

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 7. August 2017 gegen den Bescheid des Lilienfeld St. Pölten, datiert vom 12. Juli 2017 betreffend Einkommensteuer 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Der am 5. Dezember 2016 verfassten Einkommensteuererklärung der Beschwerdeführerin waren mehrere Schreiben beigelegt, aus welchen hervorgeht, dass der Ehegatte der Beschwerdeführerin am TT. November 2014 verstorben und die Beschwerdeführerin entsprechend des Einantwortungsbeschlusses vom 14. Oktober 2015 gemeinsam mit ihren beiden Töchtern zu jeweils einem Drittel als Erben eingesetzt worden sei. Aufgrund der Zustimmungserklärung der zuständigen Gebietskrankenkasse entsprechend des Gesamtvertrages mit dieser sei der Witwe erlaubt worden, die (***1***-) Praxis ihres Ehemanns bis zum 31. März 2015 beziehungsweise später bis zum 30. Juni 2015 fortzuführen. Der damit beabsichtigte Versuch, die Praxis an einen Nachfolger weiterzugeben, sei jedoch gescheitert und die Ordination endgültig geschlossen worden.

Am 20. Juni 2017 teilte die Beschwerdeführerin dem Finanzamt mit Telefax noch mit, dass der Erlös von € 2.000,00 für den Verkauf der Ordinationsstühle in der Buchhaltung (wohl jener der Praxis) nicht angeführt worden sei, da dieses Geschäft erst vom Verlassenschaftsgericht habe genehmigt werden müssen. Dies habe auch ihre Töchter als Miterben betroffen.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2015 durch das Finanzamt erfolgte prinzipiell erklärungsgemäß (ohne den Erlös aus dem Verkauf der Ordinationsstühle), doch wurden entgegen der von der Beschwerdeführerin am 6. Dezember 2016 abgegebenen Einkommensteuererklärung 2015 vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2015 datiert vom 12. Juli 2017 zwar negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € -16.086,37 angesetzt, aber € 2.693,10 aus einer Beteiligung des verstorbenen Ehegatten der Beschwerdeführerin den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet.

Gegen diesen Bescheid wandte sich die Beschwerdeführerin mit Beschwerde vom 7. August 2017, in welchem Sie begehrte, den zuletzt genannten Betrag unberücksichtigt zu lassen, da dies steuerliche Einnahmen ihres verstorbenen Ehemanns gewesen seien. Die Beschwerdeführerin sei nicht Alleinerbin nach ihrem Ehemann, sondern seien auch die Töchter (zu einem Drittel) Erben und hätten bloß die Beschwerdeführerin ermächtigt, sie in allen Angelegenheiten betreffend die Verlassenschaft zu vertreten. Es sei der Beschwerdeführerin nicht bekannt, dass steuerliche Vor- beziehungsweise Nachteile auf die Erben übergehen würden. Ihr verstorbener Ehemann habe noch Verlustvorträge von einigen € 100.000,00 gehabt. Es wäre schön, wenn die Beschwerdeführerin diese mit ihrer Lohnsteuer gegenverrechnen könnte. Auch sei ihr Kirchenbeitrag in Höhe von € 100,00 unberücksichtigt geblieben.

Am 14. August 2017 ergänzte die Beschwerdeführerin ihr Vorbringen insofern, als sie darlegte, dass € 5.886,00 an Einnahmen (ihres verstorbenen Ehegatten) nicht im Zusammenhang mit den selbstständigen Einkünften gestanden seien, da diese von der Versicherung für den Krankenstand ihres verstorbenen Ehegatten geleistet worden wären.

In einem weiteren persönlich überreichten Schreiben datiert vom 23. Februar 2018 begehrte die Beschwerdeführerin € 4.959,44 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Sie sei als Geschäftsführerin der ***9*** **2*** GmbH zur Haftung für Steuerschulden dieser GmbH herangezogen und dies von ihrer Pension gepfändet worden, obwohl sie niemals dort angestellt worden oder sonstwie bezahlt worden sei.

Dieses Vorbringen ergänzte die Beschwerdeführerin am 5. Juni 2018 insoweit, als sie mit Telefax erklärte, es seien im Jahr 2015 € 6.970,06 von der Pensionsversicherungsanstalt einbehalten und im Rahmen eines Vergleiches im Jahr 2017 von ihr insgesamt € 15.499,13 bezahlt worden.

In der mit 20. September 2018 datierten Beschwerdeentscheidung änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 insoweit ab, als der Verlust bei der Tätigkeit als selbstständiger Arbeit auf € -21.972,37 erhöht wurde, keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt wurden und ein Kirchenbeitrag i.H.v. € 100,00 ansonsten aber keine Sonderausgaben (abgesehen vom Pauschbetrag) oder außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt wurden.

Dies wurde damit begründet, dass der Versicherungsersatz von € 5.886,00 bei den Einnahmen aus selbstständiger Arbeit ausgeschieden worden sei. Gleiches gelte für die Einkünfte aus der Beteiligung Steuernummer ***3*** i.H.v. € 2.693,10. Die Kirchensteuer i.H.v. € 100,00 sei als Sonderausgaben angesetzt worden. Insoweit sei dem Beschwerdebegehren (teilweise) stattgegeben worden.

Zur Inanspruchnahme als haftende Geschäftsführerin der ***9*** ***2*** GmbH und zum Verlustvortrag ihres verstorbenen Ehegatten führte das Finanzamt folgendes aus:

„Das Eingehen von Bürgschaften aufgrund der Gesellschafterstellung sowie die Begründung gesetzlicher Organhaftungen durch Ausübung einer Geschäftsführerfunktion sind typische Bestandteile eines Unternehmerwagnisses. Belastungen der Geschäftsorgane aus der Verwirklichung dieser Risiken, erfüllen nicht den Tatbestand des § 34 EStG 1988, weil Sie diese Organfunktion aus freien Stücken übernommen haben und es nicht der Systematik und dem Zweck der außergewöhnlichen Belastung entspricht, wirtschaftliche Misserfolge durch Ermäßigung der Einkommensteuer auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Zur gesetzlichen Haftung des Vertreters für Abgaben der Gesellschaft (§ 9 BAO) ist überdies anzumerken, dass es in der Dispositionsfreiheit des Geschäftsführers liegt, die Geschäfte der Gesellschaft so zu führen, dass nicht durch eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ein Abgabenausfall eintritt. Mit Wirksamkeit des Haftungsbescheides für Abgabenschulden der Gesellschaft wird der Geschäftsführer zum Gesamtschuldner dieser Abgaben. Die Bezahlung von Abgaben durch einen Abgabenschuldner erfüllt jedoch nicht das Merkmal der Außergewöhnlichkeit (VwGH, 25.10.1989, 86/13/0089).

Der Verlustvortrag ist ein persönliches Recht, d.h. persönlich vortragsberechtigt ist die Person, die den Verlust erlitten hat (VwGH, 4.6.1986, 84/13/0251). Da dies bei den Verlusten des verstorbenen Ehegatten der Beschwerdeführerin nicht zutrifft, ist ein Verlustvortrag nicht möglich.“

Am 19. Oktober 2018 langte beim Finanzamt der mit 18. Oktober datierte Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, welcher wiederum als Beschwerde bezeichnete wurde, ein.

Darin brachte die Beschwerdeführerin vor, dass sie die erste Pensionsabrechnung nach ihrem verstorbenen Ehemann für drei Monate rückwirkend im Februar 2015 erhalten habe. Darin sei

auch die Pension für den Dezember 2014 enthalten gewesen. Sie sei der Ansicht, dass dies bei der Einkommensteuer 2014 und nicht bei der Einkommensteuer 2015 zu berücksichtigen sei.

Weiter brachte die Beschwerdeführerin vor, dass sie mit der Art der Abrechnung ihrer (Witwen-) Pensionsansprüche nach ihrem verstorbenen Ehegatten nicht einverstanden sei und ursprünglich auf die Richtigkeit der Berechnungen durch die Kammer vertraut habe. Erst Ende Januar 2017 sei ihr aufgefallen, dass die Pension um € 500,00 gesunken sei, weswegen sie sich näher mit dem Lohnzettel und der Art der Berechnung durch die Ärztekammer auseinandergesetzt habe.

Im Übrigen sei sie mit der Art der Berechnung der Lohnsteuer durch die Ärztekammern keinesfalls einverstanden und wolle auch keinen Pensionssicherungsbeitrag bezahlen.

Das Finanzamt teilte mit Schreiben datiert vom 18. Februar 2019 der Beschwerdeführerin mit, dass sie im Jahr 2015 aus dem Wohlfahrtsfond der Ärztekammer € 4.000,00 an Bestattungsbeihilfe und € 6.531,92 an Ablebensversicherung erhalten habe, welche gemäß § 22 Z 4 i.V.m. § 32 Z 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger zu versteuern seien. Diese würden der Vorlage der Akten an das Bundesfinanzgericht zugrunde gelegt werden. Hinsichtlich der Rückforderungen der Ärztekammer bei der Alterspension im Jahr 2017 ersuchte das Finanzamt um nähere Auskünfte.

In der am 7. März 2019 persönlich überreichten mit 28. Februar datierten Antwort entschuldigte sich die Beschwerdeführerin dafür, von der Steuerpflicht der € 4.000,00 Bestattungsbeihilfe nichts gewusst zu haben. Auch habe sie bisher die Begräbniskosten nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Diese hätten für die Bestattung an sich € 5.447,80, die Parte € 303,00, den Blumenschmuck € 959,95 und die Bewirtungskosten € 1.944,70 ausgemacht. Abzüglich der € 4.000,00 vom Wohlfahrtsfond der Ärztekammer seien dies in Summe € 4.655,45 (€ 8.655,45 - € 4.000,00). Zusätzlich seien noch € 7.290,00 für den Grabstein angefallen.

Die € 6.531,92 an Hinterbliebenenunterstützung der Ärztekammer sei ein persönlicher Ablebensanspruch und eine Versicherungsleistung. Diesen Betrag habe sie mit ihren ebenso erbberechtigten Töchtern geteilt.

Danach führte die Beschwerdeführerin zu der ihrer Ansicht nach falschen Berechnung der Witwenpension durch die Ärztekammer aus und verfasste selbst Lohnzettel, wie sie ihrer Meinung nach richtig hätten erstellt hätten werden sollen.

Eine zweite Stellungnahme zur Korrektur der Witwenpensionszahlungen der Ärztekammer erstellte die Beschwerdeführerin am 22. Juli 2019 und überreichte diese am Tag darauf dem Finanzamt persönlich.

Darin bedankte sich die Beschwerdeführerin für das geführte Telefongespräch und übergab acht Beilagen (Urteil, Klage gegen Ärztekammer, Berufung der Beschwerdeführerin, Berufung der Ärztekammer, Berufungsbeantwortung der Beschwerdeführerin, Berufungsbeantwortung der beklagten Partei, Bescheid der Ärztekammer 5. August 2015, Pensionsabrechnung der Ärztekammer 2015, Lohnkonto Ärztekammer 2015, Pensionsabrechnungen Ärztekammer Februar, März, Juni 2015 sowie Pensionsabrechnungen Ärztekammer Jänner bis Juni 2019) und wiederholte ihr Vorbringen insoweit, als dass das die Abrechnungen der Ärztekammer zum Teil rückwirkend und nicht nachvollziehbar und dem Gesetz widersprechend seien. Bei richtiger ursprünglicher Abrechnung für das Jahr 2014 wären spätere Fehler leichter aufgefallen. Der Pensionssicherungsbeitrag sei zu Unrecht errechnet worden und würde ihre Pension bis zum Lebensende rechtswidrig kürzen. Für irrtümlich bezahlte Alterspension habe sie für 18 Monate Lohnsteuer bezahlt. Dies sei beim Jahreslohnzettel und der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Die Abzüge aufgrund der ursprünglich zu hoch bezahlten Pension hätten 2017 € 2.334,10, 2018 € 3.200,00 und 2019 von Januar bis Juni bereits € 3.000,00 betragen.

Aus dem Aktenvermerk vom 2. September 2019 über ein Telefongespräch mit dem Finanzamt, geht hervor, dass die Beschwerdeführerin aufgefordert wurde, das Inventar der Verlassenschaft nach ihrem Ehemann vollständig vorzulegen. Die Beschwerdeführerin wurde gefragt, ob hinsichtlich der Ordination ein Erbteilungsübereinkommen zwischen ihr und ihren Töchtern bestanden habe, weil aus den Unterlagen hervorgehe, dass die Ordination von der Beschwerdeführerin geführt worden und auch alles von ihr bezahlt worden sei. Die Beschwerdeführerin gab auch an, dass ein junger Arzt an der Ordination interessiert gewesen sei, aber ihm zwei Tage vor der Unterzeichnung des Vertrages von einem Steuerberater abgeraten worden sei, die Ordination zu erwerben. Der Vertreter des Finanzamts teilte die Beschwerdeführerin mit, dass das Einbehalten der Überbezüge durch die Ärztekammer ab dem Jahr 2017 dort steuerlich berücksichtigt werden würde.

Am 7. August 2019 fand beim Finanzamt eine Besprechung der Beschwerdeführerin mit dem zuständigen Sachbearbeiter statt. Im darüber erstellten Aktenvermerk wurde festgehalten, dass die Beschwerdeführerin das angeforderte Inventar nur teilweise zu Besprechung mitgebracht habe, dieses aber später vollständig vorliegen wolle. Die Beschwerdeführerin wurde darüber aufgeklärt, dass nach Ansicht des Finanzamtes sowohl die Bestattungshilfe als auch der Hinterbliebenenunterstützung der Einkommensteuer unterliegen würden. Dazu teilte die Beschwerdeführerin mit, dass die Kosten für das Begräbnis und den Grabstein höher als die Bestattungsbeihilfe gewesen seien und sie es bisher verabsäumt habe, diese Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen geltend zu machen. Sie habe die Hinterbliebenenunterstützung, wie im Ärztegesetz vorgesehen, zwischen sich und ihren Töchtern aufgeteilt. Der Sachbearbeiter des Finanzamtes habe der Beschwerdeführerin den § 104 Ärztegesetz und den § 38 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer vorgelegt und erläutert, dass darin die Reihenfolge der Anspruchsberechtigten festgelegt sei und dass nach Ansicht des Finanzamtes nur ihr als Witwe Hinterbliebenenunterstützung zugestanden

sei. Dementsprechend sei auch im Bescheid der Ärztekammer die Unterstützung nur der Beschwerdeführerin als Witwe zugesprochen worden.

Die Beschwerdeführerin habe ich den Hinblick auf die Pensionssicherungsbeiträge vorgebracht, dass sie diese niemals freiwillig bezahlen würde und dies auch keine Werbungskosten seien, da diese im Gesetz nicht genannt würden. Nach genauer Schilderung des Verfahrensablaufes zwischen der Beschwerdeführerin und der Ärztekammer erklärte die Beschwerdeführerin, dass die Ärztekammer nicht berechtigt sei, die Pensionssicherungsbeiträge vom bescheidmäßig festgesetzten Bruttobetrag der monatlichen Pension abzuziehen. Die von der Ärztekammer einbehaltenen Beträge für ursprünglich zu viel bezahlte Pension seien aus der Sicht der Beschwerdeführerin keine Werbungskosten. Der Sachbearbeiter des Finanzamtes bestätigte aber, dass die von der Ärztekammer einbehaltenen Beträge steuerlich berücksichtigt würden.

Hinsichtlich des während der Abwicklung der Zahnarztpraxis entstandenen von Jänner bis Juni 2015 entstandenen Verlustes verneinte die Beschwerdeführerin, dass es ein Erbteilungsübereinkommen mit ihren beiden Töchtern gebe. Sie habe die Ordination weitergeführt und ihr stehe daher der Verlust zu. Der Sachbearbeiter des Finanzamtes hielt der Beschwerdeführerin vor, dass der Gesamtvertrag der zuständigen Krankenkasse in § 33 Abs. 2 vorsehe, dass von der Witwe eines Vertragsarztes im Einvernehmen mit dem Vertragsparteien die Praxis für den bestimmte Zeit durch einen betrauten Arzt für Rechnung der Erben möglich ist. Aus Sicht des Finanzamtes bedeutet dies, dass die Weiterführung und Abwicklung der Praxis bis zum 30. Juni 2015 allen drei Erben zuzurechnen sei.

Am 20. August 2019 brachte die Beschwerdeführerin ein ergänzendes Schreiben ein, welches als Beilage unter anderem die Inventarliste der Ordination, die Ausschreibung der Ordination an allfällige Interessenten, eine Materialliste, eine Aufstellung der Instrumente und zwei weitere Schreiben zum Wert der Ordination enthielt. Jene Teile des Inventars, welche nicht Ende August 2014 (wohl 2015) entsorgt worden seien, befänden sich in einem Container, welcher bis zu diesem Zeitpunkt nicht habe verkauft werden können. Das Röntgengerät sei inzwischen im April 2018 ordnungsgemäß entsorgt worden.

Ihr Neffe (welcher den Witwenfortbetrieb durchgeführt hätte) sei zur Übernahme der Kassenverträge nicht geeignet gewesen, da er eben erst die Facharztausbildung abgeschlossen gehabt habe und sei deshalb zum entsprechenden Hearing nicht geladen worden (Punktesystem).

Die Hinterbliebenenunterstützung habe sie (wie schon vorgebracht) mit ihren Töchtern geteilt.

Am 18. Februar 2019 ersuchte das Finanzamt die Beschwerdeführerin in Hinblick auf ihren Vorlageantrag um Ergänzung ihres Vorbringens. In Hinblick auf die Bestattungsbeihilfe in Höhe von € 4.000,00 und € 6.531,92 an Ablebensversicherung wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert zur beabsichtigten Besteuerung nach § 22 Z 4 EStG 1988

(Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) in Verbindung mit § 32 Z 2 EStG 1988 Stellung zu nehmen und allfälligen Schriftverkehr vorzulegen. Des Weiteren ersuchte das Finanzamt um Auskünfte in Hinblick auf die Rückforderung der Ärztekammer im Bezug auf so hoch ausbezahlte Altersversorgung im Jahr 2017.

Darauf antwortete die Beschwerdeführerin mit am 7. März 2019 persönlich überreichtem Schreiben, dass ihr nicht bewusst gewesen sei, dass die mit Bescheid datiert vom 18. März 2015 zugestandener Bestattungsbeihilfe des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer der Besteuerung nach § 22 Z 4 EStG 1988 in Verbindung mit § 32 Z 2 EStG 1988 unterliege. Sie habe jedoch (wie oben erwähnt) € 15.945,42 an Bestattungskosten getragen. Nach § 104 Abs. 3 Ärztegesetz sei an Witwen und andere gesetzliche Erben, wie ihren Töchtern die Hinterbliebenenunterstützung zur ungeteilten Hand auszubezahlen, weswegen die Beschwerdeführerin diese mit ihren Töchtern geteilt habe.

Die Beschwerdeführerin könne die Argumentation des Finanzamtes nicht nachvollziehen dass die Rückzahlungen an die Ärztekammer im Jahr 2017 dort als Werbungskosten berücksichtigt würden. 2015 sei die Lohnsteuer von der Ärztekammer auf mehrfache Weise falsch und gesetzwidrig berechnet worden. Dabei habe die Ärztekammer eine Finanzordnungswidrigkeit unter anderem durch begangen, dass eine Abrechnung rückwirkend für drei Monate mit fünf Aktivposten und 13 Abzügen verfasst worden sei. Wäre diese Abrechnung korrekt erfolgt, hätte die spätere überhöhte Pensionsleistungen auffallen können.

Die Ärztekammer habe auch rechtswidrig einen Pensionssicherungsbeitrag berücksichtigt, welche ihre gerechtfertigten Pensionsbezüge fälschlich bis zum Lebensende kürzen würde.

Die Beschwerdeführerin verfasste entsprechend dieser Argumentation neue Jahreslohnzettel für sich selbst für die Jahre 2015 bis 2017.

Dem Schreiben beigelegt waren 32 Beilagen und zwar der Bescheid des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer datiert vom 18. März 2015 über die Gewährung einer Bestattungsbeihilfe in Höhe von € 4.000,00, die Rechnung über die Bestattung des Ehegatten der Beschwerdeführerin vom 6. Dezember 2014, die Rechnung über den Barkauf der Parten vom 27. November 2014, die Rechnung über den Blumenschmuck beim Begräbnis vom 10. Dezember 2014, die Barrechnung über die Kosten der Zehrung vom 6. Dezember 2014, die Rechnung für das Erstellen der Grabanlage vom 2. September 2015, der Bescheid des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsamtes der Ärztekammer datiert vom 18. März 2015 über das Gewähren einer Hinterbliebenenunterstützung, die Pensionsabrechnungen der Ärztekammer für die Beschwerdeführerin zu den Zeiträumen Januar 2019 und Februar 2019 sowie Februar 2015, der Jahreslohnzettel der Ärztekammer 2015, das Lohnkonto 2015 für die Beschwerdeführerin bei der Ärztekammer, die händisch ausgefüllte Jahreslohnzettel 2014 und 2015, das Jahreslohnkonto 2016 für die Beschwerdeführerin bei der Ärztekammer, der Jahreslohnzettel der Ärztekammer 2016, der

händisch ausgefüllte Jahreslohnzettel 2016, die monatsweisen Pensionsabrechnungen der Ärztekammer für Jänner bis Dezember 2017, der Jahreslohnzettel der Ärztekammer 2017, der händisch ausgefüllte Jahreslohnzettel 2017 und ein Auszug über die von der Ärztekammer eingegangenen Gutschriften 2017 auf dem Bankkonto der Beschwerdeführerin.

Vom Finanzamt wurde Bundesfinanzgericht noch vorgelegt: die Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer in der Fassung vom 1. Januar 2014, ein Auszug aus dem Rechtsinformationssystem zu § 104 Ärztegesetz 1998 in der Fassung vom 1. Januar 2010, der Gesamtvertrag zwischen der Ärztekammer und dem Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger, das Protokoll vom 21. August 2015 über die Tagsatzung zur Beendigung der Verlassenschaftsabhandlung zum verstorbenen Ehegatten der Beschwerdeführerin, der Einantwortungsbeschluss vom 14. Oktober 2015, die Einkommensteuererklärung der Beschwerdeführerin für das Jahr 2015, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zum Witwen Fortbetrieb 2015, die Erläuterung zu diesem Abgabenerklärungen, die Erlaubnis zur Fortführung der Zahnarztpraxis des verstorbenen Ehegatten als Witwenfortbetrieb vom 2. Dezember 2014, die Verlängerung dieser Erlaubnis bis zum 30. Juni 2015 vom 22. September 2014, das Schreiben der Beschwerdeführerin an das Finanzamt 20. Juni 2017, in welchem sie angibt, für den Verkauf der Ordinationsstühle € 2.000,00 erhalten zu haben, welche in der Buchhaltung nicht angeführt worden seien, weil dieser Vorgang erst mit der Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens im Oktober 2015 vom Gericht genehmigt worden sei, die Mitteilung vom 4. August 2015, dass die Praxiseinrichtung mit € 0,00 zu bewerten sei, da die Fortführung der Praxis gescheitert und die vorhandenen Geräte nur schwer verkäuflich seien, der Kaufvertrag vom 30. Juni 2015 über die oben erwähnten Ordinationsstühle, das Schreiben der Beschwerdeführerin vom 16. Mai 2018, in welchem sie darüber informiert, dass sie als Geschäftsführerin der ***g*** **2*** GmbH zur Haftung für Steuerschulden herangezogen worden sei, obwohl sie nie bei der ***g*** angestellt gewesen sei und auch keine anderen Bezüge erhalten habe, weswegen sie um das Berücksichtigen von € 6.079,06 2016 und € 15.499,13 2017 als Sonderausgaben beantrage, ein Schreiben der Beschwerdeführerin an die Leitung der Finanzprokuratur, in welchem die Beschwerdeführerin um rechtliche Klärung der steuerlichen Korrektheit der Vorgangsweise der Ärztekammer ersuchte und eine am 30. Januar 2019 erstellte Lohnzettelauskunft aus der Datenbank der Finanzverwaltung für das Jahr 2015.

Am 20. August 2019 verfasste und überreichte die Beschwerdeführerin eine weitere Stellungnahme und übermittelte darin die Inventarliste des Witwenfortbetriebes vom 21. Januar 2015, die Ausschreibung der Ordination zur Übernahme an allfällige Interessenten, die Materialliste zum 30. April 2015, ein von einem Steuerberater erstelltes Schreiben vom 4. August 2015, in welchem der Wert der Ordinationseinrichtung aufgrund der fehlenden Möglichkeit die Praxis weiterzuführen mit € 0,00 festgesetzt wurde und das Schreiben vom 10. August 2015 eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen, dass die von der Beschwerdeführerin nach Ungarn verkauften Zahnarztstühle über 30 Jahre alt

gewesen seien. In Ungarn seien derartige Stühle noch in Verwendung und würden Ersatzteile benötigt. Für die Kosten für die Entsorgung der restlichen Ordinationseinrichtung, nämlich beschädigte, zerlegte Stühle und Einrichtungsgegenstände würden Aufwendungen in etwa in gleicher Höhe (€ 2.000,00) entstehen, weswegen kein Verlassenschaftserlös gegeben sei. Zuletzt war dem Schreiben noch der Schriftverkehr der Beschwerdeführerin im Jahr 2018 über die Entsorgung des Röntgengerätes beigelegt.

Im am 26. August 2019 erstellten Bericht über die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragte das Finanzamt der Beschwerde teilweise stattzugeben und nahm dabei zu folgenden Punkten Stellung:

1. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Antrag auf Abweisung der Beschwerde)

Die Pension für den Monat Dezember sei erst im Februar 2015 ausbezahlt worden und der Zufluss sei daher erst im Jahr 2015 erfolgt. Damit sei er zu Recht im Lohnzettel 2015 erfasst worden.

Es sei nicht von Bedeutung, ob die Pensionssicherungsbeiträge von der die Pension auszahlenden Stelle zu Recht oder zu Unrecht einbehalten worden seien. Diese Beträge seien daher der Beschwerdeführerin jedenfalls nicht ausbezahlt worden und daher im Ergebnis die Berechnung der Lohnsteuer betragsmäßig richtig.

2. Hinterbliebenenunterstützung (Antrag auf Abweisung der Beschwerde)

§ 104 Abs. 1 Ärztegesetz räume die Möglichkeit ein, dass die Satzung des Wohlfahrtsfonds bei Tod eines Kammerangehörigen eine Bestattungsbeihilfe und eine Hinterbliebenenunterstützung vorsehen könne. Gemäß § 104 Abs. 3 Ärztegesetz hätten auf die Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung „*nacheinander*“ Anspruch: die Witwe (der Witwer) oder eingetragene Partner die Waisen und sonstige gesetzliche Erben. Seien mehrere Anspruchsberechtigte gemäß A§ 104 Abs. 3 Z 2 oder 3 Ärztegesetz vorhanden, sei diesen die Leistung nach § 104 Abs. 4 Ärztegesetz zur ungeteilten Hand auszubezahlen. Dementsprechend sehe der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer auf Antrag die Auszahlung einer Hinterbliebenenunterstützung an die in § 38 Abs. 7 der Satzung genannten Personen in der „*dort festgelegten Reihenfolge*“, nämlich an die Witwe (den Witwer) oder den hinterbliebene eingetragenen Partner, die Waisen, die sonstigen gesetzlichen Erben vor. Seien mehrere Waisen vorhanden, seien diesen die Hinterbliebenenunterstützung zur ungeteilten Hand auszubezahlen, sobald der Leistungsempfänger von den Anspruchsberechtigten namhaft gemacht werde (§ 33 Abs. 8 der Satzung).

Der Beschwerdeführerin sei mit Bescheid des Wohlfahrtsfonds der vom 18. März 2015 eine Hinterbliebenenunterstützung zugesprochen worden, welche nach Ansicht des Finanzamtes nur der Beschwerdeführerin als Witwe zugestanden sei. Dies sei aus den Worten „*nacheinander*“ und „*in nachstehender Reihenfolge*“ erkenntlich. Eine Auszahlung zur

ungeteilten Hand an, sei nur dann vorgesehen, wenn mehrere Anspruchsberechtigte (gleichzeitig) gemäß § 104 Abs. 3 Z 2 Ärztegesetz (Waisen) oder gemäß § 104 Abs. 3 Z 3 Ärztegesetz (sonstige gesetzliche Erben) vorhanden seien. § 33 Abs. 8 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für ***12*** sehe dies für den Fall mehrerer anspruchsberechtigter Waisen vor. Die Hinterbliebenenunterstützung sei von der Ärztekammer auch allein der Beschwerdeführerin zuerkannt worden. Dass die Beschwerdeführerin die Hinterbliebenenunterstützung mit ihren Töchtern geteilt habe, sei auf freiwilliger Basis erfolgt und steuerlich eine nicht beachtliche Einkommensverwendung. Die Weitergabe der Hinterbliebenenunterstützung sei auch nicht nachgewiesen worden. Die € 6.531,92 an Hinterbliebenenunterstützung seien daher gemäß § 22 Z 4 in Verbindung mit § 32 Z 2 EStG 1988 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Beschwerdeführerin anzusetzen.

3. Bestattungsbeihilfe (Antrag auf Abweisung der Beschwerde)

§ 104 Abs. 1 Ärztegesetz sehe vor, dass die Satzung des Wohlfahrtsfonds bei Tod eines Kammerangehörigen eine Bestattungsbeihilfe und eine Hinterbliebenenunterstützung gewähren könne. Darauf hätten „*nacheinander*“ die Witwe (der Witwer) oder der eingetragene Partner, die Waisen und sonstige gesetzliche Erben einen Anspruch. Nur wenn mehrere Anspruchsberechtigte gemäß § 104 Abs. 3 Z 2 Ärztegesetz (Waisen) oder § 104 Abs. 3 Z 3 Ärztegesetz (sonstige gesetzliche Erben) vorhanden seien, sei an diese die Leistung zur ungeteilten Hand auszubezahlen. Dementsprechend sehe die Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer die Auszahlung einer Bestattungshilfe im Ausmaß von höchstens € 4.000,00 auf Antrag jener Person, welche die Kosten der Bestattung getragen habe, vor. Mit Bescheid vom 18. März 2015 sei der Beschwerdeführerin eine entsprechende Bestattungsbeihilfe zugesprochen worden, da diese glaubhaft gemacht habe, dass die Bestattungskosten von ihr bezahlt worden seien. Im Protokoll über die Verlassenschaftsabhandlung vom 21. August 2015 würden Begräbniskosten in Höhe von € 8.655,45 als Passiva der Verlassenschaft aufscheinen. Das Finanzamt sehe die ausbezahlte Bestattungsbeihilfe gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 in Verbindung mit § 32 Z 2 EStG 1988 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (mit Fundstelle)

4. Außergewöhnliche Belastung durch Aufwendungen für Bestattung und Grabstein (Antrag auf Abweisung der Beschwerde)

Nach § 549 ABGB (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, JGS Nr. 946/1811) würden die Begräbniskosten zu den bevorrechteten Nachlassverbindlichkeiten gehören und seien vorrangig aus dem Nachlassvermögen (Aktiven) zu bestreiten. Aus dem Protokoll vom 21. August 2015 über Tagsatzung zur Beendigung der Verlassenschaftsabhandlung und dem in dessen Zuge erstellten Inventar sei ersichtlich, dass vom Verlassenschaftsgericht ein Reinnachlass in Höhe von € 63.827,99 festgestellt worden sei. Die vorhandenen Nachlassaktiven und der auf die Beschwerdeführerin entfallene Erbteil würden daher die beantragten Begräbniskosten in Höhe von € 8.655,45 und die Aufwendungen für den Grabstein in Höhe von € 7.200,00 abdecken. Zudem hätten die nach Todestag durchgeführte

Jahresveranlagungen des Verstorbenen ein den Erben am 29. August 2017 rückgezahltes und im Protokoll über die Beendigung der Verlassenschaftsabhandlung nicht berücksichtigtes Guthaben in Höhe von € 11.664,88 ergeben. Die hier behandelten Aufwendungen seien der Beschwerdeführerin daher nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG 1988 erwachsen und hätten auch nicht wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführerin beeinträchtigt. Im Übrigen seien auch die Kosten eines würdigen Begräbnisses überschritten worden.

5. Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Antrag auf Abänderung)

Der Erblasser Dr. ***4*** ***5*** habe eine Beteiligung an der ***6***z GmbH & Co KG gehalten, aus welcher im Jahr 2015 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 2.693,10 entstanden seien. Im entsprechenden Feststellungsverfahren sei den Erben nach Dr. ***4*** ***5*** Ergebnisanteil in Höhe von € 2.693,10 zugewiesen worden, worauf ein Drittel, also € 897,70, auf die Beschwerdeführerin entfalle.

6. Geltend gemachter Verlust aus der Weiterführung der Ordination (Antrag auf Abänderung):

Aus der vorgelegten Einnahmen- Ausgabenrechnung 2015 über den Witwenfortbetrieb der ehemaligen Praxis des Dr. ***4*** ***5*** habe sich ein Verlust in Höhe von € -16.086,37 ergeben.

Im Beschwerdeverfahren habe die Beschwerdeführerin eingewendet, dass eine ursprünglich als Einnahme angesetzte Versicherungszahlung in Höhe von € 5.886,00 nicht zu den Einnahmen zu rechnen sei.

Der Veräußerungserlös aus dem Verkauf von Ordinationsstühlen in Höhe von € 2.000,00 sei in dieser Einnahmen- Ausgabenrechnung 2015 noch nicht berücksichtigt.

Die Beschwerdeführerin sei der Ansicht, dass ihr der gesamte Verlust zuzurechnen sei. Als Nachweis dafür, habe sie die Amtsbestätigung zum Nachweis der Vertretungsbefugnis vom 12. Dezember 2014, die Schreiben der zuständigen Krankenkasse vom 2. Dezember 2014 und 22. Dezember 2014 über die Führung einer „Witwenpraxis“ entsprechend § 33 Abs. 2 des Gesamtvertrags, vorgelegt. In der Vorsprache vom 7. August 2019 habe sie erklärt, die Ordination allein weitergeführt zu haben und ihr alleine der Verlust daraus zustehe.

Das Finanzamt sei der Ansicht, dass die Ordination von den Erben des Verstorbenen weitergeführt worden sei und der dadurch entstandene Verlust auch allen Erben, je zu einem Drittel, zuzurechnen sei.

Das Finanzamt stütze sich in diesem Zusammenhang einerseits auf § 33 Abs 2 des Gesamtvertrages der zuständigen Krankenkasse, wonach der von der Witwe eines Vertragsarztes im Einvernehmen mit den Vertragsparteien mit der Weiterführung der Praxis

für eine bestimmte Zeit betraute Arzt „für die Rechnung der Erben“ zur Ausübung der vertragsärztlichen Tätigkeit nach den Bestimmungen des mit dem verstorbenen Arzt geschlossenen Einzelvertrages berechtigt sei und den dazu ergangenen Einverständniserklärungen der zuständigen Krankenkasse vom 2. Dezember 2014 und 22. Dezember 2014.

Dazu führte das Finanzamt aus: „Von der Beschwerdeführerin (Witwe) wurde der Neffe des Verstorbenen, Dr. ***7*** ***5***, der ebenfalls ***1*** ist, mit der Weiterführung der Praxis betraut. Aus der vom Notar Dr. ***8*** ausgestellten Amtsbestätigung zum Nachweis der Vertretungsbefugnis vom 12. Dezember 2014 geht nicht hervor, dass die Ordination nur im Namen beziehungsweise auf Rechnung der Beschwerdeführerin weitergeführt wurde, sondern nur, dass die Beschwerdeführerin berechtigt ist, die Verlassenschaft als solches alleine zu vertreten. Dazu wurde im Protokoll vom 21. August 2015 vom Notar auch festgehalten, dass der Verstorbene eine Zahnarztordination hatte und die Erben als erschienene Rechtsnachfolger des Verstorbenen in bestehende Schuldverhältnisse des Verstorbenen, insbesondere Mietverträge, Arbeitsverträge, Versicherungsverträge eintreten. Weiters erfolgte an dieser Stelle seitens des Notars eine Rechtsbelehrung hinsichtlich möglicher Haftung der Erben. Ein Erbteilungsübereinkommen wurde keines abgeschlossen. Außerdem weist die Beschwerdeführerin im Schreiben vom 20. Juni 2017 hinsichtlich der nicht erfassen Einnahmen aus dem Verkauf der Ordinationsstühle (Kaufvertrag vom 30. Juni 2015) darauf hin, dass diese Einnahmen auch die beiden Töchter als Miterben betreffen. Nach Ansicht des Finanzamtes ist es die Intention der Beschwerdeführerin Einnahmen (Einkünfte) auf sich und die anderen Miterben aufzuteilen, Ausgaben und Verluste jedoch nur bei sich allein geltend zu machen. Nachdem den Erben die Einkünfte nach der Einantwortung rückwirkend ab dem Erbanfall (dem Todestag des Erblassers) nach den jeweiligen Erbquoten zuzurechnen sind, ist betreffend die Ordination auf Grund obiger Gründe für die Erbengemeinschaft ein Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO durchzuführen. In diesem noch durchzuführenden Feststellungsverfahren sind auch die Einkünfte auf die Erben entsprechend zu verteilen. Sollte in diesem noch durchzuführenden Verfahren die gleichteilige Verteilung der Einkünfte (des Verlustes) auf die Beschwerdeführerin und den Töchtern als Miterbinnen weiterhin strittig sein, so werden in diesem Verfahren vom Finanzamt dann auch die beiden Töchter zur Verlassenschaft und der Aufteilung der Nachlassaktiven und zur kurzzeitigen Fortführung der Ordination selbst persönlich näher gesondert zu befragen sein, um auch deren Sichtweise in die rechtliche Beurteilung einfließen zu lassen. Bis zur Durchführung des noch durchzuführenden Feststellungsverfahrens und der Erlassung eines diesbezüglichen Feststellungsbescheides bestehen jedoch seitens des Finanzamtes keine Einwände, wenn bei der Berechnung des Einkommens der Beschwerdeführerin ausgehend vom ursprünglich erklärten Verlust (€ -16.086,37) adaptiert um den laut Beschwerdevorbringen zu Unrecht angesetzten Versicherungsersatz (€ 5.886,00) und den Einnahmen aus dem Verkauf der Ordinationsstühle (€ 2.000,00) ein Drittel von € -19.972,37, somit ein anteiliger Verlust in Höhe von € 6.657,46, berücksichtigt werden würde.“

7. Kirchenbeitrag (Antrag auf Stattgabe)

Die von der Beschwerdeführerin erst im Beschwerdeverfahren beantragte Berücksichtigung des Kirchenbeitrages in Höhe von € 100,00 als Sonderausgabe werde seitens des Finanzamtes außer Streit gestellt.

8. Haftungsinanspruchnahme als außergewöhnliche Belastung (Antrag auf Abweisung)

Hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin als Geschäftsführerin der ***2*** GmbH (€ 4.959,44) verweise das Finanzamt auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung datiert vom 17. September 2018.

Dieser Vorlagebericht wurde auch der Beschwerdeführerin zugestellt und ist insofern als Vorhalt zu werten.

Am 7. Oktober 2020 verfasste das Finanzamt eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2015 der (Erben-)Gemeinschaft ***5*** DI ***13*** und Mitgesellschafter, welche die Einkünfte der Beschwerdeführerin und ihrer Tochter als Erben nach dem verstorbenen Ehemann der Beschwerdeführerin für das Jahr 2015 feststellt. Darin wird der Anteil der Beschwerdeführerin an den gemeinschaftlichen selbständigen Einkünften der Beschwerdeführerin mit € -6.657,45 beziffert.

Dieser Bescheid wurde damit begründet, dass die Beschwerdeführerin die Einkünfte aus selbständiger Arbeit werden aufgrund der von der Beschwerdeführerin eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit einem Verlust von € 19.972,37 festgesetzt worden sei. Dabei sei ein Veräußerungserlös in Höhe von € 2.000,00 für den Ordinationsstuhl berücksichtigt worden. Der Versicherungsersatz von € 5.886,00 sei aufgrund des Schreibens vom 14. August 2017 außer Ansatz geblieben. Das Finanzamt gehe aufgrund des Verlassenschaftsverfahrens hinsichtlich der Fortführung der Ordination des Verstorbenen von einer Mitunternehmerschaft durch die Erben aus.

Dieser Bescheid wurde dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt nicht zur Kenntnis gebracht.

Mit E-Mail an das Bundesfinanzgericht vom 9. Januar 2023 stellte die Beschwerdeführerin das Geschehen aus ihrer Sicht nochmals umfassend dar.

Ihr verstorbener Ehemann sei ein sehr guter ***1*** gewesen. Um alles andere habe sich aber die Beschwerdeführerin kümmern müssen. Aus diesem Grund habe sie sogar 1984 die Prüfung zur zahnärztlichen Ordinationshilfe abgelegt, ihrem Mann in Notfällen assistieren zu können, obwohl sie selbst berufstätig gewesen sei. In den letzten Jahren hätte sie außerhalb der Ordinationszeiten die Telefonanrufe der Praxis auf ihr eigenes Handy umgeleitet, damit Schmerzpatienten allenfalls auch außerhalb der Ordinationszeiten und zum Wochenende geholfen haben werden können.

Ihr Ehemann habe, wie auch andere Ärzte, Rechtsanwälte andere selbstständig Tätige sogenannte Verlustbeteiligungen oder Wertpapiere erworben, um Steuern zu sparen.

So habe er unter anderem 1985 eine atypische Beteiligung an der ***9*** ***2*** Betriebs-GmbH in der Höhe von öS 500.000,00 abgeschlossen, welche ihm dann 1995 von der ***10*** zum Kauf angeboten worden sei. Auf Empfehlung eines Steuerberaters, welcher die steuerliche und finanzielle Situation ihres Mannes gekannt habe, habe ihr Ehemann die ***9*** ***2*** Betriebs-GmbH schlussendlich als einziger Gesellschafter übernommen, nachdem alle anderen ehemaligen Gesellschafter zuvor abgeschichtet worden waren.

Ihr Ehemann habe in diese ***9*** große Beträge investiert. Diese Gesellschaft sei 2006 in Konkurs gegangen.

Weiter habe ihr Ehemann eine Beteiligung an einem Zinshaus, welches er generalsaniert habe, gehalten. Dieses Objekt habe nach dem Dachgeschoßausbau sechs Garconnieren und zwei Zweizimmerwohnungen enthalten, an welchen ihr Ehemann nach der Sanierung Wohnungseigentum begründet habe.

Aus diesen Beteiligungen und Investitionen sei ein großer Verlustvortrag entstanden, von welchen nach Ansicht der Beschwerdeführerin noch mindestens € 100.000,00 vorhanden seien.

Ihr Ehemann sei am TT. November 2014 verstorben und habe die Beschwerdeführerin von der Ärztekammer verschiedene Anleitungen, für das was sofort erledigt werden müsse, erhalten.

Am 26. November 2014 habe ihr die Ärztekammer ein vorbereitetes Ansuchen zur Fortführung des Betriebes ihres Ehemanns als „Witwenpraxis“ übersendet. Diesen Ausdruck habe sie bis zu diesem Zeitpunkt noch nie gehört.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2014 habe sie die Genehmigung zur Fortführung der Ordination als „Witwenpraxis“ erhalten. Darin habe sich der Hinweis befunden, dass die aus der Witwenpraxis resultierenden Honorare nur dann auf ihr Konto überwiesen werden könnten, wenn sie sich verpflichte, allenfalls zu Unrecht angewiesene Beträge, die nach der Verlassenschaftsverhandlung von anderen Erben beansprucht werden sollten, ohne Verzug zu refundieren. Eine unterschriebene Kopie dieses Schreibens habe sie an die Ärztekammer rückübermitteln müssen. Mit dem Weiterführen der Ordination habe die Beschwerdeführerin nicht nur die kommerzielle Verantwortung, sondern auch noch persönliche Verpflichtungen übernommen. Da sie nicht gewusst habe, wie lange es dauern würde, einen Nachfolger zu finden, habe sie am 17. Dezember 2014 an die Gebietskrankenkasse um Genehmigung zur Weiterführung als „Witwenpraxis“ bis zum 30. Juni 2015 gebeten. Die Genehmigung dazu habe sie am 22. Dezember 2014 erhalten. Darin habe sich auch der Hinweis befunden, dass die Ausschreibung der Planstelle nach Rücksprache mit der Ärztekammer am 20. Januar 2015 erfolge. Bereits am 15. Dezember 2014 habe sie von der Ärztekammer eine interne Liste der

potentiellen Nachfolgekandidaten erhalten, welche Interesse an einem Kassenvertrag und Übernahme der Ordination gehabt hätten. In der Folge hätten zu Zeiten, an denen ihr Neffe, welche die generelle Vertretung der Ordination übernommen hatte, keine Zeit gehabt hätte, einige ***1*** entsprechend der übermittelten Liste, die Vertretung durchgeführt. Einige davon hätten großes Interesse gezeigt, doch die Ärztekammer habe ihnen sofort mitgeteilt, dass sie keine Chance hätten, obwohl sie über die nötige Punkteanzahl verfügt hätten. Um eine Kassenplanstelle übernehmen zu können; gebe es ein eigenes Punkteberechnungsschema; weswegen ihr Neffe mangels der erforderlichen Punktezahl die Kassenpraxis nicht habe übernehmen können. Er habe gerade die Facharztausbildung abgeschlossen gehabt.

Am 26. Februar 2015 habe die Beschwerdeführerin eine Zahlung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer mit dem Wortlaut: „***11*** € 3.380,13“ erhalten. Die einige Tage später eingelangte Pensionsabrechnung des Wohlfahrtsfonds für Februar 2015 habe fünf Aktivposten und dreizehn Abzüge enthalten, die nächste Pensionsabrechnung März 2015 drei Aktivposten und sechs Abzüge und für Juni 2015 sechs Aktivposten und zehn Abzüge. Da sich die Beschwerdeführerin bei diesen Pensionsabrechnungen trotz ihrer Kenntnisse in der Lohnverrechnung nicht auskannt habe, habe sie all diese Abrechnungen ohne Nachfragen in einem Ordner abgelegt. Sie sei davon ausgegangen, dass sie nicht die einzige Witwe beziehungsweise Pensionsberechtigte der Ärztekammer sei und der Wohlfahrtsfonds, der mit Treuhandgeld arbeite, schon wissen würde, warum er so komplizierte und nicht nachvollziehbare Pensionsabrechnungen erstelle. Am 8. August 2015 habe sie vom Verwaltungsausschuss des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer den Bescheid über die Gewährung der Witwenversorgung erhalten. Da auch dies für die Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar gewesen sei, habe sie auch dieses Schriftstück einfach abgelegt.

Erst Ende Januar 2017 sei ihr aufgefallen, dass sie seit Dezember 2016 ungefähr € 500,00 netto weniger an Pension überwiesen bekommen habe, als in den früheren Zeiträumen. Da sie für diesen Zeitraum keine Pensionsabrechnungen erhalten habe, habe sie sich telefonisch an die Ärztekammer gewandt. Ihr wurde erklärt, dass ihr irrtümlich ab März 2015 auch eine Alterspension überwiesen worden sei, die ihr nicht zustehe.

Dies habe sie zur Kenntnis genommen, da sie sich ohnehin bei diesen Abrechnungen nicht ausgekannt habe. Die fehlenden Pensionsabrechnungen für Dezember 2016 und Jänner 2017 seien ihr übermittelt worden. Auf der Pensionsabrechnung April 2017 sei erstmals die Position „Abzug Rückstand € 200,00“ aufgetaucht. Dieser Posten sei einfach netto abgezogen worden.

Nach verschiedenen Rücksprachen mit dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer habe die Beschwerdeführerin ein Schreiben vom 23. Mai 2017 erhalten. Aufgrund dieses Schreibens habe die Beschwerdeführerin zur Kenntnis nehmen müssen, dass Kenntnisse in Lohnverrechnung nicht ausreichen würden, um solche Abrechnungen oder Bescheide halbwegs nachvollziehen zu können und sie sich einen Überblick zur Gesetzeslage zu Pensionsabrechnungen und der verschiedenen Bescheide verschaffen müsse. Sie habe sich

daher Texte, Materialien und Judikatur zum Ärztegesetz 1998 und von der Ärztekammer die Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer besorgt.

Dazu brachte die Beschwerdeführerin in einer eigenen Beilage folgendes vor:

I. Pensionsabrechnungen

§ 109 Abs. 8 Ärztegesetz sehe für den Fall, dass die versicherungsmathematische Deckung einzelner Gruppen von Versorgungsleistungen, berechnet nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik nicht gegeben sei, die Satzung vorsehen könne, Empfängern von Versorgungsleistungen der jeweils betroffenen Gruppe einen Pensionssicherungsbeitrag so lange vorzuschreiben, bis die versicherungsmathematisch erforderliche Deckung erreicht sei.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin liege darin die Ursache für verwirrende, nicht nachvollziehbare Pensionsabrechnungen und zum Teil gesetzwidrige Erklärungen der Ärztekammer an das Finanzamt.

Der Bescheid des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer vom 5. August 2015 laute auszugsweise: „...Von 1. April 2009 bis zum Zeitpunkt des Ablebens (TT. November 2014) wurde die monatliche Grundrente (€ 1.472,87).... von monatlich kumulativ 0,125 %, das entspricht insgesamt € 75,11 abgesenkt. Der Verrentungsfaktor der monatlichen Zusatzleistung wurde in diesem Zeitraum im Ausmaß von monatlich kumulativ 68 Sechzigstel von 25 %, das entspricht insgesamt € 68,03, reduziert.“

In den monatlichen Pensionsabrechnungen sei der Pensionssicherungsbeitrag unter „466 ABSENKUNG WITW.GR - € 75,11 von 01.04.2009 - TT.11.2014“ angeführt worden. Dort sei aber kein Wort oder Hinweis darauf zu finden, dass es sich dabei um den Pensionssicherungsbeitrag handle, welcher zehn Jahre vom 1. April 2009 bis 31. März 2019 monatlich steigend die Pensionen kürze. Dieser Pensionssicherungsbeitrag werde monatlich in gleichbleibender Höhe mit € 75,11 beim Bruttobezug berücksichtigt.

Weiters finde sich in den Pensionsabrechnungen nach dem Bruttobetrag von € 1.290,71 eine mit „PSB WIT.GR“ bezeichnete Position (Pensionssicherungsbeitrag Witwe Grundrente) beginnend in der Pensionsabrechnung 02/2015 („PSB WIT.GR- Vor € 1,28, PSB WIT.GR JÄN € 2,21, PSB WIT.GR Februar € 3,31“). Dieser Betrag steige monatlich von 12/2014 bis 03/2019 und habe April 2017 € 32,03 betragen. Diese Summen seien zwar bei der Lohnsteuer berücksichtigt worden, hätten aber offiziell nicht den Bruttobezug gemindert und seien im Jahreslohnzettel unter dem Beitragsgrundlagennachweis als einbehaltene freiwillige Beiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 3b EStG 1988 (€ 417,55) angegeben. Der Pensionssicherungsbeitrag würde die Pension der Beschwerdeführerin bis an ihr Lebensende kürzen und sei sicher keine freiwillige Spende an die Ärztekammer.

Der einbehaltene Pensionssicherungsbeitrag für Sonderzahlungen sei zum Beispiel 2017 im Jahreslohnzettel unter „*insgesamt einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge, Kammerumlage, Wohnbauförderung € 74,01*“ angeführt worden. Die Beschwerdeführerin bezahle von den Bezügen der Ärztekammer weder Sozialversicherung noch Wohnbauförderung und auch keine Kammerumlage. Diese € 74,01 (seit 2019 € 114,88) würden den Bruttobezug mindern, dies werde jedoch bei Einkommensteuer beim Jahreseinkommen unberücksichtigt bleiben. Wenn ein Pensionssicherungsbeitrag eingehoben müsse, welcher die Pensionen kürze, um versicherungsmathematische Deckung einzelner Gruppen von Versorgungsleistungen gewährleisten zu können, dann müsse dieser Pensionssicherungsbeitrag, der die Pensionen bis an das Lebensende kürzt, auch beim Bruttobezug berücksichtigt werden.

Die Ärztekammer habe bei ihren verwirrenden monatlichen Pensionsabrechnungen irrtümlich ab März 2015 bis November 2016 zusätzlich zur Witwenversorgung auch eine „*Altersversorgung*“ in der Höhe von monatlich € 883,72 angesetzt und selbstverständlich auch bei der Lohnsteuer berücksichtigt. Ab April 2017 seien der Beschwerdeführerin ohne Kommentar unter „*ABZUG RÜCKSTAND € 200,00*“ — monatlich und bei Sonderzahlungen mehr, später noch höhere Beträge abgezogen worden, aber steuerlich, auch beim Jahreslohnzettel, nicht beim Bruttobezug berücksichtigt worden.

Diese Abzüge hätten 2017 € 2.334,10 2018 € 3.200,00 2019 € 6.000,00 und 1-6/2020 € 3.100,00 gesamt also € 4.634,10 ausgemacht. Diese Beträge seien weder beim Bruttobezug der Lohnsteuer oder dem Jahreslohnzettel berücksichtigt worden, obwohl sie dafür Lohnsteuer bezahlt habe.

Aus der Pensionsabrechnung für den März 2015 sei ersichtlich, sei für die Lohnsteuer laufend ein Betrag von € 461,13 in Abzug gebracht worden. Dieser Betrag wirke sich beim Bezug von drei Pensionen besonders aus.

Die Beschwerdeführerin habe ihre eigene Pension aus ihrem ununterbrochenen Arbeitsleben, die Pension von ihrem verstorbenen Ehemann, und die Ärzteversorgung.

Die Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer sehe vor, dass ihren Mitgliedern ab dem 1. April 2009 ein Pensionssicherungsbeitrag zur Grundrente von maximal 15 % der Grundrente solange vorgeschrieben werden könne, bis die erforderliche versicherungsmathematische Deckung erreicht sei.

Dies sei die vermutliche Ursache für schwer nachvollziehbare Pensionsabrechnungen und warum trotz laufend steigender Abzüge für Pensionssicherungsbeiträge die Bruttobezüge offiziell nicht sinken würden. Die Beschwerdeführerin sei nicht die einzige Pensionsbezieherin der Ärztekammer. Von den Abzügen für nicht gerechtfertigt überwiesene Altersversorgung in der Höhe von € 14.634,10 wolle sie gar nicht sprechen.

Im Laufe des Verfassens dieses Schreibens habe die Beschwerdeführerin bemerkt, dass der Wohlfahrtsfond der Ärztekammer anstelle von € 14.234,10 um € 400,00 zuviel, nämlich € 14.634,10 abgezogen habe. Dies sei ihr aber nicht einmal aufgefallen. Die Beschwerdeführerin habe verstanden und akzeptiere auch, dass das Finanzamt nur das berücksichtigen kann, was im Lohnzettel stehe. Aber wie komme die Beschwerdeführerin dazu, dass etwa die Beträge für Sonderzahlung Pensionssicherungsbeitrag und Rückzahlungen von € 14.634,10 steuerlich unberücksichtigt bleiben würden.

II. Bestattungsbeihilfe

Es sei richtig, dass sie die Bestattungsbeihilfe in der Höhe von € 4.000,00 (im Jahr 2015) erhalten habe. Sie habe die zweite Seite des diesen Betrag zuerkennenden Bescheides in der damals emotional belasteten Zeit nicht gelesen. Sie wäre auch nie auf die Idee gekommen, Bestattungskosten und einen neuen Grabstein als „Sonderkosten“ steuerlich geltend zu machen. Erst durch die Mitteilung des Finanzamtes vom 18. Februar 2019, dass diese Beträge einkommensteuerpflichtig seien, habe sie sich veranlasst gesehen, die ihr entstandenen Aufwendungen bekannt zu gegeben, ohne sich über die Gesetzeslage zu informieren.

Die Beschwerdeführerin nehme zur Kenntnis, dass die Bestattungsbeihilfe in Höhe von € 4.000,00 einkommensteuerpflichtig sei und die Kosten für Bestattung und Grabstein (in ihrem Fall) steuerlich nicht absetzbar seien.

III. Hinterbliebenenunterstützung

Laut dem Bescheid vom 18. März 2015 sei der Beschwerdeführerin Hinterbliebenenunterstützung entsprechend § 38 Abs. 1 lit. a und b der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer in Höhe von € 34.066,03 zugestanden und nach Abzug eines der Beschwerdeführerin unbekannten Rückstandes seien ihr € 6.531,92 ausbezahlt worden. Die ihr auf Nachfrage übermittelten Unterlagen über den angeblichen Rückstand seien für die Beschwerdeführerin nicht nachvollziehbar oder überprüfbar gewesen. 2015 habe sich die Beschwerdeführerin in einer Ausnahmesituation befunden und ohne weitere Prüfung den überwiesenen Betrag von € 6.531,92 akzeptiert und mit ihren Töchtern geteilt. Bei genauerer Überprüfung im Jahr 2019 habe sie auf dem genannten Bescheid auf der zweiten Seite den ausdrücklichen Hinweis gefunden, dass die aus einem persönlichen Ablebensversicherungsanspruch bestehe, welcher von der Ärztekammer als Versicherer ausbezahlt werde.

Damit sei die Hinterbliebenenunterstützung nach Ansicht der Beschwerdeführerin nicht einkommensteuerpflichtig.

Weiter führte die Beschwerdeführerin im E-Mail vom 9. Januar 2023 aus, dass sie für die Verlassenschaft nach ihrem Ehemann am 21. Juni 2016 eine Einkommensteuererklärung für die Monate Januar bis August eingebracht habe.

Sie sei darauf (wohl vom Finanzamt) informiert worden, dass sie keine Arbeitnehmerinnenveranlagung für 2015 einreichen könne, um die von ihr bezahlten Kosten beziehungsweise den Verlust aus dem Witwenfortbetrieb (der ehemaligen Praxis ihres verstorbenen Ehemanns) geltend machen zu können, sondern eine Einkommensteuererklärung zu legen habe, da sie 2015 die Ordination als „*Witwenpraxis*“ selbständig geführt habe.

Sie habe daher 6. Dezember 2016 ihre Einkommensteuererklärung für 2015 abgegeben und ersucht, die bereits abgegebene Steuererklärung für die Verlassenschaft betreffend das Jahr 2015 zu stornieren.

Zu den vorher angesprochenen Beschwerdepunkten führt die Beschwerdeführerin noch aus, dass sie akzeptiere, dass bei den Pensionseinkünften das Finanzamt nur berücksichtigen könne, was im Lohnzettel der Ärztekammer festgehalten werde.

Für die Beschwerdeführerin bleibe aber die offene Frage, wie sie die Rückzahlungen (eigentliche Abzüge) für die nicht zustehende „*Altersversorgung*“ in der Höhe von € 14.634,10 steuerlich geltend machen könne und warum Beiträge für den Anteil des Pensionssicherungsbeitrages an der Sonderzahlung, im Jahreslohnzettel unter „*insgesamt einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge, Kammerumlage, Wohnbauförderung*“ angeführt seien. Als Pensionistin bezahle sie weder Sozialversicherung, Kammerumlage, noch Wohnbauförderung und seien diese Beträge ebenfalls nicht bei Lohnsteuer beziehungsweise der Einkommensteuer berücksichtigt worden.

Die Beschwerdeführerin sei der Meinung, dass die Hinterbliebenenunterstützung steuerlich nicht zu berücksichtigen sei, weil es sich um einen persönlichen Ablebensversicherungsanspruch der von der Ärztekammer als Versicherer ausbezahlt werde.

Hinsichtlich der Bestattungsbeihilfe von € 4.000,00 habe die Beschwerdeführerin zur Kenntnis genommen, dass dieser Betrag einkommensteuerpflichtig sei.

Gleiches gelte für die Bestattungskosten und die Aufwendungen für den Grabstein. In ihrem Fall handle es sich um keine außergewöhnliche Belastung und seien daher diese steuerlich nicht absetzbar.

Die laut der Mitteilung entstandenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 2.693,10 aus einer Beteiligung ihres verstorbenen Ehegatten seien nicht ausbezahlt worden.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei dieser „*steuerliche Gewinn*“ mit dem Verlustvortrag ihres verstorbenen Ehegatten zu verrechnen.

Ihr sei jedoch bewusst, dass der Verlustvortrag ihres verstorbenen Ehegatten nicht mit der Einkommensteuer der Beschwerdeführerin verrechnet werden könne.

Zum Verluste aus Weiterführung der Ordination führte die Beschwerdeführerin noch aus, dass die Versicherungszahlung € 5.886,00 für die Betriebsunterbrechung nach telefonischer Auskunft des Finanzamtes 2017 keine Einnahmen seien. Bei dieser Gelegenheit habe die Beschwerdeführerin auch danach gefragt, ob der Erlös aus dem Verkauf der zwei Ordinationsstühle (€ 2.000,00) auch als Erlös in die Steuererklärung aufgenommen werden müsse. Diese beiden Stühle seien Ende Juni 2015 verkauft worden, doch habe die Beschwerdeführerin erst noch die Genehmigung des Verlassenschaftsgerichts abwarten müssen, welche im Oktober 2015 erfolgt sei. Bis dahin habe die Beschwerdeführerin diesen Erlös nicht in der Steuererklärung aufgenommen. Die Beschwerdeführerin habe daher die Rechnung über diesen Verkauf an das Finanzamt zur Klärung übersendet.

Das Fortführen der Ordination ihres Ehegatten als „*Witwenpraxis*“ habe nur zur Sicherstellung der Patientenversorgung mit bezahlten Vertretungsärzten gedient.

Sie habe dies nur in der Hoffnung gemacht, dass es bald einen Nachfolger für die Ordination gebe, der den Kassenvertrag und eine gut eingeführte Kassenpraxis übernehmen wolle.

Mit der Weiterführung der Ordination habe sie nicht nur das unternehmerische Risiko übernommen, sondern entsprechend des Vertrages mit der Krankenkasse persönliche Verpflichtungen. Die Töchter der Beschwerdeführerin hätten weder über das Wissen noch die finanziellen Möglichkeiten zur Fortführung der Ordination verfügt, noch wären sie bereit gewesen, das damit verbundene Risiko zu übernehmen.

Im Gegenteil hätten ihre Töchter auf eine bedingte Erbserklärung bestanden und somit darauf die persönliche Haftung zu beschränken.

Dies hätten ihre Töchter auch 2020 dem Finanzamt mitgeteilt, als sie eine Aufforderung zur Bestellung einer vertretungsbefugten Person für die Mitunternehmerschaft oder Personengemeinschaft erhalten hätten.

Das unternehmerische Risiko sei allein bei der Beschwerdeführerin gelegen gewesen und zu keinem Zeitpunkt bei ihren Töchtern, was diese separat dem Finanzamt mitgeteilt hätten.

Alle nachlassrelevanten Einkünfte aus der Praxis ihres Ehemanns im dritten und vierten Quartal 2014 sowie offene Honorarforderungen seien unter „*Aktiva*“ bei der Verlassenschaftsabhandlung am 21. August 2015 vom Gerichtskommissär genauestens angeführt worden. Leider habe er vergessen, auch Kosten, die noch für das vierte Quartal 2014 fällig gewesen seien waren, wie Gehälter, Strom, Labor, Material, Vertretungskosten, Miete zu erwähnen.

Es sei richtig den Kirchenbeitrag als Sonderausgabe zu berücksichtigen.

Die Beschwerdeführerin nehme zur Kenntnis, dass dieser Haftungsanspruch für die ***9***
 2 Betriebs-GesmbH keine außergewöhnliche Belastung sei und daher steuerlich nicht
 berücksichtigt werden könne.

Dieser E-Mail waren als Anlage das vorbereitete Schreiben vom 26. November 2014 mit dem Ersuchen die Ordination des verstorbenen Ehemanns der Beschwerdeführerin als Witwenpraxis fortführen zu dürfen, die Genehmigung zur Fortführung der Ordination als Witwenpraxis vom 2. Dezember 2014, die Pensionsabrechnungen des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für den Februar 2015 für den März 2015 und den Juni 2015, der Bescheid des Verwaltungsausschusses der Ärztekammer vom 5. August 2015 über das Gewähren einer Grundrente in Höhe von € 883,72 und einer Zusatzleistung in Höhe von € 662,36 vierzehnmal jährlich, die Pensionsabrechnungen des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für den April 2017, das Schreiben des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer vom 23. Mai 2017 über die Rückforderung von Altersversorgung in Höhe von € 14.234,10, die von der Beschwerdeführerin zusammengestellte Zusammenfassung und Erläuterung zu den Themen Pensionsabrechnung, Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung, ein editierter Jahreslohnzettel 2017 der Beschwerdeführerin, der Bescheid des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer vom 18. März 2015 über die Hinterbliebenenunterstützung in Höhe von € 6.531,92 in zweifacher Ausfertigung, eine Darstellung der Einzahlungen zur Hinterbliebenenunterstützung für die Jahre 2001 bis 2014, eine Kontoinformation des Wohlfahrtsfonds für die Jahre 1991 bis 2015 und eine nach Monaten gegliederte für das Jahr 2014, beigelegt.

Am 12. September 2023 leitete die Beschwerdeführerin noch eine an das Finanzamt gerichtet Mail weiter, welche sich weitgehend auf andere Veranlagungsjahre als das Beschwerdejahr 2015 bezog. Hinsichtlich der gegenständliche Beschwerde erwähnte die Beschwerdeführerin, dass nach ihrer Ansicht die Begräbniskosten ihres verstorbenen Ehemanns in Höhe von € 8.655,45 keine außergewöhnliche Belastung seien. Ob dies auch für die Aufwendungen für den Grabstein gelte und ob die Hinterbliebenenunterstützung in Höhe von € 6.531,92 zu den Einkünften zähle, werde das Bundesfinanzgericht entscheiden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist gemeinsam mit ihren beiden Töchtern gleichteilig Miterbin nach ihrem am TT. November 2014 verstorbenen Ehemann (bedingte Erbserklärungen der Töchter). Eine Erbteilungsvereinbarung zwischen den Miterben wurde nicht geschlossen.

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2015 aus drei Quellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen, von der Pensionsversicherungsanstalt € 18.885,60, der

Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft € 6.914,93 und dem Wohlfahrtsfond der Ärztekammer € 25.860,61.

Die Zahlungen der des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer im Jahr 2015 beinhalten einerseits als Witwenversorgung laut Bescheid vom 5. August 2015 eine Grundrente von brutto € 883,72 und eine Zusatzleistung von brutto € 662,36, welche der Beschwerdeführerin 14 mal jährlich zustehen. Die erste Auszahlung im Februar 2015 enthielt auch jene für den Dezember 2014. Von diesen hat der Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer nach Ansicht der Beschwerdeführerin in den Abrechnungen nicht nachvollziehbar, nach Ansicht des Wohlfahrtsfonds gesetzkonform, Abschläge und zwar die „Absenkung Witwenversorgung Grundrente“, die „Absenkung Zusatzleistung Witwe“, den „Abschlag Regelpensionsalter Grundrente“, den „Abschlag Regelpensionsalter Zusatzleistung“, vorgenommen, den Pensionssicherungsbeitrag abgezogen und die Lohnsteuer einbehalten. Diese Leistungen erfolgten aufgrund des Bescheides des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer datiert vom 5. August 2015 ab 1. Dezember 2014.

Darüber hinaus hat der Wohlfahrtsfond der Ärztekammer irrtümlich ab April 2015 (bis November 2016) der Beschwerdeführerin die Grundrente monatlich von € 883,72 unter dem Titel Altersversorgung jeweils ein zweites mal ausbezahlt (insgesamt € 14.634,10) und diese Überzahlung nach deren Entdeckung dann bei den monatlichen Anweisungen der Witwenversorgung ab November 2016 in Teilbeträgen in wechselnder Höhe von durchschnittlich € 280,00 in Abzug gebracht.

Die Beschwerdeführerin hat die (**1**) Praxis ihres verstorbenen Ehegatten als Witwenfortbetrieb auf beschränkte Zeit bis 30. Juni 2015 weitergeführt. Die damit beabsichtigte Übergabe des lebenden Betriebes ist jedoch gescheitert und wurde dieser liquidiert. Ein Großteil der Ordinationseinrichtung war jedoch unverkäuflich und wurde teils entsorgt (Röntgengerät) eingelagert oder tatsächlich verkauft (Ordinationsstuhl).

Diesen Witwenfortbetrieb hat die Beschwerdeführerin mit der vorhandenen Ordinationseinrichtung allein ohne Mitarbeit ihrer Töchter geführt, da ihre Töchter nach Ansicht der Beschwerdeführerin dazu weder fachlich noch finanziell in der Lage dazu gewesen wären und dies auch nicht gewollt hätten. Dieses Vorgehen war von der Absicht der Beschwerdeführerin getragen, allfällige Gewinne in Form der Einkommensverwendung mit den Töchtern zu teilen, Verluste jedoch allein hinzunehmen, da ihre Töchter dies finanziell dies nicht hätten schultern konnten, weswegen diese auch hinsichtlich des Nachlasses des verstorbenen Ehemanns der Beschwerdeführerin bedingte Erbserklärungen abgegeben haben.

Der vom Verlassenschaftsgericht am 21. August 2015 festgestellte Nettonachlass hatte einen Wert von € 63.827,99, in welchem die von der Beschwerdeführerin bezahlten Bestattungskosten (ohne Grabstein für € 7.290,00) von € 5.447,80 bereits als Passiva berücksichtigt wurden. Der Wert der Praxiseinrichtung wurde darin mit € 0,00 festgesetzt, da

nach dem berücksichtigten Sachverständigengutachten der Wert (inklusive Zahnarztstuhl) gleich hohen Entsorgungskosten gegenüberstand. Dazu kommen noch € 11.664,88 an in der Verlassenschaftabhandlung nicht berücksichtigten Guthaben des Erblassers gegenüber der Finanzverwaltung aus den Jahresveranlagungen für Zeiträume vor seinem Todestag.

Die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Einnahmen-Ausgabenrechnung des Witwenfortbetriebes nennt als Einnahmen Privathonorare (€ 8.779,25), Kassenhonorare (€ 31.397,86) und den Versicherungsersatz (für Betriebsunterbrechung) € 5.886,00, welcher jedoch Zeiten der Krankheit des verstorbenen Ehegatten der Beschwerdeführerin im Jahr 2014 betrifft. Nach Ansicht der Verfahrensparteien handelt es sich bei den € 5.886,00 um eine nicht steuerpflichtige Versicherungsleistung, die nicht als Einnahme hätte berücksichtigt werden dürfen.

Die gleiche Ansicht vertritt die Beschwerdeführerin in Bezug auf die vom Wohlfahrtsfond der Ärztekammer nach § 104 Abs. 3 Ärztegesetz 2015 ausbezahlte Hinterbliebenenunterstützung in Höhe von € 6.531,92.

Dem standen Ausgaben in Höhe von € 42.515,09 (Materialaufwand € 10.832,54, Personalaufwand € 8.801,85, sonstiger Aufwand € 42.515,09) gegenüber.

Anders wiederum sieht auch die Beschwerdeführerin die vom Wohlfahrtsfond der Ärztekammer gewährte und bei der Einkommensteuererklärung berücksichtigte Bestattungsbeihilfe in Höhe von € 4.000,00 (Bescheid des Wohlfahrtsfonds datiert vom 18. März 2015) in ihren letzten Schriftsätzen so wie das Finanzamt als gemäß § 22 Z 4 in Verbindung mit § 32 Z 2 EStG 1988 als der Einkommensteuer unterliegend an.

Am 7. Oktober 2020 verfasste das Finanzamt eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2015 nach § 188 BAO der (Erben-)Gemeinschaft ***5*** DI ***13*** und Mitgesellschafter, welche die Einkünfte der Beschwerdeführerin und ihrer Tochter als Erben nach dem verstorbenen Ehemann der Beschwerdeführerin für das Jahr 2015 feststellt. Darin wird der Anteil der Beschwerdeführerin an den gemeinschaftlichen selbständigen Einkünften der Beschwerdeführerin mit € -6.657,45 beziffert.

Gegen diesen Bescheid wurde kein Rechtsmittel erhoben und ist dieser daher rechtskräftig.

Aufgrund des Feststellungsbescheides nach § 188 BAO für das Jahr 2015 erhielt die Beschwerdeführerin ausdrücklich für die Miterbengemeinschaft nach ihrem verstorbenen Ehegatten (gemeinsam mit ihren Töchtern) einen Anteil an den gewerblichen Einkünften aus die Beteiligung des Erblassers an der ***6***z Gesellschaft m.b.H. & Co KG in Höhe von € 2.693,10, sodass auf die Beschwerdeführerin € 897,70 entfallen.

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2015 € 100,00 an Kirchenbetrag geleistet, welchen sie in ihrer Einkommensteuererklärung nicht berücksichtigt hat.

Im Jahr 2015 hat die Beschwerdeführerin Begräbniskosten für ihren verstorbenen Ehemann von insgesamt € 15.945,42 (Bestattung € 5.447,80, Parte € 303,00, Blumenschmuck €959,95, Bewirtungskosten € 1.944,70, Grabstein € 7.290,00) getragen.

Außerdem wurde die Beschwerdeführerin im Jahr 2015 als Geschäftsführerin der ***9*** ***2*** gemäß § 9 BAO und § 80 BAO entsprechend des Haftungsbescheides datiert vom 2. Februar 2006 wegen ursprünglich € 24.367,98 im Jahr 2015 mit € 4.959,44 im Weg der Gehaltsexekution bei den Pensionseinkünften von der Pensionsversicherungsanstalt in Anspruch genommen. Dies wollte die Beschwerdeführerin als außergewöhnliche Belastung geltend machen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen der Parteien, insbesondere ihren Schriftsätzen, vorgelegten Dokumenten und Aktenteilen, sowie die Einsicht in die Datenbanken der Finanzverwaltung und anderer, öffentlicher, Datenbanken, wie zum Beispiel dem Unternehmensregister.

Bieten sich in einem Abgabungsverfahren verschiedene Möglichkeiten der tatsächlichen Sachverhaltsverwirklichung an, so genügt es nach ständiger Rechtsprechung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zum Beispiel VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132; für Viele Ritz/Koran, BAO⁷, § 167, RZ 8).

So ist nach der Darstellung der Beschwerdeführerin und den übereinstimmenden Feststellungen des Finanzamtes abzulesen, dass einerseits die Töchter der Beschwerdeführerin im Rahmen der Nachfolge nach dem verstorbenen Ehegatten der Beschwerdeführerin selbst keine finanziellen Risiken eingehen wollten, was auch deren bedingte Erbserklärung nahelegt. Andererseits hat die Beschwerdeführerin immer wieder betont, die Erträge, welche sich aus der Erbschaft ergeben haben, wie etwa der Erlös für den Ordinationsstuhl mit den Töchtern geteilt zu haben. Daraus lässt sich ablesen, dass dies auch für den Witwenfortbetrieb gegolten hätte, wenn dieser ein positives wirtschaftliches Ergebnis gebracht hätte. Bei Übergabe an einen Nachfolger hätte der Praxiswert (Firmenwert der Arztpraxis, welcher sich aus dem Kundenstock ergibt), lukriert werden können. Dieser ist durch die Aufgabe der selbständigen Tätigkeit mangels passendem Nachfolger verlorengegangen und hat die Beschwerdeführerin den sich im Wesentlichen aus den Mietkosten und den Aufwendungen für die Vertretungsärzte ergebenden Verlust getragen, ohne ihre Töchter dafür in Anspruch zu nehmen. Insgesamt ergibt sich daraus, der Schluss, den, wie oben dargestellt, auch das

Finanzamt gezogen hat, dass die Beschwerdeführerin die verständliche Strategie verfolgt hat, wirtschaftliche Belastungen von ihren Töchtern fernzuhalten, Erträge, welche sich aus dem Tod ihrer Ehegatten ergeben haben, jedoch mit ihren Töchtern zu teilen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

A) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

§ 25 EStG 1988 bestimmt auszugsweise:

„(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

- 1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. ...*
- 2. a) Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen ...“*

Dass die Beschwerdeführerin aus drei Quellen Pensionseinkünfte bezogen hat, wird von keiner der Parteien angezweifelt. Unproblematisch sind jene aus ihrer eigenen früheren Dienstverhältnissen, abgesehen davon, dass bei den Einkünften aus von der Pensionsversicherungsanstalt € 4.959,44 im Weg der Gehaltsexekution aufgrund der Geschäftsführerhaftung für die insolvente und wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöschte ***6*** Gesellschaft m.b.H. & Co KG einbehalten wurden. Darauf wird unten im Rahmen der Erörterung von möglichen außergewöhnlichen Belastungen der Beschwerdeführerin einzugehen sein.

Bei den Zahlungen des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer (einer inländischen Pensionskasse) macht die Beschwerdeführerin einerseits geltend, dass darin auch die Pensionszahlung für den Dezember 2014 enthalten sei, welche im Februar 2015 ausbezahlt wurde und andererseits vertritt sie die Ansicht, dass es eine Auswirkung haben müsse, dass der Wohlfahrtsfond die Lohnsteuer falsch berechnet und einen Pensionssicherungsbeitrag erhoben habe, den sie nicht bezahlen wolle.

Dazu ist auszuführen, dass es zwar das rechtspolitische Ziel der österreichischen Steuerrechtsordnung ist, das Lebenseinkommen progressiv zu besteuern. Da dies aus praktischen Gründen nicht möglich ist, da, um dies zu erreichen, immer erst die gesamte Lebenszeit abgewartet werden müsste, fußt das österreichische Einkommensteuerrecht auf dem Prinzip der Periodenbesteuerung, welches in der Regel ein (Wirtschafts-)Jahr umfasst. Davon gibt es wenige Ausnahmen, wie den Verlustvortrag oder Progressionsermäßigung bei besonderen Zusammenballungen von Einkünften (vergleiche § 37 EStG 1988).

Dieses Periodenprinzip, kennt auch kleinere Unschärfen, etwa dann, wenn Einnahmen, welche regelmäßig am Ende einer Besteuerungsperiode anfallen, knapp nach deren Ende erst zufließen.

Grundsätzlich gilt außerhalb des Bereiches der Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und § 5 EStG 1988 das Zuflussprinzip, welches seinen Ausdruck § 19 EStG 1988 findet.

§ 19 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„(1) Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gilt:

1. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.

2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, gelten als zugeflossen:

- Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird,*
- Nachzahlungen im Insolvenzverfahren sowie*
- Förderungen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Abs. 4, mit Ausnahme der in § 3 Abs. 2 genannten Bezüge.*

3. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln.

(2) Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.“

Das heißt Einkünfte sind in jener Besteuerungsperiode zu erfassen, in welcher der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält (ständige Judikatur und Lehre, siehe für viele: Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ § 19, RZ 8 und die dort zitierten Fundstellen). Die Verfügungsmacht über die Pensionszahlungen des Wohlfahrtsfonds, also die Möglichkeit darüber frei zu verfügen, hat die Beschwerdeführerin betreffend den Pensionsanspruch für den Dezember 2014 im Februar 2015 durch Überweisung erhalten (Brutto € 1.504,54, Netto € 1.390,17).

Nun sieht § 19 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor, dass bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen, zu denen auch Pensionsbezüge zählen, welche kurze Zeit vor Beginn oder nach der Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, so behandelt werden, als wären sie in diesem Kalenderjahr, bei der Beschwerdeführerin im Jahr 2014 hinsichtlich der Pension für Dezember 2014, bezahlt worden.

Allerdings werden von der Verwaltungspraxis bis zu 15 Tage, von der höchstgerichtlichen Judikatur 10 Tage, als „kurzer Zeitraum“ im Sinne des § 19 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 angesehen (siehe etwa Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, aaO., § 19, RZ 49). Diese Frist ist bei der Zahlung der Pension für Dezember 2014 im Februar jedenfalls überschritten. Danach wäre die Pensionszahlung für Dezember 2014 im Februar 2015 dem Jahr 2015 zuzurechnen.

Nun sieht § 19 Abs. 1 Z 2 erste Alternative EStG 1988 eine Ausnahme von dieser Regel vor, wenn über Nachzahlungen von Pensionen „*bescheidmäßig abgesprochen*“ wird. Tatsächlich wurde auch über die „*Witwenversorgung*“, also den Pensionsanspruch der Beschwerdeführerin gegenüber dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer, vom Verwaltungsausschuss mit Bescheid datiert vom 5. August 2015 beschlossen, dass diese Zahlung ab Dezember 2014 zusteht (€ 883,72 Grundrente und € 662,36 Zusatzleistung, jeweils brutto 14 mal jährlich).

Allerdings wurde die Regel des § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in Hinblick darauf geschaffen, dass bei Pensionszahlungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung bei Witwen- oder Waisenpensionen oder zwischenstaatlichen Fällen eine Auszahlung der Pension vor dem Ergehen des Bescheides nicht möglich ist (siehe Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, aaO., § 19 RZ 30/2) und es so zu massiven Verschiebungen in andere Besteuerungsperioden kommen kann.

Bei der Beschwerdeführerin wurde die Witwenversorgung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Dezember 2014 im Februar 2015 ausbezahlt. Es handelt sich daher um keinen Fall, in welchem die Pensionszahlung erst nach dem Erlassen des entsprechenden Bescheides möglich war.

Vielmehr wurde der genannte Betrag für den Dezember 2014 im Februar 2015 ohne jeden Bescheid ausbezahlt, weswegen die zentrale Voraussetzung des § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nicht zutrifft.

Der spätere Bescheid des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer vom 5. August 2015 hat daher nur bestätigende Wirkung und hat auch zu keiner Änderung des Pensionsanspruches für den Dezember 2014 geführt. Damit ist aber § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 auf den Fall der Beschwerdeführerin nicht anwendbar und gilt die allgemeine Regel des § 19 Abs. 1 Z 1 EStG 1988. Die Beschwerdeführerin konnte ab Februar 2014 uneingeschränkt über die für die Dezember 2014 gewährte Witwenversorgung verfügen und sind ihr diese Gelder daher 2015 zugeflossen. Das Beschwerdebegehren die Witwenversorgung für den Dezember 2014 der

Einkommensteuer 2014 zuzuordnen wird daher abgewiesen und insofern der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2015 nicht abgeändert, beziehungsweise die Beschwerde in diesem Punkt abgewiesen.

B) Einkünfte aus selbständiger Arbeit

a) Mit Bescheid des Verwaltungsausschusses der Ärztekammer datiert vom 18. März 2015 wurde der Beschwerdeführerin eine **Bestattungsbeihilfe** von € 4.000,00 zugesprochen, da sie Kosten der Bestattung ihres verstorbenen Ehegatten getragen hatte.

§ 22 Z 4 EStG 1988 lautet:

„Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind: ...

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

§ 32 Z 2 EStG 1988 lautet auszugsweise:

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

- 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), ...“

Da es sich bei den selbständigen Einkünften nach § 22 EStG 1988 um solche nach § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 handelt, sind daher in der Zusammenschau von § 22 Z 4 EStG 1988 mit § 32 Z 2 EStG 1988 auch Einkünfte aus einer ehemaligen selbständigen Tätigkeit wie die hier behandelte Bestattungsbeihilfe einkommensteuerpflichtig, wie auch schon im Bescheid des Verwaltungsausschusses der Ärztekammer datiert vom 18. März 2015 erwähnt wird.

Die Bestattungsbeihilfe steht nach § 37 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer in der für das Beschwerdejahr geltend Fassung *„über Antrag jeder Person, welche die Kosten der Bestattung getragen hat,“* zu. Dies ist hier nachweislich die Beschwerdeführerin, weswegen diese nachträglichen Einkünfte aus selbständiger Arbeit ihres verstorbenen Ehegatten allein der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon mehrfach ausgesprochen hat, gelten derartige Überlegungen auch für die **Hinterbliebenenunterstützung** von € 6.531,92 (vergleiche etwa VwGH 09.06.2020, Ra 2019/13/0113). Nach § 37 Abs. 7 der Satzung des zuständigen Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer in der ab 1. Januar 2014 geltenden Fassung haben darauf *„folgende Personen in der nachstehenden Reihenfolge: a) die Witwe (der Witwer) oder der hinterbliebene eingetragene Partner, b) die Waisen, c) sonstige gesetzliche Erben“* Anspruch.

Diese eindeutige Formulierung lässt keinen Zweifel daran, dass das Vorhandensein einer Witwe, einen Anspruch von Waisen, das Vorhandensein von Waisen, einen Anspruch der sonstigen gesetzlichen Erben ausschließt. Die § 37 Abs. 8 der Satzung des zuständigen Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer vorgesehen Regel, was zu gelten hat, wenn mehrere Waisen vorhanden sind, hat daher keinen Einfluss darauf, was zu gelten hat, wenn eine Witwe, also die Beschwerdeführerin existiert.

Auch die gesetzliche Basis der Satzung des zuständigen Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer, das ÄrzteG 1998 (Ärztegesetz BGBl. I Nr. 169/1998), sieht im § 104 Abs. 3 und 4, wenn auch mit minimal abweichender aber gleichbedeutender Formulierung die exakt gleiche Regelung vor.

Wenn also die Beschwerdeführerin einen Teil der als Hinterbliebenenunterstützung überwiesenen Beträge an ihre Töchter weitergegeben hat, so ist dies freiwillig aus ihrem Vermögen erfolgt, ohne dass ein Bezug zur Satzung des zuständigen Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer oder dem § 104 ÄrzteG 1998 besteht.

Wie nun eine derartige Hinterbliebenenunterstützung, welche wie gezeigt, allein der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist, einkommensteuerlich zu behandeln ist, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. Juli 2021 (VwGH 21.07.2024, Ro 2021/13/0001) ausführlich behandelt.

Darin stellt der Verwaltungsgerichtshof fest, dass eine Hinterbliebenenunterstützung nach dem Ableben eines bis zum Tod aktiv tätigen Arztes (als ordentlicher Kammerangehöriger) zur Gänze auf Pflichtbeiträgen beruht.

Dies ist auch bei der Beschwerdeführerin der Fall. Ihr verstorbener Ehegatte, war bis zu seinem Tod aktiv tätiger Arzt.

Dazu führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

„Nach § 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.

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.

Dass es sich bei den hier zu beurteilenden (einmaligen) Leistungen nicht um solche nach § 25 EStG 1988, insbesondere nicht um Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung gleichartigen Bezügen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, handelt, ist im Verfahren unbestritten (vgl. ebenso VwGH 9.6.2020, Ra 2019/13/0113, mwN).

Sowohl der Revisionswerber als auch das Finanzamt gehen davon aus, dass von § 22 Z 4 EStG 1988 nur Leistungen erfasst sind, die auf gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 als Betriebsausgaben abzugsfähigen Pflichtbeiträgen zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen beruhen (ebenso die Verwaltungsmeinung in EStR 2000 Rz 5297 f; vgl. auch Doralt, EStG⁸, § 22 Tz 187 f; Kirchmayr/Geringer in Doralt et al, EStG²¹, § 25 Tz 62);

...

Dem Wortlaut nach setzt § 22 Z 4 EStG 1988 nicht voraus, dass die zu beurteilenden Bezüge oder Vorteile auf abzugsfähigen Pflichtbeiträgen beruhen. § 22 Z 4 EStG 1988 dient zur steuerlichen Erfassung von Bezügen und Vorteilen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, denen kein Pensionscharakter zukommt (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur Einkommensteuergesetznovelle 1974, BGBl. Nr. 469, 1201 BlgNR 13. GP 13; vgl. auch VwGH 29.7.1997, 93/14/0117, VwSlg. 7198/F). Insbesondere dient diese Bestimmung somit der Erfassung von - wie hier vorliegend - einmaligen Leistungen (vgl. VwGH 28.1.1981, 1689/79, VwSlg. 5549/F).

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 sind (und waren) u.a. Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen, Betriebsausgaben.

Maßgebend für die Abgrenzung zwischen nach dieser Bestimmung zu behandelnden Pflichtbeiträgen und - allenfalls als Sonderausgaben zu berücksichtigenden - freiwilligen Beiträgen ist, ob die Beitragsleistung den Steuerpflichtigen auf Grund einer zwingenden Vorschrift trifft, deren Anwendungsbereich er nicht entrinnen kann (vgl. VwGH 28.10.1975, 1708/75, VwSlg. 4904/F; 11.8.1993, 91/13/0150; 2.3.1993, 93/14/0003; 16.12.2010, 2009/15/0189, mwN). Unter Pflichtbeiträgen versteht das Gesetz jene, die auf Grund einer ‚Zwangsmitgliedschaft‘ zu gesetzlichen Interessensvertretungen zu entrichten sind (vgl. VwGH 23.9.2010, 2007/15/0206).

Die hier strittige Hinterbliebenenunterstützung nach § 38 Abs. 1 lit. b der Satzung des Wohlfahrtsfonds (**persönlicher Ablebensversicherungsanspruch**) wird (nur) im Fall des Ablebens eines Mitgliedes des Wohlfahrtsfonds gewährt.

Mitglieder des Wohlfahrtsfonds sind nach § 11 der Satzung des Wohlfahrtsfonds u.a. die ordentlichen Kammerangehörigen der Ärztekammer, also Ärzte, die in der von der Ärztekammer geführten Ärzteliste eingetragen sind und ihren Beruf im Bereich dieser Ärztekammer ausüben und - im Allgemeinen - keine Alters- oder sonstige Invaliditätsversorgung aus dem Wohlfahrtsfonds beziehen (§ 68 Abs. 1 Ärztegesetz 1998).

...

Es lagen somit bis März 1994 Pflichtbeiträge ... vor, die nach § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 als Betriebsausgaben berücksichtigt werden konnten; darauf, ob sie tatsächlich einkommensmindernd berücksichtigt wurden, kommt es nicht an (vgl. etwa VwGH 23.10.1997, 96/15/0234, VwSlg. 7230/F; 14.12.2006, 2005/14/0099, VwSlg. 8186/F).

...

Steht die Hinterbliebenenunterstützung nach dem Ableben eines aktiv tätigen Arztes (also eines ordentlichen Kammerangehörigen) zu, so beruht diese Hinterbliebenenunterstützung in voller Höhe auf Pflichtbeiträgen. ...“

Folgt man dieser Judikatur, so ergibt sich, dass die der Beschwerdeführerin gewährte Hinterbliebenenunterstützung als Ablebensversicherung, da sie in voller Höhe auf Pflichtbeiträgen des verstorbenen Ehegatten der Beschwerdeführerin beruht und diese Pflichtbeiträge als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 geltend gemacht werden konnten, gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 in Verbindung mit § 32 Z 2 EStG 1988 steuerpflichtig sind und waren die € 6.531,92 an Hinterbliebenenunterstützung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Beschwerdeführerin in voller Höhe, da auch hier der Anspruch der Witwe den anderer Erben ausschließt, zu berücksichtigen und insofern der angefochtene Bescheid abzuändern.

Wie schon angeführt und vom Finanzamt richtig dargestellt, hat das Aufteilen auf ihre Töchter von der Beschwerdeführerin allein zuzurechnenden Einkünften, keine steuerliche Auswirkung.

b) Wie ausführlich oben dargestellt, hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2015 die Arztpraxis als **Witwenfortbetrieb** bis zum 30. Juni 2015 geführt. Aus diesem Betrieb hat die Beschwerdeführerin einen Verlust von € -16.086,37 erklärt, ohne einen Übergangs- oder Betriebsaufgabegewinn zu ermitteln.

Darin enthalten sind allerdings irrtümlich € 5.886,00 aus einer Versicherungsleistung für Zeiten der Krankheit des verstorbenen Ehegatten der Beschwerdeführerin enthalten, welche nicht der Einkommensteuer unterliegen, weswegen der Verlust vom Finanzamt schon in der Beschwerdeentscheidung mit € -21.974,37 berücksichtigt wurde.

Da sich aus der vorgelegten Einnahmen-Ausgabenrechnung 2015 und dem Protokoll der Verlassenschaftsabhandlung vom 21. August 2015 hervorgeht, betrug der nach dem Gutachten der Sachverständigen aufgrund des gescheiterten Versuches, die Praxis an einen anderen Arzt weiterzugeben, sowohl der Praxiswert als auch der Wert der darin enthaltenen Fahrnisse € 0,00, da dem Wert der verkauften Gegenstände (Ordinationsstuhl, € 2.000,00) gleich hohe Entsorgungskosten der übrigen Fahrnisse gegenübergestanden sind. Insgesamt bleibt damit die Höhe nach Übergangs- und Aufgabegewinn, auch wenn später der Ordinationstuhl verkauft wurde, gleich mit € -21.974,37.

Es bliebe noch zu untersuchen, wem dieser Verlust zuzurechnen wäre.

Allerdings hat das Finanzamt mit Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO datiert vom 7. Oktober 2020 die Einkünfte aus dem Witwenfortbetrieb mit € 19.972,37 festgesetzt und diese zu einem Drittel den Erben nach dem verstorbenen Ehegatten der Beschwerdeführerin zugerechnet. Auf die Beschwerdeführerin entfallen daher € -6.657,45.

Diese Vorgangsweise des Finanzamtes lässt sich auf folgende Weise erklären:

Aufgrund des von der Beschwerdeführerin am 26. November 2014 gestellten Antrages die Ordination ihres verstorbenen Ehegatten als Witwenpraxis fortführen zu dürfen, hat sich die zuständige Krankenkasse aufgrund § 33 Abs. 2 des Gesamtvertrages der Ärztekammer mit dem Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger mit Schreiben vom 2. Dezember 2014 einverstanden erklärt.

§ 33 des Gesamtvertrages der Ärztekammer mit dem Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung lautet:

„(1) Durch den Tod des Vertragsarztes erlischt das Vertragsverhältnis zwischen den Parteien des Einzelvertrages. Die im Zeitpunkt des Todes des Vertragsarztes diesem gebührenden offenen Honoraransprüche gegen den Versicherungsträger stehen den vom Verlassenschaftsgericht festgestellten Erben zu.

(2) Der von der Witwe eines Vertragsarztes im Einvernehmen mit den Vertragsparteien mit der Weiterführung der Praxis für eine bestimmte Zeit betraute Arzt ist für Rechnung der Erben zur Ausübung der vertragsärztlichen Tätigkeit nach den Bestimmungen des mit dem verstorbenen Arzt geschlossenen Einzelvertrages berechtigt.“

Es steht also allein der Witwe, der Beschwerdeführerin, zu, einen derartigen Antrag zu stellen und wurde dann der mit der Weiterführung der Praxis betraute Arzt, der Neffe der Beschwerdeführerin, „für Rechnung der Erben“ tätig.

Erben sind nach dem Einantwortungsbeschluss vom 14. Oktober 2015 die Beschwerdeführerin einerseits und deren zwei Töchter andererseits, welche zu je einem Drittel des Nachlasses bedingte Erbserklärungen abgegeben haben.

Damit sind zu je einem Drittel die Beschwerdeführerin und ihre Töchter zu je einem Drittel Erben des verstorbenen Ehegatten der Beschwerdeführerin, dementsprechend wurde der mit Weiterführung der Praxis betraute Arzt, der Neffe der Beschwerdeführerin zu je einem Drittel der Einkünfte auf Rechnung der Beschwerdeführerin und ihrer tätig. Daher sind diese Einkünfte auch jeweils zu einem Drittel der Beschwerdeführerin und ihren Töchtern zuzurechnen.

Es kommt jedoch nicht darauf an, wie das Finanzamt zu dem im Feststellungsbescheid über die gesonderte Feststellung 2015 für die Erbengemeinschaft ***5*** DI ***13*** und Mitgesellschafter festgesetzten selbständigen Einkünften aus dem Witwenfortbetrieb in Höhe von € -6.657,45 gekommen ist, da der Feststellungsbescheid vom 7. Oktober 2020 in Rechtskraft erwachsen ist.

§ 252 Abs. 1 BAO lautet:

„Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.“

Es besteht daher eine vollständige Bindung an die im Feststellungsbescheid 2015 datiert vom 7. Oktober 2020 für die Erbengemeinschaft ***5*** DI ***13*** und Mitgesellschafter festgesetzten selbständigen Einkünften aus dem Witwenfortbetrieb in Höhe von € -6.657,45, welche im Verfahren für die Einkommensteuer 2015 nicht verändert werden können.

Aufgrund dieser Bindung an den Feststellungsbescheid waren auch in diesem Verfahren die Einkünfte der Beschwerdeführerin aus dem Witwenfortbetrieb 2015 mit € -6.657,45 zu berücksichtigen und insofern der angefochtene Einkommensteuerbescheid abzuändern.

In Summe betragen daher die Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Beschwerdeführerin im Jahr 2015: Bestattungsbeihilfe € 4.000,00, zuzüglich Hinterbliebenenunterstützung € 6.531,92, abzüglich dem mit Feststellungsbescheid festgelegten Verlust aus dem Witwenfortbetrieb € -6.531,46, also € 3.874,46.

C) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Wie schon ausgeführt, ist die Beschwerdeführerin neben ihren Töchtern zu einem Drittel Erbin nach ihren verstorbenen Ehemann. Zu den den Erben als Gemeinschaft übertragenen Wirtschaftsgütern gehört auch die Beteiligung an der ***6*** GmbH & Co KG, aus welcher € 2.693,10 an gemeinschaftlichen Einkünften der Erbengemeinschaft angefallen sind. Entsprechend ihres Erbanteils von einem Drittel sind daher der Beschwerdeführerin € 897,70 an Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen und der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2015 insoweit abzuändern.

Wie schon vom Finanzamt ausgeführt, ist der Verlustvortrag ein höchstpersönliches Recht (vergleiche etwa VwGH 15.09.2016, Ra 2015/15/0003), welches mit dem Betrieb gekoppelt ist, aus welchem der Verlust entstanden ist. Verluste aus in der Vergangenheit zu Lebzeiten des Erblassers beendete Betriebe können daher nicht auf die Erben und daher auch nicht auf die Beschwerdeführerin übergehen.

D) Sonderausgaben

§ 18 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind: ...

5. Verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften, die in Österreich gesetzlich anerkannt sind, höchstens jedoch 400 Euro jährlich. In Österreich gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften stehen Körperschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gleich, die einer in Österreich gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft entsprechen.“

Wie schon in der Beschwerdevorentscheidung datiert vom 20. September 2018 war der von der Beschwerdeführerin bezahlte Kirchenbeitrag in Höhe von € 100,00 als Sonderausgabe zu berücksichtigen und der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben.

E) Außergewöhnliche Belastungen

§ 34 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.“

Wie oben dargelegt, hat die Beschwerdeführerin Begräbniskosten für ihren verstorbenen Ehemann in Höhe von € 15.945,42 (Bestattung € 5.447,80, Parte € 303,00, Blumenschmuck €959,95, Bewirtungskosten € 1.944,70, Grabstein € 7.290,00) bezahlt.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist eine Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher

Vermögensverhältnisse erwächst. Die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen nach § 34 EStG 1988 setzt einen tatsächlichen aus dem Einkommen des betroffenen Jahres geleisteten Aufwand und dessen Zwangsläufigkeit voraus (herrschende Judikatur und Lehre siehe etwa: VwGH 19.10.2022, Ra 2021/15/0029). Die Zwangsläufigkeit des Aufwands ist stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (vergleiche VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062 und VwGH 11.12.2016, 2013/13/0064). Es kommt auf die wesentliche Ursache für das Entstehen der Aufwendungen an (so zum Beispiel VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

Gemäß § 549 ABGB (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, JGS Nr. 946/1811) gehören die dem Gebrauche des Ortes, dem Stande und dem Vermögen des Verstorbenen angemessenen Begräbniskosten zu den auf der Erbschaft haftenden Lasten. Sie sind vorrangig aus den Aktiva des Nachlasses zu tragen (vergleiche dazu Apathy in Koziol/Bydlinski/Bollenberger (Hrsg.), ABGB³, § 549 Rz 3). Die Begräbniskosten werden vom Gesetz daher so behandelt, als ob sie vom Erblasser beziehungsweise vom der Erblasser selbst zu tragen wären. Sie sind demnach vorrangig aus einem vorhandenen, verwertbaren Nachlassvermögen (Aktiva) zu bestreiten; was bedeutet, dass die Kosten des Begräbnisses von der Verlassenschaft zu tragen sind, der Besteller der Leistung hat ein Regressrecht (§ 1042 ABGB) gegen die Verlassenschaft (Welser in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 549 Anm 1 und 5).

Im Fall der Beschwerdeführerin wurden die Begräbniskosten abgesehen von denen, welche sich auf den Grabstein beziehen, sogar im Inventar der Verlassenschaftsabhandlung als Passiva des Nachlasses aufgelistet, was aber trotzdem zu einem Reinnachlass von € 63.827,99 führte. Die restlichen späteren Aufwendungen für den Grabstein sind daher vom Nachlass jedenfalls gedeckt.

Finden die Aufwendungen für das Begräbnis des Ehegatten der Beschwerdeführerin daher im Nachlass Deckung, sind der Beschwerdeführerin daher keine Belastungen erwachsen, welche außergewöhnlich waren, ihr zwangsläufig erwachsen wären oder ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigt hätten. Da damit die Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 nicht erfüllt sind, war dieser Beschwerdepunkt abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Da sich dieses Erkenntnis auf die Beweiswürdigung, die Anwendung des Gesetzestextes, der herrschenden Lehre und der ständigen oben zitierten Judikatur beschränkt, wurden keine

Rechtsfragen berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung in diesem Verfahren hinausgeht.

Linz, am 18. Juni 2024