einer Alters- oder Invaliditätsversorgung vorsieht, kann die Satzung des Wohlfahrtsfonds diesen Empfänger einer Alters- oder Invaliditätsversorgung verpflichten, Beiträge zur Finanzierung der Leistungen gemäß § 104 zu leisten, jedoch höchstens im Ausmaß der in der Wohlfahrtsfondsbeitragsordnung für ordentliche Kammerangehörige festgelegten Beiträge.

§§ 110, 110a Ärztegesetz 1998 lauten:

§ 110. (1) Personen gemäß § 68 Abs. 5 dieses Bundesgesetzes sowie gemäß § 10 Abs. 2 des Zahnärztekammergesetzes (ZÄKG), BGBl. I Nr. 154/2005, können vom Verwaltungsausschuss über Antrag als außerordentliche Wohlfahrtsfondsmitglieder aufgenommen werden.

(2) Die Wohlfahrtsfondsbeiträge für die in Abs. 1 angeführten Personen sind in der Wohlfahrtsfondsbeitragsordnung festzusetzen.

§ 110a. (1) Rückständige Wohlfahrtsfondsbeiträge können nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz 1991 eingebracht werden. Für Beitragsrückstände zum Wohlfahrtsfonds kann die Wohlfahrtsfondsbeitragsordnung Verzugszinsen vorsehen, die bis zu 8vH p.a. betragen können.

(2) Die Wohlfahrtsfondsbeitragsordnung kann bestimmen, dass fällige Beiträge von den beanspruchten und gewährten Leistungen abgezogen werden, unabhängig davon, wem oder aus welchem Titel diese Leistung zusteht.

§ 135 Ärztegesetz 1998 lautet:

§ 135. (1) Ärzte im Sinne dieses Hauptstückes sind alle ordentlichen Kammerangehörigen (§ 68 Abs. 1 und 2) sowie alle Ärzte, die über eine Bewilligung gemäß den §§ 32 oder 33 verfügen, unabhängig davon, ob sie ihre ärztliche Tätigkeit freiberuflich oder im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausüben, sowie Ärzte gemäß den §§ 35, 36 und 37.

(2) Außerordentliche Kammerangehörige sind hinsichtlich der disziplinarrechtlichen Bestimmungen den Ärzten gemäß Abs. 1 gleichgestellt.

Standpunkt des Finanzamts

Das Finanzamt vertritt zusammengefasst - zu Details und zur ausführlichen Begründung siehe die im Verfahrensgang wiedergegebenen Urkunden - folgende Ansicht:

Einkommensteuerbescheid

Das Finanzamt vertritt im angefochtenen Bescheid die Ansicht, dass die Bestattungsbeihilfe von 4.000,00 € und die gesamte Hinterbliebenenunterstützung von 34.066,03 € im Jahr des Zuflusses beim Bf zur Gänze gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 i. V. m. § 32 Z 2 EStG 1988 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu versteuern seien. Pauschale Betriebsausgaben nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 seien nicht abzuziehen, da die da die Zahlungen des Wohlfahrtsfonds keine Umsätze i. S. d. § 125 Abs. 1 lit. a BAO seien.

Beschwerdevorentscheidung

Da die Hinterbliebenenunterstützung und die Bestattungsbeihilfe nicht unter die taxative Aufzählung in § 25 EStG fallen, zählten sie auf Grund des letzten Halbsatzes des § 22 Z 4 EStG 1988 zwingend zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit, die gemäß § 32 Abs 1 Z 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger zu versteuern seien.

Vorlagebericht

Im Vorlagebericht wird auf die Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Ergänzende Äußerung vom 5. 11. 2019

Eine Aktivierung und Versteuerung der Ansprüche auf Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe durch die Mutter des Bf hätte nicht zu erfolgen gehabt, da der Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe erst mit dem Tod der Mutter und nicht bereits im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe entstanden sei. Außerdem habe die Mutter keinen Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe gehabt, sondern sei jeweils eine andere Person anspruchsberechtigt.

Ergänzende Äußerung vom 27. 4. 2020

Die Streichung aus der Ärzteliste könne nur dann zum Ende der Beitragspflicht führen, wenn keine weitere Bestimmung die Beitragspflicht zwingend vorsehe. Eine Beendigung der Beitragspflicht für die Hinterbliebenenunterstützung liege keinesfalls vor. § 26 Abs. 3 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich (zu ergänzen: i. d. F. 1993) habe keine Grundlage zur Schaffung einer freiwilligen Beitragsleistung gebildet. Gerade diese Bestimmung

diene als satzungsmäßige Grundlage für die weitere vor allem verpflichtende Vorschreibung der Beitragsleistung für die Hinterbliebenenunterstützung im Falle der Beendigung der Pflichtmitgliedschaft. Die die Verpflichtung zur Beitragsleistung betreffend Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe habe nicht mit dem Ende der ordentlichen Mitgliedschaft zu bestehen aufgehört, es habe daher auch kein kausaler Zusammenhang zu der außerordentlichen Mitgliedschaft bestanden. Eine Differenzierung der Beitragsleistung zwischen vor der Pensionierung und nach der Pensionierung sei daher nicht vorzunehmen.

Mündliche Verhandlung vom 21. 9. 2020

Die von der Ärztekammer Niederösterreich an den Bf geleisteten Zahlungen hätten auf Pflichtbeiträgen der Mutter des Bf beruht, daher sei beim Bf eine Versteuerung gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 vorzunehmen.

Standpunkt des Bf

Der Bf vertritt zusammengefasst - zu Details und zur ausführlichen Begründung siehe die im Verfahrensgang wiedergegebenen Urkunden - folgende Ansicht:

Steuererklärung

Der Bf hat in der Einkommensteuererklärung 2016 einen Betrag von 5.516,51 € als Einnahmen abzüglich eines Betriebsausgabenpauschales von 6% als Einkünfte aus selbständiger Arbeit angesetzt und nur diesen Betrag als steuerpflichtige Einkünfte angesehen.

Außenprüfung

Die Mutter des Bf habe zufolge ihres Alters nicht zu einer Erlebensleistung nach § 38 Beitragsordnung optieren können. Die steuerliche Behandlung sei in § 12 Abs. 6 Beitragsordnung beschrieben. Zwei Drittel des monatlichen Beitrags der Mutter von 58,40 € seien für die Bestattungsbeihilfe (4.000,00 €) und die Unterstützungsleistung von 5.516,00 € bestimmt gewesen. Mit dem verbleibenden Drittel sei aus versteuertem Einkommen der Beitrag für die "Todesfallversicherung" und damit für die "Ablebensversicherungsleistung" von 28.549,52 € geleistet worden. Der Wohlfahrtsfonds habe als Versicherer fungiert, die Mutter sei Versicherungsnehmerin, Prämienzahlerin und versicherte Person gewesen. Die "Ablebensleistung aus der Todesfallversicherung" sei dem Privatvermögen der Mutter zuzuordnen, die Auszahlung sei einkommensteuerfrei. Hilfsweise wurde ausgeführt, dass für den Fall, dass nicht von Beginn an Privatvermögen vorgelegen sei, ein Übergang in das Privatvermögen spätestens bei Pensionsantritt erfolgt sei.

Beschwerde

In der Beschwerde wird die Besteuerung eines Betrags von 28.549,52 € mit der Begründung bekämpft, dass die "Ablebensleistung" dem Privatvermögen der Mutter zuzuordnen und deren Zufluss beim Bf daher einkommensteuerfrei sei.

Vorlageantrag

Im Vorlageantrag wird die Ansicht vertreten, bei den strittigen Zahlungen handle es sich um aufschiebend bedingte Ansprüche, die dem Grunde nach im Zeitpunkt des Todes schlagend würden. Ein Anspruch sei im bilanzrechtlichen Sinn dann als Forderung anzusetzen, wenn es sich um ein Wirtschaftsgut handle. Dafür § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sei nicht anzuwenden, da es sich um Einnahmen aus der Realisierung eines Wirtschaftsguts handelt, welche im Veräußerungsgewinn / Aufgabegewinn gemäß § 24 EStG 1988 zu berücksichtigen sind. Die gesamten Leistungen des Wohlfahrtsfonds (also 4.000,00 € und 34.066,03 € hätten bei der Mutter "schon im Rahmen der Betriebsaufgabe als Betriebseinnahmen aktiviert und - bei den vorliegenden gesetzlichen Voraussetzungen mit dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 37 EStG - versteuert werden müssen".

Ergänzende Äußerung vom 23. 11. 2019

Mit der Pensionierung der Mutter im Jahr 1994 sei ihre Mitgliedschaft zur Ärztekammer und damit ihre Beitragszahlungspflicht erloschen. Seit 1994 habe die Mutter der Ärztekammer freiwillig als außerordentliches Mitglied angehört. Seit 1994 habe die Mutter freiwillig laufende Beiträge zur Hinterbliebenenversorgung an den Wohlfahrtsfonds geleistet. Diese freiwillige Mitgliedschaft hätte von der Mutter bis zu deren Tod zurückgelegt werden können. Die Ärztekammer sei nicht berechtigt gewesen, die Mutter "ohne ihre Zustimmung zu weiteren Beitragszahlungen nach ihrem Pensionsantritt zu verpflichten." "Diese Beiträge können wohl vom Charakter der Verpflichtung her mit den Prämien an eine private Ablebensversicherung verglichen werden." Der Pflichtcharakter der Beiträge während einer ordentlichen Kammerzugehörigkeit unterscheide sich von jenem während einer außerordentlichen Kammerzugehörigkeit: Erster sei "zwingend verpflichtend", zweiter "freiwillig verpflichtend" und durch einseitige Zurücklegung der außerordentlichen Kammerzugehörigkeit jederzeit – ohne Erfüllung weiterer Bedingungen – beendbar. Die Beiträge, auf denen die Auszahlung von Hinterbliebenenansprüchen beruht haben, seien keine "Pflichtbeiträge infolge Zwangsmitgliedschaft zu einer Kammer der selbständig Erwerbstätigen". Es lägen "in Analogie zur freiwilligen Ablebensversicherung" keine steuerpflichtigen Einkünfte vor.

Ergänzende Ausführungen zum Vorlageantrag vom 14. 4. 2020

Es wurde nochmals darauf hingewiesen, dass mit der Pensionierung die zwingende Kammermitgliedschaft und damit die zwingende Beitragspflicht der Mutter beendet wurde. Die am Tag der Pensionierung, also nach Erlöschen der Beitragspflicht, erfolgte Eintragung als außerordentliches Mitglied habe auf dem freien Willen der Mutter beruht. Ohne die Bestimmung des § 26 Abs. 3 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich 1993 hätte es für die Mutter überhaupt keine Möglichkeit zur freiwilligen Beitragsleistung in die Todesfallversicherung gegeben. Die Zahlung von Beiträgen bis unmittelbar drei Monate vor Leistungseintritt sei nach § 37 Abs. 4 und § 38 Abs. 13 Satzung WFF 2015 notwendig gewesen, damit ein Leistungsanspruch bestehe. Die verfahrensgegenständlichen Leistungen seien i. W. nicht durch zwingende Pflichtbeiträge vor dem Pensionsantritt, sondern durch die Beiträge nach dem Pensionsantritt finanziert worden.

Mündliche Verhandlung vom 21. 9. 2020

Die Beitragspflicht der Mutter des Bf an die Ärztekammer Niederösterreich hätte mit deren Pensionierung und Streichung aus der Ärzteliste im Jahr 1994 geendet. Der Beitritt als außerordentliches Mitglied sei durch die Mutter freiwillig erfolgt. Die Ärztekammer hätte die Mutter nicht mehr zu Beitragszahlungen verpflichten können. Daher lägen ab der Streichung aus der Ärzteliste keine Pflichtbeiträge vor. Die an den Bf geleisteten Zahlungen hätten daher zur Gänze nicht auf Pflichtbeiträgen der Mutter des Bf beruht. Somit seien die Zahlungen an den Bf von diesem auch nicht zu versteuern.

Rechtsgrundlage der vom Bf erhaltenen Leistungen

Auf Grund der für die Gewährung der Leistungen an den Bf maßgebenden Rechtsgrundlagen ergibt sich:

Bestattungshilfe

Gemäß § 37 Abs. 1 Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich (Satzung WFF) gebührt beim Tod eines "WFF-Mitgliedes oder Empfängers einer Alters- oder Invaliditätsversorgung" über Antrag jeder Person, welche die Kosten der Bestattung getragen hat", eine Bestattungsbeihilfe, die gemäß § 37 Abs. 2 Satzung WFF "die tatsächlich angefallenen und nachgewiesenen Bestattungskosten" umfasst, jedoch mit 4.000,00 € begrenzt ist.

Die Mutter des Bf war als außerordentliches Mitglied der Ärztekammer Niederösterreich auch Mitglied des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich (§ 2 Satzung WFF i. V. m. § 11 Abs. 2 und § 57 Abs. 2 Satzung WFF).

Die Mindestbeitragsdauer gemäß § 37 Abs. 4 Satzung WFF (i. d. R. wenigstens drei Monatsbeiträge vor dem Ereignisseintritt) wurde weitaus überschritten.

Hieraus ergibt sich, dass Anspruch auf die Bestattungsbeihilfe jede Person hat oder jene Personen (§ 37 Abs. 3 Satzung WFF) haben, die die Bestattungskosten getragen hat oder haben. Die mögliche Eigenschaft als Rechtsnachfolger des außerordentlichen Mitglieds ist für den Anspruch nicht maßgebend.

Da der Bf die Bestattungskosten getragen hat, stand ihm somit die Bestattungsbeihilfe über seinen Antrag zu.

Hinterbliebenenunterstützung

Gemäß § 38 Abs. 1 Satzung WFF ist bei - im vorliegenden Fall gegebenen - Zutreffen der Voraussetzungen nach Z 1 bis 3 dieser Bestimmung eine Hinterbliebenenunterstützung zu gewähren, die 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" besteht.

Nach § 38 Abs. 7 Satzung WFF hat Anspruch auf die Hinterbliebenenunterstützung jene Person, die vom verstorbenen Mitglied zu dessen Lebzeiten dem Wohlfahrtsfonds als Zahlungsempfänger bekannt gegeben wurde, hilfsweise der überlebende Ehegatte oder eingetragene Partner, die Waisen oder sonstige gesetzliche Erben.

Die Mutter des Bf war als außerordentliches Mitglied der Ärztekammer Niederösterreich auch Mitglied des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich (§ 2 Satzung WFF i. V. m. § 11 Abs. 2 und § 57 Abs. 2 Satzung WFF).

Die Mindestbeitragsdauer gemäß § 38 Abs. 13 Satzung WFF (i. d. R. wenigstens drei Monatsbeiträge vor Ereignisseintritt) wurde weitaus überschritten.

Hieraus ergibt sich, dass Anspruch auf die Hinterbliebenenunterstützung primär jene Person hat, die vom Mitglied bestimmt worden ist. Die mögliche Eigenschaft als Rechtsnachfolger des außerordentlichen Mitglieds ist auch für diesen Anspruch nicht maßgebend. Gleiches gilt für die in § 38 Abs. 7 Satzung WFF genannten hilfsweise weiteren Zahlungsempfänger. Auch hier kommt es nicht darauf an, ob diese Rechtsnachfolger des Mitglieds sind.

Da von der Mutter kein anderer Zahlungsempfänger bestimmt worden ist und weitere Anspruchsberechtigte nicht bestanden, stand dem Bf als Sohn über dessen Antrag die Hinterbliebenenunterstützung zu.

Abtretung oder Verpfändung

§ 49 der Satzung WFF sieht vor, dass der Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung zur Besicherung von Darlehen an Dritte abgetreten oder verpfändet werden kann, sofern alle Vorschreibungen zum WFF gedeckt sind.

Da eine Abtretung oder eine Verpfändung des Anspruchs auf Hinterbliebenenunterstützung nicht erfolgt ist, kam die Regelung des § 38 Abs. 8 Satzung WFF betreffend vorrangige Stellung eines berechtigten Gläubigers nicht zum Tragen.

Finanzierung der vom Bf erhaltenen Leistungen

Auf Grund der für die Gewährung der Leistungen an den Bf maßgebenden Rechtsgrundlagen ergibt sich:

Während ihrer Berufstätigkeit als Ärztin war die Mutter des Bf ordentliches Mitglied der Ärztekammer für Niederösterreich und hatte als solche Beiträge an die Kammer gemäß deren Beitragsordnung zu leisten, die gemäß § 15 Beitragsordnung der Ärztekammer Niederösterreich auch der Finanzierung von Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung gedient haben.

Die Mutter des Bf schied mit der Einstellung ihrer ärztlichen Tätigkeit gemäß § 32 Abs. 1 Z 3 i. V. m. § 40 Abs. 3 Z 2 Ärztegesetz 1984 (entspricht i. W. § 68 Abs. 1 Ärztegesetz 1998) als ordentliches Mitglied der Ärztekammer für Niederösterreich aus.

Unmittelbar nach mit ihrem Ausscheiden als ordentliches Mitglied ließ sich die Mutter des Bf gemäß § 40 Abs. 4 Ärztegesetz 1994 (entspricht i. W. § 68 Abs. 5 Ärztegesetz 1998) freiwillig als außerordentliche Kammerangehörige eintragen. Eine Anmeldung gemäß § 2 Abs. 2 Satzung WFF 1994 (ein Antrag gemäß § 110 Abs. 1 Ärztegesetz 1998) durch die Mutter ist ebenfalls erfolgt.

Auch als außerordentliche Kammerangehörige war die Mutter gemäß § 41 Ärztegesetz 1984 und später gemäß § 69 Ärztegesetz 1998 unter anderem verpflichtet, die in der Umlagenordnung und in der Beitragsordnung festgesetzten Umlagen und Beiträge zu leisten.

Der Wohlfahrtsfonds ist ein zweckgebundenes Sondervermögen der Ärztekammer (§ 62 Abs. 1 Ärztegesetz 1984, § 96 Abs. 1 Ärztegesetz 1998) und hat unter anderem an "an Hinterbliebene im Falle des Ablebens eines anspruchsberechtigten Kammerangehörigen" Leistungen zu erbringen (§ 63 Abs. 1 Z 2 Ärztegesetz 1984, § 97 Abs. 1 Z 3 Ärztegesetz 1998), wozu nach § 64 Abs. 1 Z 6 Ärztegesetz 1984 die Todesfallbeihilfe zählt, während nach § 98 Abs. 1a Ärztegesetz 1984 Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung aus den Mitteln des Wohlfahrtsfonds gewährt werden kann. Diese Leistungen sind in § 104 Ärztegesetz 1998 näher geregelt.

Gemäß § 76 Abs. 1 Ärztegesetz 1984 konnten sich außerordentliche Kammerangehörigen "zur Leistung von Beiträgen freiwillig verpflichten, um in den Genuß der Leistungen des Wohlfahrtsfonds zu gelangen." § 24 Abs. 1 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich 1993 (enthaltend auch die damalige Satzung des WFF) wiederholt diesen Gesetzeswortlaut. Auch in § 25 Abs. 2 der Satzung der Ärztekammer für Niederösterreich 1993 wird in Bezug auf den Beginn der Beitragspflicht für außerordentliche Kammerangehörige auf die Freiwilligkeit des Beitritts nach § 24 Abs. 2 leg. cit. verwiesen. Für diesen Fall waren gemäß § 76 Abs. 2 Ärztegesetz 1984 Beiträge in näher bezeichneter Höhe vorzuschreiben. Gemäß § 110 Abs. 2 Ärztegesetz 1998 sind die Wohlfahrtsfondsbeiträge für außerordentliche Wohlfahrtsfondsmitglieder in der Wohlfahrtsfondsbeitragsordnung festzusetzen.

Gemäß § 58 Abs. 1 Ärztegesetz 1984 konnten rückständige Umlagen und Beiträge nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz (VVG 1950) eingebracht werden, gemäß § 110a Ärztegesetz 1998 können rückständige Wohlfahrtsfondsbeiträge nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz 1991 eingebracht werden.

§ 12 Abs. 3 Beitragsordnung normiert, dass Bezieher einer Pensionsleistung aus dem Wohlfahrtsfonds mit einem Leistungsanspruch gemäß § 38 Abs. 1 lit. b oder Abs. 1a Satzung WFF einen Monatsbeitrag in Höhe von 58,40 € zu entrichten haben. In § 12 Abs. 3 Beitragsordnung ist von einer Freiwilligkeit der Beitragszahlung keine Rede. Allerdings war der freiwillige Beitritt Grundlage für die – auf die Dauer der Kammerzugehörigkeit – verpflichtenden Beitragszahlung. Ein Anspruch auf die verfahrensgegenständlichen Leistungen bestand nur, wenn die Beiträge ordnungsgemäß entrichtet waren.

Da die Mutter die Voraussetzungen des § 38 Abs. 1 Z 1 - 3 erfüllt hat, war den in § 38 Abs. 7 Satzung WFF genannten Personen eine Hinterbliebenenunterstützung bestehend aus einer direkt aus dem Fonds zu gewährenden Unterstützungsleistung von 5.516,51 € sowie ein (in der Satzung WFF so bezeichnetem) "persönlichen Ablebensversicherungsanspruch" von 28.549,52 € zu gewähren. Somit war ein Leistungsanspruch gemäß § 38 Abs. 1 lit. b Satzung WFF gegeben und war die Mutter gemäß § 12 Abs. 3 Beitragsordnung beitragspflichtig.

Der Leistungsanspruch war in § 38 Abs. 1 und nicht in § 38 Abs. 2, 3 oder 4 Satzung WFF geregelt. Ein "Beitrag zur Erlebensleistung (Sonderausgabenanteil)" (§ 12 Abs. 5a Beitragsordnung) wurde mangels Anspruchs auf eine Erlebensleistung nicht eingehoben, die Widmung des § 12 Abs. 6 Beitragsordnung kam mangels Erlebensleistung nicht in Betracht. Da die Mutter keine Leistungen gemäß § 38 Abs. 2, 3 oder 4 Satzung WFF erhalten hat und deren Leistungsanspruch nicht in diesen Bestimmungen geregelt war, wurde der Monatsbeitrag von 58,40 € nicht gemäß § 12 Abs. 5 oder § 12 Abs. 5a i. V. m. § 12 Abs. 6 Beitragsordnung um ein Drittel reduziert.

Gemäß § 11 Abs. 2 Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich (Satzung WFF) konnten bzw. können sich die außerordentlichen Kammerangehörigen "über ihren

Antrag zur Leistung von Beiträgen zum WFF freiwillig verpflichten, um den Anspruch auf den Genuss der Leistungen dieses Fonds zu erwerben." Mit dieser Wortwahl ist offenbar gemeint, dass der Beitritt als außerordentliches Kammermitglied freiwillig erfolgt. Im Fall eines Beitritts sind jedoch die Beiträge gemäß § 12 Abs. 3 Beitragsordnung verpflichtend zu zahlen.

Es stand der Mutter des Bf frei, als Pensionistin die Beitragspflicht jederzeit durch Austritt aus der Kammer – freilich unter Verlust eines entsprechenden Leistungsanspruchs – zu beenden.

Der Verpflichtung zur Zahlung eines Beitrags gemäß § 12 Abs. 3 Beitragsordnung kam die Mutter - im Wege der Einbehaltung des Beitrags von der Pension gemäß § 14 Abs. 2 Z 4 Beitragsordnung - nach. Es wurde der volle Betrag von 58,40 € monatlich einbehalten.

Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts

Erkenntnis BFG 4. 7. 2019, RV/7103458/2019

Mit Erkenntnis BFG 4. 7. 2019, RV/7103458/2019, veröffentlicht in der FINDOK am 8. 8. 2019, erkannte das Bundesfinanzgericht zu Recht, dass eine Hinterbliebenenunterstützung durch den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer beim Empfänger einkommensteuerpflichtig sei.

Das Gericht führte hierzu unter anderem aus:

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).

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 bestandenen 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).

Erkenntnisse BFG 26. 9. 2019, RV/7103018/2019 und VwGH 9. 6. 2020, Ra 2019/13/0113

Erkenntnis BFG 26. 9. 2019, RV/7103018/2019

Mit Erkenntnis BFG 26. 9. 2019, RV/7103018/2019, veröffentlicht in der FINDOK am 15. 11. 2019, erkannte das Bundesfinanzgericht neuerlich zu Recht, dass eine Hinterbliebenenunterstützung durch den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer beim Empfänger einkommensteuerpflichtig sei.

In diesem Verfahren ging es um Leistungen aus dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich an den dortigen Beschwerdeführer im Jahr 2012 nach seinem verstorbenen Vater, 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.

In rechtlicher Hinsicht führte das BFG zusammengefasst aus:

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.

VwGH 9. 6. 2020, Ra 2019/13/0113

Gegen dieses Erkenntnis wurde Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben, die bei diesem zur Zahl Ra 2019/13/0113 anhängig war und von diesem mit Erkenntnis VwGH 9. 6. 2020, Ra 2019/13/0113 als unbegründet abgewiesen worden ist. Der Gerichtshof führte zusammengefasst aus:

Gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit sie nicht unter § 25 EStG 1988 fallen, Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Gemäß § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 u.a. auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988, und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger.

Korrespondierend zu § 22 Z 4 EStG 1988 normiert § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988, dass Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig

Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters- Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen, Betriebsausgaben sind.

Die Berücksichtigung der Leistungen der Ärztekammer beim Vater des Rw. würde voraussetzen, dass es sich bei diesem (allfälligen) Anspruch um einen Bestandteil des notwendigen (ein Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG 1988 war nicht vorzunehmen) Betriebsvermögens handelte. Die Aktivierung einer Forderung setzt voraus, dass die Forderung bereits entstanden ist.

Im vorliegenden Fall gebührt die Bestattungsbeihilfe nach § 37 der Satzung des Wohlfahrtsfonds beim Tode eines „WWF-Mitgliedes“ oder Empfängers einer Alters- oder Invaliditätsversorgung. Eine Gestaltung durch den Vater ist nicht vorgesehen. Die Hinterbliebenenunterstützung steht im Fall des Ablebens eines „WWF-Mitglieds“ zu. Mit der Novellierung des Ärztegesetzes 1998 (BGBl. I Nr. 156/2005) wurde die zuvor im Ärztegesetz verpflichtend vorgesehene Hinterbliebenenunterstützung nur mehr als Möglichkeit normiert. Damit war es dem jeweiligen Verordnungsgeber auch möglich, diese Hinterbliebenenunterstützung zur Gänze zu beseitigen. Daraus folgt aber, dass zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe des Vaters im Jahr 1989 eine Forderung betreffend die hier strittigen Ansprüche noch nicht entstanden war, hingen diese Ansprüche doch insbesondere davon ab, ob und wie sich die diese Ansprüche begründende Rechtslage ändern würde. Zu aktivieren wäre diese Forderung erst bei (rechtzeitiger) Geltendmachung nach seinem Tod gewesen, da der Anspruch sodann in einem näher geregelten Verwaltungsverfahren durchsetzbar war. Es entspricht der Rechtsprechung des VwGH, dass eine antragsbedürftige Forderung erst mit diesem Antrag entsteht. Die Forderung war daher vom Vater des Rw. im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe nicht zu erfassen.

Erkenntnis BFG 31.10.2019, RV/7105704/2019

Mit Erkenntnis BFG 31.10.2019, RV/7105704/2019, in der FINDOK veröffentlicht am 7. 2. 2020, entschied das Bundesfinanzgericht wiederum gleichlautend zum Erkenntnis BFG 26. 9. 2019, RV/7103018/2019.

Ergänzend wurde ausgeführt:

Den vom steuerlichen Vertreter mit der Beschwerde vorgelegten Lohnkonten ist zu entnehmen, dass der verstorbene Gatte der Bf in den Monaten Jänner und Februar 2017 insgesamt einen Betrag in Höhe von 58,40 Euro entsprechend der oben zitierten Bestimmung der Beitragsordnung entrichtete. Davon wurde gemäß § 12 Abs. 6 der Beitragsordnung bestimmungskonform ein Teil von zwei Drittel, das sind 38,93 Euro - anders als in der Beschwerde behauptet - der Ablebensleistung gewidmet und als Werbungskosten berücksichtigt.

Zuzustimmen ist dem Beschwerdevorbringen lediglich dahingehend, dass ein Teil von einem Drittel, d.s. 19,47 Euro (Nr. 383) nicht bei der Ermittlung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage berücksichtigt wurden. Dabei handelt es sich aber gemäß § 12 Abs. 6 der Beitragsordnung um jenen Teil, der der Erlebensleistung gewidmet und der gemäß § 18 EStG im Rahmen der Sonderausgaben geltend zu machen ist.

Die von der steuerlichen Vertretung vorgebrachte nachträgliche Besteuerung von Zuflüssen aus Beträgen, die von Nettogehältern einbehalten wurden, liegt daher nicht vor. Der steuerlich

als Werbungskosten behandelte 2/3-Wert in Höhe von 38,93 Euro wurde für die Hinterbliebenenunterstützung gemäß § 38 Abs. 1 Satzung Ärztekammer Niederösterreich in Höhe von 34.066,03 Euro geleistet, die aus der direkt aus dem Fonds zu gewährenden Unterstützungsleistung in Höhe von 5.516,51 Euro und aus dem persönlichen Ablebensversicherungsanspruch in Höhe von 28.549,52 Euro besteht.

Erkenntnis BFG 13. 1. 2020, RV/7101275/2019

Mit Erkenntnis BFG 13. 1. 2020, RV/7101275/2019 erkannte das Bundesfinanzgericht erneut zu Recht, dass eine Hinterbliebenenunterstützung durch den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer beim Empfänger einkommensteuerpflichtig sei:

... Gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Pflichtbeiträge zu Kammern der selbständig Erwerbstätigen als Betriebsausgaben abzugsfähig, soweit sie ua. 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.

Dem Bf. wurde mit Bescheid des WWF der Ärztekammer für Niederösterreich vom 3.8.2016 neben zwei weiteren Anspruchsberechtigten jeweils ein Drittel der laut § 38 Abs. 1 der Satzung des WWF zustehenden Beträge (Hinterbliebenenunterstützung) gewährt und ausbezahlt.

Nach der Judikatur des BFG (RV/7103018/2019 vom 26.9.2019; RV/7103458/2019 vom 4.7.2019) sowie des UFS (RV/0146-L/12 vom 6.2.2012) fällt die dem Bf. gewährte Hinterbliebenenunterstützung jedenfalls unter die in § 22 Z 4 EStG geregelten selbständigen Einkünfte. Die Hinterbliebenenunterstützung unterliegt nicht der Bestimmung des § 25 EStG, da sie weder einen Bezug aus einer Unfall- oder Krankenversorgung noch einen der Pension gleichartigen Bezug darstellt. Einmaligen Geldzuwendungen fehlt nämlich der Pensionscharakter (s. zB VwGH 5.11.1991, 91/14/0055; VwGH 26.1.1977, 1311/76; BFG vom 4.7.2019, RV/7103458/2019). Daher hat der Bf. die gegenständliche Leistung gemäß § 32 Z 2 EStG zu versteuern.

Wenn im Bescheid des WWF vom 3.8.2016 lediglich auf die Steuerpflicht des Betrages von € 5.516,51 (und sohin des auf den Bf. entfallenden Teilbetrages von € 1.838,84) explizit hingewiesen wird, so steht dies auch in Widerspruch zu einer an die Österreichische Ärztekammer ergangenen Anfragebeantwortung des BMF vom 4.12.2007 (GZ: BMF-010222/0174-VI/7/2007). Darin hat das BMF bereits klargestellt, dass eine Hinterbliebenenunterstützung im oa. Sinne zwingend (und zur Gänze, also auch hinsichtlich jenes Anteiles, der laut Bewilligungsbescheid aus „einem persönlichen Ablebensversicherungsanspruch“ resultiert) zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählt, die nach § 32 Z 2 EStG beim Rechtsnachfolger zu versteuern ist.

Die Bestimmung des § 22 Z 4 EStG 1988 korrespondiert – wie oben erwähnt - 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 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 Bf. als anspruchsberechtigtem Rechtsnachfolger einkommensteuerpflichtig. ...

Erkenntnis BFG 28. 1. 2020, RV/5101565/2019

Mit Erkenntnis BFG 28. 1. 2020, RV/5101565/2019 erkannte das Bundesfinanzgericht nochmals zu Recht, dass eine Hinterbliebenenunterstützung durch den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer beim Empfänger einkommensteuerpflichtig sei und erstellte folgenden Rechtssatz:

Geldbeträge aus der Hinterbliebenenunterstützung bei Freiberuflern (Unterstützungsleistung und Ablebensversicherungsanspruch) sowie die Bestattungsbeihilfe, die vom Wohlfahrtsfonds der jeweiligen Landesärztekammer mit Bescheid ausbezahlt werden, sind beim Rechtsnachfolger zu versteuern. Nur dieser, nicht aber der verstorbene Freiberufler, hat einen Rechtsanspruch auf die Leistungen, die durch Beitragszahlungen mit Betriebsausgabencharakter erworben wurden. Eine Bilanzierung beim Betriebsaufgabegewinn des Erblassers erfolgt nicht.

Aus der Begründung:

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 Korrespondenz ist oben wiedergegeben]

c. Die Bf. verweist dagegen auf die Steuerfreiheit der Erlebensfalleistung nach § 38 Abs 2 bis 4 der Satzung des Wohlfahrtsfonds 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.

Erkenntnis BFG 4. 6. 2020, RV/7100546/2020

Mit Erkenntnis BFG 4. 6. 2020, RV/7100546/2020, veröffentlicht am 12. 8. 2020, bestätigte das Bundesfinanzgericht neuerlich die Steuerpflicht des Ablebensversicherungsanspruches gemäß § 38 Abs. 1 lit. b Satzung WFF.

Dem dortigen Beschwerdeführer flossen folgende Leistungen aus dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich (als einem von sechs Geschwistern) zu:

Hinterbliebenenunterstützung: € 919,41 (1/6 von € 5.516,51)

Ablebensversicherung: € 4.758,25 (1/6 von € 28.549,52)

Bestattungsbeihilfe: € 666,67 (1/6 von € 4.000)

Das BFG führte unter anderem aus:

Gemäß § 12 Abs. 6 der Beitragsordnung der Ärztekammer für Niederösterreich ist vom Beitrag zur Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung 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.

Unter Bezugnahme auf die vorgenannte Regelung vertritt der Bf. die Ansicht, dass 1/3 der ihm ausbezahlten Ablebensleistung, sohin ein Betrag von € 1.586,08 steuerfrei sei, weil es sich dabei um eine Versicherungsleistung handle.

Dem ist entgegenzuhalten, dass zufolge der genannten Bestimmung der steuerlich als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten absetzbare 2/3-Anteil für die Ablebensleistung gemäß § 38 Abs. 1 Satzung Ärztekammer Niederösterreich geleistet wird. Der der Erlebensleistung gewidmet Teil von 1/3 des gesamten Beitrages wird bei der Ermittlung der Einkünfte nicht berücksichtigt und ist im Rahmen der Sonderausgaben geltend zu machen. Die Hinterbliebenenunterstützung, die aus der direkt aus dem Fonds zu gewährenden Unterstützungsleistung in Höhe von € 5.516,51 und aus dem persönlichen Ablebensversicherungsanspruch in Höhe von € 28.549,52 besteht, beruht demnach zur Gänze auf dem 2/3-Anteil der geleisteten Beiträge.

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

Da die von der Ärztekammer Niederösterreich ausbezahlten Beträge an Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung auf Pflichtbeiträgen des Rechtsvorgängers beruhen und der Hinterbliebenenversorgung dienen, sind diese Beträge gemäß § 22 Z 4 EStG iVm § 32 Z 2 EStG beim Rechtsnachfolger steuerpflichtig (vgl. BFG 31.10.2019, RV/7105704/2019).

Hinsichtlich der Bestattungsbeihilfe war dem Beschwerdebegehren, lediglich ein Sechstel des ausbezahlten Betrages, sohin einen Betrag iHv € 666,66, zum Ansatz zu bringen, Folge zu geben.

Rechtliche Beurteilung

§ 22 Z 4 EStG 1988 bzw. § 22 Abs. 1 Z 4 EStG 1972

§ 22 Z 4 EStG 1988 geht auf die gleichlautende Bestimmung des § 22 Abs. 1 Z 4 EStG 1972 zurück, die mit der Einkommensteuernovelle 1974 BGBl. Nr. 469/1974 in das Gesetz eingefügt wurde und seither lautet:

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

Die Materialien (RV 1201 BlgNR 13. GP) führen hierzu aus:

Die Bestimmung soll klarstellen, daß Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, denen kein Pensionscharakter im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 3 zukommt, als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfaßt werden, soweit nicht die Befreiungsbestimmungen des § 3 Z. 3, 5 und 12 EStG 1972 Platz greifen.

Durch § 22 Abs. 1 Z 4 EStG 1972 i. d. F. d. EStG-Novelle 1974 wurde erstmals die Möglichkeit geschaffen, Bezüge und Vorteile aus Versorgungseinrichtungen und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, denen kein Pensionscharakter i. S. d. § 25 Abs. 1 Z 3 EStG 1972 zukommt, etwa einmalige oder andere, nicht in kurzen Zeitabständen regelmäßig wiederkehrende Leistungen, steuerlich zu erfassen (vgl. VwGH 26. 1. 1977, 1311/76). Diese Beurteilung ist auch auf § 22 Z 4 EStG 1988 zu übertragen.

§ 3 Z 3 EStG 1972 sah bis zum 3. AbgÄG 1987, BGBl. Nr. 606/1987, vor, dass Sterbegelder aus den Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen von der Einkommensteuer befreit waren. Wie sich aus RV 277 BlgNR 17. GP zum 3. AbgÄG 1987 ergibt, war die Beseitigung der Steuerfreiheit für Sterbegelder erklärte Absicht des Gesetzgebers. Eine derartige Befreiungsbestimmung wurde auch in das EStG 1988 nicht aufgenommen (vgl. VwGH 29. 7. 1997, 93/14/0117).

Die Materialien zum AbgÄG 1987 führen dazu aus:

Die Streichung der Steuerbefreiung für Sterbegelder und gleichartige Leistungen trägt der beabsichtigten Zurücknahme derartiger öffentlicher Zuschüsse in sozial- und dienstrechtlichen Vorschriften Rechnung. In der Zukunft noch gewährte Zuschüsse dieser Art sollen der Steuerpflicht unterliegen.

Bezüge und Vorteile aus Versorgungseinrichtungen und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen fallen dann unter § 22 Z 4 EStG 1988 bzw. § 22 Abs. 1 Z 4 EStG 1972, wenn ihnen kein Pensionscharakter i. S. d. § 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. VwGH 29.7.1997, 93/14/0117; VwGH 5.11.1991, 91/04/0055; VwGH 28.1.1981, 79/13/1689).

Der Einmalzahlung eines Sterbegelds durch eine Versorgungseinrichtung einer Kammer der selbständig Erwerbstätigen kommt mangels laufender Zahlungen durch einen längeren Zeitraum kein Pensionscharakter zu. Ferner entspricht das Sterbegeld infolge der freien Bestimmbarkeit der empfangsberechtigten Pension durch das Mitglied der Sterbekasse nicht einer Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung (vgl. VwGH 29. 7. 1997, 93/14/0117).

Eine Zusatzrente aus dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer (vgl. VwGH 28. 1. 1981, 1689/79) ist nicht verfahrensgegenständlich.

Für die Beurteilung, ob eine Versorgungseinrichtung oder Unterstützungseinrichtung i. S. d. § 22 Z 4 EStG 1988 vorliegt, ist nicht entscheidend, ob das Sterbegeld im Umlageverfahren oder durch laufende Beiträge aufgebracht wird (vgl. VwGH 29. 7. 1997, 93/14/0117).

Einkünfte i. S. d. § 22 Z 4 EStG 1988 liegen auch dann vor, wenn der Tatbestand des § 22 Z 1 EStG 1988 nicht erfüllt ist. Das von einer Kammer gezahlte Sterbegeld ist daher auch dann gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 steuerpflichtig, wenn der Empfänger nie Einkünfte aus einer der in § 22 Z 1 EStG 1988 aufgezählten Berufstätigkeit erzielt hat (vgl. VwGH 29. 7. 1997, 93/14/0117). Gegen diese Regelung bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (VfGH 15. 6. 1993, B 1507/92, zitiert nach VwGH 29. 7. 1997, 93/14/0117).

Es ist unstrittig, dass es sich bei den streitgegenständlichen Zahlungen um Vorteile aus Versorgungseinrichtungen oder Unterstützungseinrichtungen einer Kammer der selbständig Erwerbstätigen gehandelt hat und dass diese Vorteile einmalig und nicht wie eine Pension laufend ausbezahlt worden sind.

Sowohl die Bestattungsbeihilfe von 4.000,00 € als auch die Hinterbliebenenunterstützung von 34.066,03 € (zusammengesetzt aus Teilbeträgen von 5.516,51 € und von 28.549,52) wurden als einmalige Leistungen satzungsgemäß vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich an den Bf gezahlt. Der Wohlfahrtsfonds bildet ein zweckgebundenes Sondervermögen der Ärztekammer (§ 96 Abs. 1 ÄrzteG 1998) und kann unter anderem eine Bestattungsbeihilfe und eine Hinterbliebenenunterstützung gewähren (§ 98 Abs. 1a ÄrzteG 1998). Letztere sind in

§ 104 ÄrzteG 1998 gesetzlich geregelt, diese gesetzliche Vorgabe wurde in den §§ 37, 38 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich umgesetzt.

Damit ist der Abgabentatbestand des § 22 Z 4 EStG 1988 erfüllt und somit die Beschwerde bereits entschieden.

Beide Zahlungen sind jeweils zur Gänze beim Bf als Einkünfte gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 zu erfassen.

Das Gesetz selbst setzt als Tatbestandsvoraussetzung nach § 22 Z 4 EStG 1988 nicht voraus, dass Einmalzahlungen an Bezugsberechtigte auf Pflichtbeiträge der verstorbenen Ärztin oder des verstorbenen Arztes zurückzuführen sind. Das Gesetz kennt aber einen eigenen Betriebsausgabentatbestand in § 4 Abs. 4 lit. b EStG 1988 in Bezug auf Pflichtbeiträge.

Dass Pflichtbeiträge der Mutter vorgelegen sind, wurde bereits oben unter „Finanzierung der vom Bf erhaltenen Leistungen“ dargelegt und wird im Folgenden unter „Beiträge der Mutter waren Pflichtbeiträge“ noch näher erläutert.

Wie noch ausgeführt, stellt sich jedoch die Frage, ob Pflichtbeiträge vorgelegen sind, nicht.

Keine Betriebsausgaben beim Bf

Eine Betriebsausgabenpauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 kommt gemäß dieser Bestimmung i. V. m. § 125 Abs. 1 BAO und § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1998 nicht Betracht, da diese Zahlungen weder auf Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994) noch auf einen Eigenverbrauch im Inland (§ 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994) beruhen. Diese Voraussetzungen liegen hier nicht vor.

Ein Betriebsausgabenpauschale wurde im Beschwerdeverfahren auch nicht mehr geltend gemacht.

Andere Betriebsausgaben des Bf gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 i. Z. m. diesen Zahlungen wurden nicht behauptet und sind auch nicht ersichtlich.

Zum Vorbringen im Beschwerdeverfahren

Wenngleich die Sache - wie ausgeführt - bereits entschieden ist, zum im Lauf des Beschwerdeverfahrens erstatteten Vorbringen:

Beiträge der Mutter waren Pflichtbeiträge

Aus der Systematik des EStG ergibt sich, dass fehlender Steuerpflicht auf der einen Seite ein Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenüber steht (vgl. VwGH 30. 4. 2015, 2013/15/0086; VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0099; VwGH 14. 1. 2003, 97/14/0073). Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang stehen, sind bis zu deren Höhe nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (vgl. VwGH 8. 7. 2009, 2008/15/0031 m. w. N.). Aufwendungen für Einnahmen, die keine Einkommensteuerpflicht auslösen, stellen keine Betriebsausgaben dar (vgl. VwGH 20. 3. 1959, 1637/57 m. w. N.). Von gesetzlichen Ausnahmen abgesehen, ist grundsätzlich das, was bei dem einen Abgabepflichtigen abzusetzen ist, bei dem anderen zu versteuern (vgl. VwGH 16. 3. 1988, 87/13/0252). Wäre die Auffassung des Bf im hier anhängigen Verfahren zutreffend, dass die ihm gewährten Leistungen nicht steuerpflichtig sind, wären die hierfür geleisteten Beiträge der Mutter von dieser nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig gewesen.

§ 4 Abs. 4 lit. b EStG 1988 normiert, dass – in Bezug auf die Hinterbliebenenversorgung ohne Einschränkungen - Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen, Betriebsausgaben darstellen.

Unbeschadet der eigenartigen Formulierung ("freiwillig verpflichten") in § 11 Abs. 2 und § 57 Abs. 2 Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich sowie in § 76 Abs. 1 ÄrzteG 1994 (im geltenden Ärztegesetz ist diese Formulierung nicht mehr enthalten) lagen auch hinsichtlich der Beiträge der Mutter für den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich Pflichtbeiträge vor.

"Freiwillig" und "verpflichtend" schließen einander aus. Eine Zahlung kann nur entweder "freiwillig" oder "verpflichtend" erfolgen, eine "freiwillig verpflichtende" Zahlung ist als solche denkunmöglich.

Der freiwillige Beitritt zu einer Körperschaft öffentlichen Rechts bedeutet nicht, dass die auf Grund dieses Beitritts von der Körperschaft verpflichtend vorgeschriebenen Beiträge freiwillig gezahlt werden. Sind ab Beitritt die Beiträge verpflichtet zu leisten und stehen diese in Zusammenhang mit laufenden oder späteren steuerpflichtigen Einnahmen, liegen in steuerlicher Hinsicht grundsätzlich zu Betriebsausgaben führende Pflichtbeiträge vor.

Wie oben ausgeführt, meint diese Formulierung offenkundig, dass zwar der Beitritt als außerordentliches Mitglied bzw. zum Wohlfahrtsfonds (im Gegensatz zur Pflichtmitgliedschaft als praktizierende Ärztin oder als praktizierender Arzt) freiwillig ist, aber ab diesem Beitritt (bis zur Beendigung der Mitgliedschaft) die Beitragsleistungen verpflichtend sind.

Dies ergibt sich auch aus den einzelnen Rechtsvorschriften: Die Beiträge waren für die Dauer der (außerordentlichen) Kammer- bzw. Wohlfahrtsfondszugehörigkeit, wie oben unter "Finanzierung der vom Bf erhaltenen Leistungen" ausgeführt, von der Mutter ab ihrem freiwilligen Beitritt verpflichtend zu entrichten und wären allfällige Beitragsrückstände nach dem Verwaltungsvollstreckungsrecht einzubringen gewesen.

Pflichtbeiträge zu Versorgungseinrichtungen und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen zur Krankenversorgung, Altersversorgung, Invaliditätsversorgung und Hinterbliebenenversorgung sind nur insoweit Betriebsausgaben oder Werbungskosten, als der Abgabepflichtige zur Leistung (dem Grunde und der Höhe nach) gesetzlich verpflichtet ist. Hiezu genügt es, wenn die Beiträge dem Abgabepflichtigen aufgrund eines Beschlusses eines zuständigen Kammerorganes zwingend zur Entrichtung auferlegt sind (vgl. VwGH 21. 7. 1998, 94/14/0093).

Da Pflichtbeiträge Betriebsausgaben darstellen, waren diese von der Mutter bei der Veranlagung gemäß § 39 EStG 1988 geltend zu machen. § 62 EStG 1988 sieht eine Berücksichtigung von Betriebsausgaben des Empfängers durch die Bezüge auszahlende Stelle nicht vor.

Ob die Beiträge bei der Mutter in der Vergangenheit steuerlich berücksichtigt worden sind, ist für die Beurteilung als Pflichtbeitrag nicht maßgebend (vgl. VwGH 18. 9. 2013, 2009/13/0189).

Da eine Erlebensleistung im Fall der Mutter nicht in Betracht kam, stellt sich - anders als im Fall BFG 31.10.2019, RV/7105704/2019 - die Frage einer Widmung nach § 12 Abs. 6 Beitragsordnung nicht.

Pflichtbeiträge an eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung einer Kammer sind von Beiträgen an eine private Versicherung zu unterscheiden, sie sind auch steuerrechtlich unterschiedlich zu behandeln (vgl. VwGH 1. 7. 2003, 97/13/0230).

Vorliegen von Pflichtbeiträgen bei Einmalzahlungen irrelevant

Die Frage, ob die Beiträge der Mutter Pflichtbeiträge waren, stellt sich freilich nur dann, wenn davon die Steuerpflicht einer auf diesen Beiträgen beruhenden Leistung abhängt.

Sind bestimmte Pensionen oder Teile von Pensionen nicht zur Gänze steuerpflichtiges Einkommen, kann es darauf ankommen, ob diese mit freiwilligen Beiträgen oder mit Pflichtbeiträgen finanziert wurden. Dies ergibt sich aus der Entscheidung des Gesetzgebers, bestimmte Pensionsleistungen ganz oder teilweise steuerfrei zu stellen (vgl. VwGH 23. 10. 1997, 96/15/0234).

Daher nimmt § 22 Z 4 EStG 1988 Pensionen, die in § 25 EStG 1988 geregelt sind, von der Steuerpflicht als selbständige Einkünfte aus.

Bei allen anderen Bezügen und Vorteilen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ist dies aber nicht der Fall.

Diese Vorteile sind jedenfalls nach § 22 Z 4 EStG 1988 steuerpflichtig.

Das Gesetz kennt in Bezug auf Einmalleistungen von Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen nicht das Erfordernis, dass diese auf Pflichtbeiträgen beruhen; es sieht auch keine gänzliche oder teilweise Steuerfreistellung von Einmalleistungen vor.

Beiträge waren bei der Mutter steuerlich abzugsfähig

Die zur Erlangung dieser Vorteile geleisteten Pflichtbeiträge waren –auch wenn dies für die Steuerpflicht beim Sohn nicht von Bedeutung ist - bei der Mutter als Betriebsausgaben (da die Beiträge zur Erzielung - wenn auch durch einen Dritten - steuerpflichtiger Einkünfte aus selbständiger Arbeit dienten) abzugsfähig.

Die steuerliche Berücksichtigung von zu steuerpflichtigen Einnahmen führenden Ausgaben ergibt sich aus dem Sachlichkeitsgebot (vgl. VfGH 30. 6. 1984, G-101/84; VwGH 20. 4. 2006, 2004/15/0038).

Dies muss auch in dem hier gegebenen besonderen Fall gelten, dass Einnahmen bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern sind, der aber keine Gelegenheit dazu hatte, die damit verbundenen Ausgaben selbst steuerlich abzusetzen.

Der Empfänger ist diesfalls als Einzelrechtsnachfolger in Bezug auf die mit den Beiträgen verbundenen Leistungen i. S. d. § 32 EStG 1988 anzusehen.

Kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut bei der Mutter

Der Ausweis einer Forderung und damit eines aktivierungsfähigen Wirtschaftsgutes im Betriebsvermögen setzt voraus, dass eine Forderung bereits entstanden ist. Bestand im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe gegenüber der Unterstützungseinrichtung noch keine Forderung, durfte diese auch nicht als aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen ausgewiesen werden (vgl. VwGH 27. 7. 1999, 94/14/0053 zu "Beisteuer" der Unterstützungseinrichtung der österreichischen Notariatskammer). Der erst bei Eintritt der in den standesrechtlichen Vorschriften genannten Voraussetzungen (insbesondere Tod des Mitglieds) entstehende Anspruch auf Bestattungskostenbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung war daher nicht - auch nicht teilweise - im Rahmen der Übergangs- oder der Aufgabegewinnermittlung der Mutter zu erfassen.

Diesbezüglich ist auch auf die oben auszugsweise wiedergegebenen Erkenntnisse BFG 4. 7. 2019, RV/7103458/2019; BFG 26. 9. 2019, RV/7103018/2019; BFG 31.10.2019, RV/7105704/2019; BFG 13. 1. 2020, RV/7101275/2019 und insbesondere BFG 28. 1. 2020, RV/5101565/2019 sowie auf das Erkenntnis VwGH 9. 6. 2020, Ra 2019/13/0113 zu verweisen.

Ärzttekammer ist kein Versicherungsunternehmen

Der Vergleich der Leistungen der Ärztekammer mit jenen von Versicherungsunternehmen geht ins Leere.

Vorab ist festzuhalten, dass die Ärztekammer kein Versicherungsunternehmen i. S. d. § 5 VAG 2016 ist, sie verfügt auch über keine entsprechende Konzession.

Dass Leistungen der Ärztekammer von dieser über eine Versicherung abgesichert werden, macht die Ärztekammer nicht zu einem Versicherungsunternehmen.

Versichert etwa ein Arbeitgeber bestimmte Lohnansprüche seiner Arbeitnehmer, bleibt die versicherungsfinanzierte Lohnauszahlung weiter (je nach Fallkonstellation steuerpflichtiger, steuerbegünstigter oder steuerfreier) Arbeitslohn und stellt für den Arbeitnehmer keine Versicherungsleistung dar.

Die Mutter hat sich dafür entschieden, nach ihrer Pensionierung der Ärztekammer freiwillig anzugehören. Der freiwillige Beitritt zu einer Körperschaft öffentlichen Rechts ändert jedoch auf die Dauer der Zugehörigkeit zu dieser nichts daran, dass die Beiträge zu dieser verpflichtend zu leisten sind. Es kommt nicht darauf an, ob es sich - wie der Bf formuliert - um eine "Zwangsgliedschaft" handelt. Die Beiträge zur Finanzierung der Hinterbliebenenversorgung wurden nicht freiwillig geleistet, sondern war deren verpflichtende Zahlung Folge der (ab der Pensionierung freiwilligen) Zugehörigkeit zur Ärztekammer.

Die Mutter hätte "die freiwillige außerordentliche Kammerzugehörigkeit im Zeitraum 1.4.1994 bis zu ihrem Tod auch wieder zurücklegen" können. Sie hat dies aber nicht getan, zumal damit ein Leistungsverlust verbunden gewesen wäre.

Es wäre der Mutter freigestanden, anstelle des Beitritts zur Ärztekammer und zum Wohlfahrtsfonds eine private Versicherung abzuschließen. Die Mutter hat sich aber anders entschieden. Eine analoge Anwendung der steuerlichen Regelungen für Prämien an und Auszahlungen durch eine private Ablebensversicherung kommt schon zufolge der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung in § 22 Z 4 EStG 1988 nicht in Betracht.

Die Mutter hätte im Fall einer privaten Versicherung die an diese zu leistenden Beiträge freilich nicht als Betriebsausgaben steuerlich abziehen können.

Die Wortwahl "persönlicher Ablebensversicherungsanspruch" in § 38 Abs. 1 Satzung WFF ist ebenso wie das "freiwillig Verpflichten" irreführend. Gemeint ist offenbar, dass ein Teil ("direkt aus dem Fonds") der Unterstützungsleistung aus dem allgemeinen Fondsvermögen, das aus allen Beiträgen gespeist wird, herrührt, während ein anderer Teil auf den gesondert hierfür zu leistenden Beiträgen beruht.

Auch hier ist wiederum auf BFG 28. 1. 2020, RV/5101565/2019 zu verweisen.

Keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheids

Aus all dem ergibt sich, dass der angefochtene Bescheid nicht mit Rechtswidrigkeit (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG) behaftet ist, die gegen diesen gerichtete Beschwerde ist daher gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Zulassung der Revision

Eine Revision ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn ein Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss nicht 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG kommt einer Rechtsfrage unter anderem dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (vgl. für viele VwGH 11. 10. 2018, Ra 2018/16/0154; VwGH 13. 9. 2016, Ra 2016/16/0077; VwGH 17. 9. 2014, Ra 2014/04/0023; VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009; VwGH 14. 8. 2014, Ra 2014/01/0101; VwGH 24. 4. 2014, Ra 2014/01/0010; VwGH 24. 6. 2014, Ra 2014/05/0004; VwGH 19. 12. 2017, Ra 2017/18/0260). Eine einzelfallbezogene Beurteilung ist somit im Allgemeinen nicht revisibel, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde (vgl. VwGH 27. 10. 2014, Ra 2014/04/0022 oder VwGH 25. 4. 2014, Ro 2014/21/0033).

Der bloße Umstand, dass eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu einem (der Entscheidung des Verwaltungsgerichts zu Grunde liegenden) vergleichbaren Sachverhalt (zu einer bestimmten Rechtsnorm) fehlt, begründet noch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, soweit das Verwaltungsgericht dabei von den Leitlinien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (vgl. VwGH 1. 9. 2014, Ro 2014/03/0074 oder VwGH 28. 11. 2014, Ra 2014/01/0094). Genügte nämlich für die Zulässigkeit einer Revision bereits das

Fehlen höchstgerichtlicher Entscheidung zu einem vergleichbaren Sachverhalt, wäre der Verwaltungsgerichtshof in vielen Fällen zur Entscheidung berufen, obgleich in Wahrheit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, sondern nur die Einzelfallgerechtigkeit berührende Wertungsfragen aufgeworfen werden (vgl. VwGH 23. 9. 2014, Ro 2014/01/0033 unter Hinweis auf die ständige Judikatur des Obersten Gerichtshofes zu § 502 ZPO, etwa OGH 28. 3. 2007, 6 Ob 68/07d; OGH 5. 8. 2009, 6 Ob 148/09x oder OGH 6. 6. 2013, 5 Ob 97/13w).

Das Bundesfinanzgericht folgt zwar der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 22 Z 4 EStG 1988.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich jedoch, soweit ersichtlich, bisher nicht ausdrücklich mit der Frage zu befassen, ob Zahlungen einer Ärztekammer an Hinterbliebene einer Ärztin oder eines Arztes, die oder der als aus der Ärzteliste gestrichenes freiwilliges außerordentliches Mitglied einer Ärztekammer weiter an diese Beiträge geleistet hat, steuerfrei zu belassen sind, weil die geleisteten Beiträge auf diesen freiwilligen Beitritt zur Ärztekammer zurückzuführen sind.

Die Revision ist daher zuzulassen.

Bemerkt wird, dass der Verwaltungsgerichtshof an die Nichtzulassungsentscheidung nicht gebunden ist.

Wien, am 25. September 2020