

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Holzinger Steuerberatung GmbH, Favoritenstraße 22 Tür 16, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 31. Juli 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 3. Februar 2021 betreffend die

- Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 sowie
- Einkommensteuer 2012

zur Steuernummer ***Bf-StNr*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29. Mai 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Einkommensteuerbescheid 2012 vom 28.05.2014, Ergänzungsersuchen und Beantwortung (inkl. korrigierter Einkommensteuererklärung 2012)

Der Einkommensteuerbescheid 2012 ist am 28.05.2014 erklärungsgemäß ergangen. Mit **Ergänzungsersuchen vom 26.11.2018** wurde die Beschwerdeführerin zur Stellungnahme betreffend die nachfolgenden Ausführungen aufgefordert:

*Wie dem Finanzamt bekannt wurde, haben Sie im Jahr 2012 nach dem verstorbenen ***Dr.*** folgende Leistungen aus dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer erhalten:*

4.000 Euro Bestattungsbeihilfe sowie

5.516,51 Euro Hinterbliebenenunterstützung

+28.549,52 Euro an Ablebensversicherung

Diese Beträge sind gemäß § 22 Z 4 iVm § 32 Z 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu versteuern. Da Sie diese Beträge laut Aktenlage offenbar nicht erklärt haben, beabsichtigt das Finanzamt, die Veranlagung der Einkommensteuer für dieses Jahr wegen Hervorkommens neuer Tatsachen und Beweismittel wieder aufzunehmen und der Besteuerung zugrunde zu legen. Zur Wahrung des Parteienghōrs wird Ihnen Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen. Für den Fall von Einwendungen wird gleichzeitig ersucht, den gesamten Schriftverkehr in Zusammenhang mit diesen Leistungen, insbesondere die Mitteilungen der Ärztekammer in Kopie vorzulegen.

Mit **Eingabe vom 28.01.2019** wurde seitens der Beschwerdeführerin ausgeführt, dass die Berücksichtigung der Auszahlung des Wohlfahrtsfonds trotz Beilegung aller Unterlagen ihrerseits durch den damaligen Steuerberater vergessen worden sei. Dieser Irrtum sei nun berichtigt worden und es werde auf die beiliegende, korrigierte Steuererklärung verwiesen. In der Beantwortung findet sich der folgende Schlusssatz:

Ich bitte Sie daher das Verfahren wiederaufzunehmen, das Jahr 2012 laut beiliegender Erklärung zu veranlagern und von der Einleitung eines Strafverfolgungsverfahrens Abstand zu nehmen.

Der Beantwortung beigelegt waren die korrigierte Einkommensteuererklärung 2012 sowie zwei Bescheide des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich, aus denen einerseits die Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung von insgesamt EUR 34.066,03 (EUR 5.516,51 Hinterbliebenenunterstützung und EUR 28.549,52 Ablebensversicherungsanspruch) und andererseits die Gewährung der Bestattungsbeihilfe von EUR 4.000,00 hervorgehen.

Im Rahmen der korrigierten Einkommensteuererklärung 2012 wurde der Ablebensversicherungsanspruch (EUR 28.549,52) als nicht steuerpflichtig behandelt. Vom Restbetrag (EUR 9.516,51) wurden sowohl das Betriebsausgabenpauschale (6%) wie auch der Gewinnfreibetrag (EUR 1.162,91) in Abzug gebracht. Hinsichtlich des verbleibenden Betrages iHv EUR 7.782,61 wurde die Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 EStG 1988 beantragt.

B. Wiederaufnahme des Verfahrens und neuer Sachbescheid vom 08.02.2019, Beschwerde

Mit **Bescheid vom 08.02.2019** wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2012 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund des Antrages der Beschwerdeführerin erfolgte.

Ebenfalls **am 08.02.2019** wurde der **neue Sachbescheid** (Einkommensteuerbescheid 2012) erlassen. Abweichend vom alten Sachbescheid vom 28.05.2014 wurden nunmehr zusätzlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von EUR 33.595,04 festgesetzt.

Begründend wurde auf die Ergebnisse des Vorhalteverfahrens verwiesen und anschließend wie folgt ausgeführt:

Es liegen keine außerordentliche Einkünfte iSd § 37 EStG vor.

Der beantragte Hälftesteuersatz konnte mangels Vorliegen einer auf den gegenständl. Fall anwendbaren Begünstigung (nach § 37 EStG) nicht anerkannt werden. Zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zählen gem § 22 Z 4 EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- u. Unterstützungseinrichtung der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen. Gem. § 4 Abs 4 Z i lit b EStG 199 sind Pflichtbeiträge zu Kammern der selbständig Erwerbstätigen als Betriebsausgaben abzugsfähig, soweit sie ua. der Hinterbliebenenversorgung dienen. Die Bestimmung in § 22 Z 4 EStG 199 korrespondiert mit der Abzugsfähigkeit der Beiträge zu Versorgungs-u. Unterstützungseinrichtungen als Betriebsausgaben im § 4 Abs 4 EStG 1988 (Prinzip der Zwangsmitgliedschaft). Daher erfasst § 22 Z 4 EStG 1988 nur Leistungen der Versorgungs- u. Unterstützungseinr. d.auf Pflichtbeiträgen beruhen. Im vorliegenden Fall beruhen die ausbezahlten Beträge auf Pflichtbeiträgen des Rechtsvorgängers und dienen der Hinterbliebenenversorgung. Sie sind daher gemäß § 22 Z 4 iVm § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger steuerpflichtig.

Mit **Schreiben vom 15.04.2019** wurde durch die Beschwerdeführerin bzw. ihre steuerlichen Vertretung **Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2012 sowie den Einkommensteuerbescheid 2012, jeweils vom 08.02.2019**, erhoben.

Begründend wurde zunächst ausgeführt, dass der Betrag von EUR 28.549,52 nach dem Willen des Verstorbenen zu gleichen Teilen auf die drei gemeinsamen Kinder des Verstorbenen und der Beschwerdeführerin aufgeteilt werden solle. Eine Zurechnung dieses Betrages an die Beschwerdeführerin scheide somit aus. Zum Nachweis dieser Verteilung wurden Kopien von insgesamt 3 Sparbüchern übermittelt. Auf die Beschwerdeführerin entfalle somit nur ein Betrag von EUR 9.516,51

Hinsichtlich der Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 EStG 1988 wurde ausgeführt, dass der Verstorbene Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit im Rahmen eines Betriebes bezogen habe, wobei durch den Tod die Aufgabe dieses Betriebes erzwungen worden sei. Es seien somit die Vorschriften über die Veräußerungsgewinne (§ 24 EStG 1988) zur Anwendung zu bringen und der solcherart ermittelte Aufgabegewinn (gekürzt um den Freibetrag in Höhe von EUR 7.300,00 gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988) unterliege gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 dem Hälftesteuersatz.

C. Beschwerdeentscheidung, Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO

Mit **Beschwerdeentscheidung vom 09.09.2019** wurde der Bescheid vom 08.02.2019 geändert und es wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit von EUR 34.166,03 festgesetzt.

Begründend wurde zunächst ausgeführt, dass die Wiederaufnahme auf Antrag der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin erfolgt sei.

Anschließend wurde ausgeführt, dass es sich beim Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Niederösterreich um eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung einer Kammer der selbständig Erwerbstätigen handle und Vorteile von dieser ausdrücklich gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit steuerpflichtig seien. Diese Steuerpflicht umfasse jegliche Vorteile vom Wohlfahrtsfonds, insbesondere die gegenständlich relevanten Bezüge für Bestattungshilfe, Hinterbliebenenunterstützung sowie Ablebensversicherungsanspruch. Bereits daraus ergebe sich die Nichtanwendbarkeit der Bestimmung des § 37 EStG 1988, da sich diese Bestimmung nicht auf derartige Einkünfte erstrecke.

Soweit in der Beschwerde auf die Bestimmung des § 24 EStG 1988 (Veräußerungs- und Übergabegewinn) verwiesen werde, sei darauf hinzuweisen, dass diese ins Leere gehen, da die gegenständlichen Bezüge aus dem Wohlfahrtsfonds nicht die Aufgabe der Tätigkeit als Arzt vergüten, sondern eine Ablebensleistung darstellen würden.

Gemäß § 32 Abs. 1 Z 2 1. TS iVm § 2 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 erstrecke sich die Steuerpflicht für derartige nachträgliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit auch auf den Rechtsnachfolger. Bei der Verteilung der Ablebensversicherung (EUR 28.549,52) handle es sich um eine Einkommensverwendung der Beschwerdeführerin, der bloße Wunsch des Verstorbenen stelle keinen zivilrechtlichen Titel dar, weshalb die Kinder nicht als Rechtsnachfolger in Bezug auf die Leistung des Wohlfahrtsfonds einzustufen seien. Die Auszahlung des Wohlfahrtsfonds sei an die Beschwerdeführerin erfolgt, die gemäß § 38 Abs. 7 lit. a der Satzung des Wohlfahrtsfonds als primäre Rechtsnachfolgerin vorgesehen sei. Somit sei auch nur die Beschwerdeführerin Rechtsnachfolgerin für die gegenständlichen Bezüge.

Schließlich stehe die Basispauschalierung im Zusammenhang mit diesen Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht zu, da nachträgliche Einkünfte von dieser Pauschalierung nicht erfasst seien und es weiters für die Inanspruchnahme des Betriebsausgabenpauschales erforderlich sei, dass überhaupt Betriebsausgaben vorliegen, die pauschaliert werden können.

Gegen diese Entscheidung wurde **am 15.11.2019** ein **Vorlageantrag** eingebracht. Eine Beschwerdevorlage an das Bundesfinanzgericht erfolgte nicht. Vielmehr wurde der **Vorlageantrag mit Eingabe vom 18.05.2020 zurückgezogen** und der **Vorlageantrag wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 26.05.2020 als gegenstandslos erklärt**.

Mit **Bescheid vom 11.02.2020** wurde der Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2012 vom 08.02.2019 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

D. Wiederaufnahme des Verfahrens und neuer Sachbescheid vom 03.02.2021, Beschwerde

Mit **Bescheid vom 03.02.2021** wurde das **Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2012 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen**. Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO, weil die in der Begründung des Sachbescheides näher ausgeführten Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.

Im Rahmen der **zusätzlichen Begründung vom 04.02.2019** wurde wie folgt ausgeführt:

Die Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO des Einkommensteuerverfahrens 2012 erfolgte amtswegig aufgrund der Mitteilung, dass Ihnen eine Hinterbliebenenunterstützung vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer zugeflossen ist. Diese Meldung der Ärztekammer Niederösterreich wurde dem Finanzamt Lilienfeld St. Pölten erst am 17.09.2018 übermittelt. Es handelt sich somit um eine neue Tatsache, die nach der am 28.05.2014 erfolgten Veranlagung der Einkommensteuer 2012 hervorgekommen ist und die, bei damaliger Kenntnis, zu einem im Spruch anderes lautenden Bescheid geführt hätte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist sowohl zweckmäßig (§ 20 BAO), da ein öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben, der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie Steuergerechtigkeit besteht, als auch billig, da durch die Besteuerung der Hinterbliebenenunterstützung keine Existenzgefährdung vorliegt und auch kein vom Gesetzgeber nicht gewolltes Gesamtergebnis eintritt. Die steuerliche Auswirkung der Hinterbliebenenunterstützung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer iHv insgesamt EUR 38.066,03, davon Bestattungsbeihilfe EUR 4.000, Hinterbliebenenunterstützung EUR 5.516,51 und Ablebensversicherung EUR 28.549,52, ist auch nicht als bloß geringfügig anzusehen, weshalb die Wiederaufnahme amtswegig zu erfolgen hat, da das Interesse an der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiegt.

Mit dieser amtswegigen Wiederaufnahme wird auch Ihrem, im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 28.01.2019 eingebrachten, Antrag auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2012 entsprochen und dieser gleichzeitig miterledigt.

Ebenfalls **am 03.02.2021** wurde der **neue Sachbescheid** (Einkommensteuerbescheid 2012) erlassen. Abweichend vom bisher in Geltung stehenden Einkommensteuerbescheid 2012 vom 28.05.2014 wurden nunmehr zusätzlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von EUR 34.166,03 festgesetzt.

Im Rahmen der (gesondert zugestellten) Begründung wurde im Wesentlichen wie bereits in der Beschwerdeverentscheidung vom 09.09.2019 ausgeführt (siehe oben, Punkt „I. C.“).

Mit **Schreiben vom 31.07.2021** wurde durch die Beschwerdeführerin **Beschwerde** sowohl gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 vom 03.02.2021 wie auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 03.02.2021 erhoben.

Begründend wurde im Wesentlichen wie in der Beschwerde vom 15.04.2019 ausgeführt.

E. Beschwerdeverentscheidung, Vorlageantrag

Mit **Beschwerdeverentscheidung vom 10.08.2022** wurde die Beschwerde als **unbegründet abgewiesen**.

Begründend wurde – nach Darstellung des bisherigen Verfahrensganges – im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

a) Zum Wiederaufnahmebescheid vom 03.02.2021

1. Zum Neuerungstatbestand

*Gem § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im **abgeschlossenen Verfahren** neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Anschließend wurde ausgeführt, dass das Einkommensterverfahren 2012 vor Erlassung des gegenständlichen Wiederaufnahmebescheides vom 03.02.2021 mit dem Einkommensteuerbescheid vom 28.05.2014 abgeschlossen worden sei. Es sei – entgegen dem Beschwerdevorbringen – nicht darauf abzustellen, ob Tatsachen seit Erlassung der Beschwerdeverentscheidung vom 09.09.2019 bzw. des Wiederaufnahmebescheides vom 08.02.2019 neu hervorgekommen seien, da diese Entscheidungen aufgrund der Aufhebung nach § 299 BAO nicht mehr dem Rechtsbestand angehören würden.

Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2012 Auszahlungen des Wohlfahrtsfonds erhalten habe, sei dem Finanzamt erst im Jahr 2018 – und somit nach Abschluss des Einkommensterverfahrens 2012 mit dem Einkommensteuerbescheid vom 28.05.2014 –

bekannt geworden bzw. sei dies auch im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 28.01.2019 eingestanden worden. Diese Tatsache hätte – bei damaliger Kenntnis – zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt.

2. Zur Ermessensbegründung

Hierzu wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bestimmung des § 303 Abs. 1 BAO einen Ermessensspielraum einräumt (arg. „kann“). Dieses Ermessen sei jedoch in den durch § 20 BAO gezogenen Grenzen auszuüben und es könne daher bei Vorliegen von Gründen zur Wiederaufnahme nur „ausnahmsweise“ von einer solcher Wiederaufnahme abgesehen werden (zB im Falle der Geringfügigkeit der Auswirkungen). Zudem werde auch darauf hingewiesen, dass bereits im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung darum ersucht worden sei, das bereits abgeschlossene Einkommensteuerverfahren 2012 wiederaufzunehmen.

Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid sei aus den obigen Gründen somit als unbegründet abzuweisen.

b) Zum abgeänderten Einkommensteuerbescheid vom 03.02.2021

1. Zum Verfahrensmangel wegen Nichtbegründung des Sachbescheids

An dieser Stelle wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass es nach der Rechtsprechung des VwGH möglich sei, Begründungsmängel im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren zu sanieren. Insoweit die Begründung vom 04.02.2021 zum Einkommensteuerbescheid 2012 vom 03.02.2021 nicht den Erfordernissen an eine ordnungsgemäße Begründung entspricht, werde dies nunmehr in der Folge nachgeholt

2. Sachverhalt

Hier wurde seitens des belangten Finanzamtes der Sachverhalt sowie die wesentlichen Passagen der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich angeführt.

3. Zur Steuerbarkeit/Steuerpflicht der Ablebensversicherung iHv EUR 28.549,52

An dieser Stelle wurde erneut darauf verwiesen, dass gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit auch Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit sie nicht unter § 25 EStG 1988 fallen, erfasst seien.

Im vorliegenden Fall würden die vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für NÖ ausbezahlten Beträge auf Pflichtbeiträgen des Rechtsvorgängers beruhen und der Hinterbliebenenversorgung dienen. Die Steuerpflicht umfasse somit sämtliche Zahlungen des Wohlfahrtsfonds (Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung, die auch den Ablebensversicherungsanspruch umfasse). § 22 Z 4 EStG 1988 setze nicht voraus, dass der

Empfänger der Bezüge selbst freiberuflich tätig gewesen sei, die ausgezahlte Hinterbliebenenunterstützung sei somit gemäß § 22 Z 4 iVm § 32 Abs. 1 Z 2 1. TS EStG 1988 beim Rechtsnachfolger (d.h. der Beschwerdeführerin) einkommensteuerpflichtig.

4. Zur Anwendbarkeit der Basispauschalierung gem. § 17 EStG

Die Basispauschalierung komme nur für Einkünfte in Betracht, die aus einer im Veranlagungsjahr aktiv ausgeübten Betätigung herrühren. Nachträgliche Einkünfte seien von der Pauschalierung nicht erfasst. Schon aus diesem Grund stehe somit die Basispauschalierung nicht zu.

Zusätzlich sei es für die Inanspruchnahme der Pauschalierung von Betriebsausgaben erforderlich, dass überhaupt Betriebsausgaben vorliegen. Da auch dies nicht gegeben sei, sondern die Bezüge aus dem Wohlfahrtsfonds bereits nach Stellung eines diesbezüglichen Antrages ausbezahlt wurden, sei auch aus diesem Grund die geltend gemachte Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 zu versagen.

5. Zur Anwendbarkeit des Hälftesteuersatzes gem. § 37 Abs 5 EStG

Hierzu wurde – nach Darstellung der in der Beschwerde vertretenen Rechtsansicht – seitens des belangten Finanzamtes ausgeführt, dass das Forderungsrecht gegenüber dem Wohlfahrtsfonds – entgegen der Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin – nicht dem verstorbenen Arzt zuzurechnen sei. Vielmehr könne die Forderung im Hinblick auf die gegenständlichen „Ablebensansprüche“ (Bestattungsbeihilfe und Hinterbliebenenunterstützung) frühestens nach dem Ableben des Freiberuflers entstehen, dem Rechtsvorgänger (d.h. dem verstorbenen Arzt) hätten diese „Ablebensansprüche“ somit niemals zustehen können. Anspruch auf die Unterstützungsleistungen hätten entsprechend der Satzung „jene Personen, die die Kosten der Bestattung getragen“ haben bzw. (vorrangig) die Witwe des verstorbenen Mitglieds des Wohlfahrtsfonds (§ 38 Abs. 7 lit a der Satzung).

Somit stehe fest, dass die Beschwerdeführerin als Empfängerin der Bezüge aus dem Wohlfahrtsfonds zu qualifizieren sei, nicht der verstorbene Gatte:

- *weil ihr (verstorbener) Ehegatte Mitglied des Wohlfahrtsfonds war und aus diesem Grund zur Entrichtung der Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammer der selbständig Erwerbstätigen verpflichtet war,*
- *auf Grund des Ablebens ihres Ehegatten (der Wohlfahrtsfondsmitglied war) und*
- *weil ihr Ehegatte (das verstorbene Wohlfahrtsfondsmitglied) nicht einen anderen Zahlungsempfänger namhaftgemacht und hierüber eine schriftliche, eigenhändig unterschriebene Erklärung beim Wohlfahrtsfonds hinterlegt hatte.*

Eine Betriebsaufgabe (wie auch eine Betriebsveräußerung) sei keine Voraussetzung der Gewährung dieser Zahlungen. Da die Voraussetzungen des § 37 EStG 1988 bei der Beschwerdeführerin nicht gegeben seien, könne auch die beantragte Progressionsbegünstigung (Hälftesteuersatz) nicht zuerkannt werden. Diesbezüglich verweist das belangte Finanzamt auf Rechtsprechung des BFG bzw. des VwGH.

6. Zurechnung der Leistungen bei der Beschwerdeführerin

Es sei – nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin – der ausdrückliche Wunsch des Verstorbenen gewesen, dass die Ablebensversicherung zu gleichen Teilen auf die drei Kinder aufgeteilt werde.

Diesbezüglich wurde durch das belangte Finanzamt zunächst auf die relevanten Passagen der Satzung des Wohlfahrtsfonds für die Ärztekammer NÖ (§ 38 Abs. 1 und 7) verwiesen und basierend darauf ausgeführt, dass der Verstorbene keinen anderen Zahlungsempfänger namhaft gemacht habe und somit der Rechtsanspruch auf Gewährung der Ablebensversicherung nach § 38 Abs. 7 der Satzung alleine der Beschwerdeführerin als Witwe des Verstorbenen zugestanden sei. Alleine die Beschwerdeführerin habe somit die Verfügungsmacht darüber besessen, wann (bzw. ob überhaupt) beim Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer NÖ ein Antrag auf Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung eingebracht werde. Die Hinterbliebenenunterstützung sei – laut Bescheid des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich – auf das Konto der Beschwerdeführerin überwiesen worden.

Eine Übertragung des Anspruches hätte durch den Verstorbenen selbst entsprechend den Vorgaben der Satzung erfolgen müssen. Da dies nicht erfolgt sei, sei die Verwirklichung des Steuertatbestandes (d.h. die Auszahlung aus dem Wohlfahrtsfonds) zu keinem Zeitpunkt in der Disposition der Kinder gestanden.

Abschließend wurde noch festgehalten, dass das Beziehen des Einkommens von der Einkommensverwendung zu unterscheiden sei. Die weitere Verwendung des Einkommens ändere nichts mehr an der Zurechnung der Einkünfte. Bezogen seien die Einkünfte – wie ausgeführt – von der Beschwerdeführerin worden. Die anschließende Verteilung an die Kinder sei steuerlich nicht mehr zu berücksichtigen.

Die Beschwerde sei somit als unbegründet abzuweisen.

Mit **Schreiben vom 15.11.2022** wurde durch die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin ein **Vorlageantrag** gegen die obige Beschwerdeentscheidung eingebracht.

Im Rahmen des Vorlageantrages wurde – im Wesentlichen – ausgeführt, dass die Wiederaufnahme mit Bescheid vom 03.02.2021 zu Unrecht erfolgt sei, weil dem belangten

Finanzamt der vollständige Sachverhalt am 17.09.2018 bekannt geworden sei. Das Einkommensteuerverfahren 2012 sei jedoch erst mit dem Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 11.02.2020 abgeschlossen worden, sodass der im Jahr 2018 bekannt gewordene Zahlungsfluss nach Abschluss dieses Verfahrens keine „neu hervorgekommene Tatsache“ mehr darstelle. Zudem stütze sich diese zweite Wiederaufnahme exakt auf jene Wiederaufnahmegründe, die auch der ersten Wiederaufnahme zu Grunde gelegen seien. Dies verstoße gegen den allgemeinen Grundsatz *ne bis in idem*, weshalb auch aus diesem Grund der Wiederaufnahmebescheid betreffend das Einkommensteuerverfahren 2012 vom 03.02.2021 aufzuheben sei.

F. Verfahren vor dem BFG

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 30.12.2022 zur Entscheidung vorgelegt. Es wurde die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Der **Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat** wurde im Vorfeld der schließlich vor dem Einzelrichter geführten mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 29.05.2024 **zurückgenommen**.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 29.05.2024 wurde durch die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin mitgeteilt, dass der Vorlagebericht und die darin enthaltenen Ausführungen betreffend das Vorbringen im Vorlageantrag nicht bekannt seien. Es werde daher um eine Kopie des Vorlageberichtes sowie die Einräumung einer entsprechenden Frist zur Stellungnahme gebeten.

Die entsprechende Stellungnahme wurde schließlich mit **Schreiben vom 08.09.2024** erstattet und dem belangten Finanzamt zur Kenntnis- und Stellungnahme weitergeleitet. Im Rahmen dieser Stellungnahme wurde der zeitliche Ablauf des bisherigen Verfahrens anhand eines Zeitstrahles dargestellt und – verkürzt dargestellt – ausgeführt, dass ein Verstoß gegen den Grundsatz *ne bis in idem* vorliege und der angefochtene Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 aus diesem Grund aufzuheben sei.

Mit **Stellungnahme vom 13.09.2024** wurde seitens des belangten Finanzamtes – im Wesentlichen – ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall der Grundsatz *ne bis in idem* nicht verletzt worden sei. Dies deshalb, da die erste Wiederaufnahme mittels Bescheid vom 08.02.2019 auf Antrag und die zweite Wiederaufnahme mittels Bescheid vom 03.02.2021 von Amts wegen erfolgt sei. Es handle sich bei einer „Wiederaufnahme auf Antrag“ einerseits und bei einer „Wiederaufnahme von Amts wegen“ andererseits um unterschiedliche verfahrensrechtliche Titel mit jeweils unterschiedlichen Voraussetzungen. Konkret wurde wie folgt ausgeführt:

Ist bei einem Zusammentreffen dieser beiden Verfahrenstitel „Wiederaufnahme auf Antrag“ und „Wiederaufnahme von Amts wegen“ das Rechtsinstitut „ne bis in idem“ dem Grunde nach zu berücksichtigen, stellt sich die Frage, ab „wann“ ein bescheidmäßiger Abspruch über einen Antrag einer späteren amtswegigen Wiederaufnahme entgegensteht.

Wird etwa ein Antrag auf Wiederaufnahme deshalb abgewiesen, da für den Antragsteller keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, diese Umstände jedoch aus Sicht der Behörde als neu hervorgekommen gelten, steht die Abweisung des Antrags einer späteren amtswegigen Wiederaufnahme wohl nicht entgegen. „Entschiedene Sache“ bzw. res iudicata wäre in diesem Fall nämlich die Entscheidung über das (Nicht-)Vorliegen der Voraussetzungen einer Wiederaufnahme für den Antragsteller.

Ebenso wenig steht wohl auch die Zurückweisung eines Antrags auf Wiederaufnahme mit der Begründung, dass der Antragsteller nicht antragslegitimiert sei, einer späteren amtswegigen Wiederaufnahme (auf Basis der im Antrag angeführten Sachverhaltselemente) entgegen - „entschiedene Sache“ des ersten Verfahrens ist der Abspruch über die Antragslegitimation des Antragstellers.

Nichts anderes müsste dementsprechend aber auch für jene Fällen gelten, in denen die Behörde zunächst zu Unrecht von der rechtmäßigen Einbringung eines Antrags ausgegangen war - etwa wenn ein niemals gestellter Antrag (wie verfahrensgegenständlich) oder der Antrag einer nicht legitimierten Person bewilligt wurde - und diese unrichtige Entscheidung nachträglich wieder aufgehoben wird. Eine spätere amtswegige Wiederaufnahme (auf Basis derselben Sachverhaltselemente) müsste analog auch in solchen Fällen noch möglich sein. Die Entscheidung im Erstverfahren erging auch in diesen Fällen nicht in der gleichen „Sache“; über die Frage, ob ein bestimmtes Sachverhaltselement einen gültigen Wiederaufnahmegrund darstellt oder nicht, liegt auch hier keine „bereits entschiedene Sache“ vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist die Witwe nach dem am tt.mm.jjjj geborenen und am tt.mm.jjjj verstorbenen ***Dr.***. Dieser war Mitglied des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Niederösterreich (idF „WFF“) und entrichtete entsprechende Pflichtbeiträge.

Am 17.02.2012 stellte die Beschwerdeführerin einen Antrag auf Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung sowie einen Antrag auf Gewährung der Bestattungsbeihilfe. Beiden Anträgen wurde mit Bescheid des Verwaltungsausschusses des WFF vom 11.04.2012 stattgegeben und es wurde eine Hinterbliebenenunterstützung in Höhe von EUR 34.066,03 und eine Bestattungsbeihilfe von EUR 4.000,00 gewährt. Die Hinterbliebenenunterstützung

setzt sich zusammen aus der Hinterbliebenenunterstützung im engeren Sinn (EUR 5.516,51) sowie einem Ablebensversicherungsanspruch (EUR 28.549,52). Beide Leistungen wurden vom WFF am 05.04.2012 auf das Bankkonto der Beschwerdeführerin überwiesen. Die Möglichkeit, statt der Witwe einen anderen Zahlungsempfänger namhaft zu machen (§ 38 Abs. 7 der Satzung des WFF) wurde vom Verstorbenen nicht in Anspruch genommen.

Weder die Hinterbliebenenunterstützung noch die Bestattungsbeihilfe wurden von der Beschwerdeführerin in der Einkommensteuererklärung 2012 erklärt, diese Einnahmen waren somit im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2012 vom 28.05.2014 nicht enthalten. Dass die Beschwerdeführerin vom WFF Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe erhalten hat, wurde dem Finanzamt erst im aufgrund einer Mitteilung des WFF am 17.09.2018 bekannt und es wurde – als Folge eines Vorhalteverfahrens – das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2012 zunächst mit Bescheid vom 08.02.2019 auf Antrag der Beschwerdeführerin wiederaufgenommen und ein neuer Sachbescheid (ebenfalls datiert mit 08.02.2019) erlassen.

Dieser Wiederaufnahmebescheid wurde mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 11.02.2020 aufgehoben, wobei begründend ausgeführt wurde, dass tatsächlich kein Antrag auf Wiederaufnahme gestellt wurde und somit die Aufhebung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 vom 08.02.2019 zu verfügen sei.

Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 vom 03.02.2021 wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2012 von Amts wegen wiederaufgenommen. Am selben Tag ist auch ein neuer Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2012) ergangen, in dem zusätzlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von EUR 34.166,03 (EUR 38.066,03 abzüglich EUR 3.900 Gewinnfreibetrag) festgesetzt wurden. Als Begründung für die Wiederaufnahme wurde darauf verwiesen, dass das Finanzamt vom Zufluss der Hinterbliebenenunterstützung sowie der Bestattungsbeihilfe erst im Jahr 2018 und somit deutlich nach Abschluss des Einkommensteuerverfahrens 2012 (der Erstbescheid ist mit 28.05.2014 datiert) erfahren hat. Der im Jahr 2019 auf (vermeintlichen) Antrag ergangene Wiederaufnahmebescheid, der im Jahr 2020 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde, hat sich ebenfalls auf diese neue Tatsache gestützt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend ***Dr.*** (Geburtsdatum, Sterbedatum, Mitgliedsstatus) ergeben sich aus den Bescheiden des Verwaltungsausschusses des WFF vom 11.04.2012. Aus diesem Bescheiden ergibt sich ebenfalls das Datum des Antrages der Beschwerdeführerin (17.02.2012), die gewährten Unterstützungsleistungen und deren Höhe sowie die Tatsache,

dass die Unterstützungsleistungen am 05.04.2012 auf das Konto der Beschwerdeführerin überwiesen wurden.

Die Feststellung, dass vom Verstorbenen kein anderer Zahlungsempfänger als die Witwe (und somit die Beschwerdeführerin) namhaft gemacht wurde, wie dies gemäß dem (unten zitierten) § 38 Abs. 7 der Satzung des WFF grundsätzlich möglich wäre, ergibt sich ebenfalls aus den obig genannten Bescheiden des WFF. Im Bescheid betreffend die Hinterbliebenenunterstützung wird darauf hingewiesen, dass „*die Witwe Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung*“ hat, „*wenn kein anderer Zahlungsempfänger vom Verstorbenen namhaft gemacht wurde*“. Dass ein solcher eben nicht namhaft gemacht wurde, ergibt sich anschließend daraus, dass dem Antrag der Beschwerdeführerin stattgegeben und auch die Überweisung auf das Konto der Beschwerdeführerin durchgeführt wurde.

Der Inhalt der (ursprünglichen) Einkommensteuererklärung 2012, des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 28.05.2014, des Vorhalteverfahrens als Folge einer Mitteilung des Wohlfahrtsfonds sowie des (ersten) Wiederaufnahmebescheides und des (ersten) neuen Sachbescheides, jeweils vom 08.02.2019, ergibt sich aus den jeweiligen Dokumenten.

Der Inhalt des Aufhebungsbescheides nach § 299 BAO vom 11.02.2020 ergibt sich aus diesem. Der Inhalt der nunmehr streitgegenständlichen Bescheide (jeweils vom 03.02.2021) ergibt sich ebenfalls aus diesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

A. Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 vom 03.02.2021

a) Rechtliche Grundlagen

§ 299 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;

b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 303 BAO lautet:

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.

§ 307 BAO lautet:

(1) Mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid ist unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(2) aufgehoben

(3) Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

b) Erwägungen

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Ob diese Tatsachen oder Beweismittel „neu hervorgekommen“ sind, ist aus der Sicht der jeweiligen Verfahrenspartei zu beurteilen (*Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I*³ § 303 BAO, Rz 12).

Nach der Judikatur des VwGH ist aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO abzuleiten, dass bei einem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist. Gleiches gilt spiegelbildlich für die Wiederaufnahme von Amts wegen, bei der die – für die Behörde – neu hervorgekommenen Tatsachen im Wiederaufnahmebescheid anzuführen sind (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Wie bereits aus dem festgestellten Sachverhalt ersichtlich, hat die Beschwerdeführerin im Februar 2012 die Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung sowie die Gewährung der Bestattungsbeihilfe beim WFF beantragt. Den Anträgen wurde – wie ebenfalls aus dem festgestellten Sachverhalt ersichtlich – im April 2012 stattgegeben und es wurde ein Betrag von insgesamt EUR 38.066,03 vom WFF an die Beschwerdeführerin ausbezahlt.

Dass die Beschwerdeführerin vom WFF eine solche Zahlung erhalten hat, wurde dem Finanzamt erst im September 2018 und somit deutlich nach Abschluss des Einkommensteuerverfahrens 2012 – der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2012 ist mit 28.05.2014 datiert – bekannt.

Auf Ebene der Beschwerdeführerin kann allerdings – im Hinblick auf die bereits im Jahr 2012 vom WFF erhaltene Zahlung und entsprechend der obig dargestellten Rechtsprechung des VwGH – nicht von einer „neu hervorgekommenen Tatsache“ und somit einem tauglichen Wiederaufnahmegrund gesprochen werden. Dies daher, da ihr der Zahlungsfluss bereits deutlich vor Abschluss des Einkommensteuerverfahrens 2012 bekannt war. Umstände, die der Partei im Zeitpunkt der Entscheidung zwar bekannt, jedoch (etwa aufgrund einer Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) bei der Bescheiderlassung nicht berücksichtigt werden konnten, bilden keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Partei. Das Wiederaufnahmeverfahren hat nicht den Zweck, allfällige Versäumnisse einer Partei im Verwaltungsverfahren zu sanieren (*Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I*³ § 303 BAO, Rz 12 unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH). Ein Rechtsirrtum – etwa hinsichtlich der Steuerpflicht der Zahlungen des WFF auf Ebene der Beschwerdeführerin – würde keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellen (*Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 303, Rz 23 mit Verweis*

auf die Rechtsprechung des VwGH) und wurde im Beschwerdeverfahren auch nicht vorgebracht.

Ungeachtet dessen erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 zunächst mit Bescheid vom 08.02.2019 unter Verweis auf den von der Beschwerdeführerin eingebrachten Antrag. Dieser Wiederaufnahmebescheid wurde – wie aus dem festgestellten Sachverhalt ersichtlich – mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 11.02.2020 aufgehoben.

Als Begründung für die nunmehr von Amts wegen erfolgte Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2012 (Wiederaufnahmebescheid vom 03.02.2021) wird angeführt, dass diese Wiederaufnahme „*amtswegig aufgrund der Mitteilung erfolgt*“, dass der Beschwerdeführerin „*eine Hinterbliebenenunterstützung vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer zugeflossen ist*“, wobei dem belangten Finanzamt diese Tatsache erst aufgrund einer Mitteilung des WFF vom 17.09.2018 bekannt wurde. Diese amtswegige Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2012 stützt sich somit auf dieselbe „neu hervorgekommene Tatsache“ (nämlich den Zahlungsfluss des WFF an die Beschwerdeführerin im Jahr 2012) wie bereits die Wiederaufnahme auf Antrag der Partei vom 08.02.2019. Dies wird auch von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin im Rahmen des Vorlageantrages moniert.

Dazu ist wie folgt auszuführen:

Zunächst ist festzuhalten, dass sowohl die Wiederaufnahme auf Antrag (Bescheid vom 08.02.2019) wie auch die Wiederaufnahme von Amts wegen (Bescheid vom 03.02.2021) darauf beruhen, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2012 Zahlungen des WFF (Hinterbliebenenunterstützung bzw. Bestattungsbeihilfe) erhalten hat, die im ursprünglichen Einkommensteuerverfahren 2012 (abgeschlossen mit Einkommensteuerbescheid vom 28.05.2014) nicht berücksichtigt wurden.

Fraglich ist nunmehr, ob das zunächst durchgeführte und mangelhafte – da aus Sicht der antragstellenden Partei nicht auf einer „neu hervorgekommenen Tatsache“ beruhende (siehe oben) – Wiederaufnahmeverfahren auf Antrag der Partei dazu geeignet ist, diesen Wiederaufnahmegrund für die nachgelagerte Wiederaufnahme von Amts wegen zu „blockieren“.

Dazu ist zunächst auszuführen, dass jener Bescheid, mit dem die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2012 auf Antrag der Beschwerdeführerin bewilligt wurde, mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde. Die Bestimmung des obig zitierten § 307 Abs. 3 BAO sieht im Falle einer Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides vor, dass das Verfahren in jene Lage zurücktritt, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 11.02.2020 ist der Wiederaufnahmebescheid betreffend das

Einkommensteuerverfahren 2012 vom 08.02.2019 sowie der damit verbundene Sachbescheid (ebenfalls vom 08.02.2019) ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Selbiges gilt für den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 09.09.2019, der im Rahmen der Beschwerdeentscheidung ergangen ist. Dies führt zum Wiederaufleben des ersten Sachbescheides (d.h. des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 28.05.2014).

Gemäß der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 19.12.2001, 2001/13/0054) ist es der die betroffene Abgabe zuletzt festsetzende Abgabenbescheid, der mit dem Zeitpunkt seiner Erlassung jenen Stichtag begründet, an dem zu messen ist, ob eine zur Wiederaufnahme des mit diesem Bescheid abgeschlossenen Verfahrens heranzuziehende Tatsache neu hervorgekommen ist. Dies kann – im gegenständlichen Fall – aber nur der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 28.05.2014 sein, da der „neue“ Sachbescheid vom 08.02.2019 (sowie jener vom 09.09.2019, der im Rahmen der Beschwerdeentscheidung ergangen ist) mit Aufhebung des am 08.02.2019 ergangenen Wiederaufnahmebescheides durch den Bescheid gemäß § 299 BAO vom 11.02.2020 ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist. Es ist dem belangten Finanzamt somit zunächst einmal dahingehend zuzustimmen, dass es sich bei den im Jahr 2012 vom WFF an die Beschwerdeführerin geleisteten Zahlungen, die dem Finanzamt erst im September 2018 (und somit deutlich nach Abschluss des Einkommensteuerverfahrens 2012 mit Bescheid vom 28.05.2014) bekannt wurden, um – aus Sicht des belangten Finanzamtes – „neu hervorgekommene Tatsachen“ iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO handelt.

Wie bereits dargestellt ist gemäß der Rechtsprechung des VwGH hinsichtlich der Frage, ob es sich um „neu hervorgekommene Tatsachen“ und somit um taugliche Wiederaufnahmegründe handelt, jeweils auf den Wissensstand der das Wiederaufnahmeverfahren „auslösenden“ Partei abzustellen. Diese Trennung würde jedoch dadurch unterlaufen werden, wenn die Partei durch einen der amtswegigen Wiederaufnahme zuvorkommenden und – wie im gegenständlichen Fall – erst nachträglich als untauglich erkannten Antrag auf Wiederaufnahme, der sich auf gerade die Tatsache stützt, die dem belangten Finanzamt erst nach Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bekannt wurde, eine amtswegige Wiederaufnahme verunmöglichen könnte. Mit anderen Worten – das „Auslösen“ eines Wiederaufnahmeverfahrens auf Basis eines untauglichen (da – wie im gegenständlichen Fall – weder auf für die antragstellende Partei neu hervorgekommenen Tatsachen noch sonst auf einem Wiederaufnahmegrund beruhenden) Antrages kann nicht dazu führen, dass der nämliche Wiederaufnahmegrund für eine nachgelagerte amtswegige Wiederaufnahme blockiert ist. Dieser Fall ist – im Einklang mit den Ausführungen des belangten Finanzamtes – von jenen zu unterscheiden, in denen es zur Aufhebung einer amtswegigen Wiederaufnahme und zur nachfolgenden Erlassung einer neuerlichen amtswegigen Wiederaufnahme kommt, die erneute Wiederaufnahme also gewissermaßen der Konkretisierung des identen Wiederaufnahmegrundes dient und innerhalb der Sphäre der identen Partei erfolgt (vgl. den

Sachverhalt der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Entscheidung des VwGH vom 20.07.1999, 97/13/0131).

Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme hinsichtlich des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 vom 03.02.2021 war somit als unbegründet abzuweisen.

B. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 03.02.2021

a) Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer – unter anderem – Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG 1988).

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

Gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit sie nicht unter § 25 fallen, Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Gemäß § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988, und zwar auch beim Rechtsnachfolger.

§ 33 der Satzung des WFF lautet auszugsweise (Hervorhebung durch den erkennenden Richter):

*(1) **Nach dem Tode** eines WFF-Mitgliedes oder Empfängers einer Alters- oder Invaliditätsversorgung ist seiner Witwe (ihrem Witwer) oder seinem hinterbliebenen eingetragenen Partner, die (der) mit ihm (ihr) im Zeitpunkt des Todes in aufrechter Ehe oder eingetragener Partnerschaft gelebt hat, die Witwen(Witwer)versorgung oder die Versorgung des hinterbliebenen eingetragenen Partners zu gewähren.*

[...]

§ 37 der Satzung des WFF lautet auszugsweise (Hervorhebung durch den erkennenden Richter):

*(1) **Beim Tode** eines WFF-Mitgliedes oder Empfängers einer Alters- oder Invaliditätsversorgung gebührt über Antrag jeder Person, welche die Kosten der Bestattung getragen hat, die Bestattungsbeihilfe.*

[...]

§ 38 der Satzung des WFF lautet auszugsweise (Hervorhebung durch den erkennenden Richter):

(1a) Im Fall des Ablebens von WFF-Mitgliedern, die am 31.12.2010 dem WFF der Ärztekammer für Niederösterreich nicht angehören, und im Fall des Ablebens von WFF-Mitgliedern im Sinne des Abs. 5 wird bei Erfüllung der Voraussetzungen über Antrag den in Abs. 7 genannten Personen in der dort festgelegten Reihenfolge eine Hinterbliebenenunterstützung gewährt. Die Höhe der Leistung umfasst bei Ableben des WFF-Mitgliedes vor Bezug einer Versorgungsleistung, längstens aber bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres den Anspruch nach Art. 2.B.III.2a und Art. 2.B.III.2b Beitragsordnung, bei Ableben des WFF-Mitgliedes jeweils nach diesem Zeitpunkt nur den Anspruch nach Art. 2.B.III.2a Beitragsordnung.

[...]

(5) Für WFF-Mitglieder, die

1. am 31.12.2010 dem WFF der Ärztekammer für Niederösterreich angehören und

2. am 31.12.2000 das 45. Lebensjahr nicht vollendet haben,

entfällt rückwirkend per 01.01.2001 die Beitragspflicht zur Erlebensfallleistung. Gemäß § 17 Abs. 1 entfällt damit auch der Leistungsanspruch. Das aus der Aufhebung der Beitragspflicht entstehende Guthaben wird verzinst refundiert, wobei ein Zinssatz von 6,125% p.a. zur Anwendung kommt. Allfällige Rückstände sind gemäß § 51 Abs. 2 von diesem Guthaben in Abzug zu bringen.

[...]

(7) Anspruch auf die Hinterbliebenenunterstützung haben, sofern das verstorbene WFF-Mitglied oder der Empfänger einer Alters- oder Invaliditätsversorgung nicht einen anderen Zahlungsempfänger namhaft gemacht und hierüber eine schriftliche, eigenhändig unterschriebene Erklärung beim Wohlfahrtsfonds hinterlegt hat, folgende Personen in der nachstehenden Reihenfolge:

a) die Witwe (der Witwer) oder der hinterbliebene eingetragene Partner

b) die Waisen,

c) sonstige gesetzliche Erben

[...]

Art. 2.B.III.2 der Beitragsordnung WFF 2012 lautet:

Der Anspruch auf Ablebensleistung aus der Hinterbliebenenunterstützung gemäß § 38 Abs. 1 setzt sich aus

a) einer direkt aus dem Fonds zu gewährenden Unterstützungsleistung im Ausmaß von EUR 5.516,51 brutto sowie

b) einem persönlichen Ablebensversicherungsanspruch zusammen, den die Ärztekammer für Niederösterreich als Versicherer an die Wohlfahrtsfondsmitglieder auszahlt, im Ausmaß von EUR 28.549,52

b) Erwägungen

§ 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. Insbesondere dient diese Bestimmung somit der Erfassung von einmaligen Leistungen (VwGH 21.07.2021, Ro 2021/13/0001).

Dass es sich bei den von der Beschwerdeführerin konkret bezogenen Leistungen des Wohlfahrtsfonds um einmalige Leistungen gehandelt hat, ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt.

Entsprechend den obig zitierten Passagen der Satzung des WFF entsteht sowohl der Anspruch auf Bestattungsbeihilfe (§ 37 Satzung des WFF, arg. „*Beim Tode eines WFF-Mitgliedes*“) wie auch der Anspruch auf Hinterbliebenenunterstützung (§ 38 Satzung des WFF, arg. „*im Fall des Ablebens von WFF-Mitgliedern*“) erst mit dem Tod des WFF-Mitgliedes (d.h. dem verstorbenen Ehegatten der Beschwerdeführerin – siehe diesbezüglich auch die Formulierung des § 33 der Satzung des WFF „*Nach dem Tode eines WFF-Mitgliedes*“). Eine Forderung im Hinblick auf die „Ablebensansprüche“ kann somit frühestens mit dem Tod des WFF-Mitgliedes entstehen, und somit notwendigerweise nicht mehr auf Ebene des WFF-Mitgliedes selbst. Dies steht im Einklang mit der Rechtsprechung des VwGH, wonach „*eine antragsbedürftige Forderung erst mit diesem Antrag entsteht*“ (VwGH 09.06.2020, Ra 2019/13/0113). Das WFF-Mitglied kann – soweit diese „Ablebensansprüche“ betroffen sind – zu seinen Lebzeiten lediglich im Rahmen der von § 38 Satzung WFF eingeräumten Möglichkeiten den/die Anspruchsberechtigten festlegen, nicht jedoch über den Anspruch selbst, der – wie dargestellt – notwendigerweise erst mit seinem Tod entsteht, verfügen (in diesem Sinne auch BFG 28.01.2020, RV/5101565/2019 mit weiteren Nachweisen).

Eine Berücksichtigung dieser „Ablebensansprüche“ als Einkünfte auf Ebene des Verstorbenen scheidet nach den obigen Erwägungen somit aus. Anspruchsberechtigt im Zusammenhang mit diesen Unterstützungsleistungen war die Beschwerdeführerin, nicht der Verstorbene (vgl. BFG 26.09.2019, RV/7103018/2019). Wenn die Beschwerdeführerin daher vorbringt, dass der Übergangsgewinn im Zusammenhang mit der zwangsweisen Aufgabe des Betriebes des

Verstorbenen zur Gänze aus der offenen, betrieblich begründeten Forderung gegenüber dem Wohlfahrtsfonds besteht, so ist darauf zu antworten, dass der Anspruch auf Bezug dieser „Ablebensansprüche“ – wie oben dargestellt – eben genau nicht auf Ebene des Verstorbenen entstanden ist und somit auch nicht Teil eines steuerlich begünstigten Übergangsgewinns iSd Bestimmungen der §§ 24 und 37 EStG sein kann.

Hinsichtlich der Inanspruchnahme der Basispauschalierung iSd § 17 EStG 1988 ist darauf zu verweisen, dass sich die Höhe des Betriebsausgabenpauschale nach den Umsätzen iSd § 125 Abs. 1 BAO bemisst, die vom Steuerpflichtigen erzielt werden. Gemäß § 125 Abs. 2 BAO sind Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 BAO solche gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 (Lieferungen und sonstige Leistungen im Inland) und Z 2 (Eigenverbrauch im Inland) UStG 1994, zuzüglich der Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen.

Die von der Beschwerdeführerin erhaltenen Zahlungen des WFF iZm der Bestattungsbeihilfe sowie der Hinterbliebenenunterstützung stellen allerdings gerade keine derartigen Umsätze dar. Die Inanspruchnahme der Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 scheidet somit schon aus diesem Grund aus (so auch BFG 25.09.2020, RV/7103601/2019). Zudem wurde die im Rahmen des angefochtenen Bescheides versagte Basispauschalierung weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag bekämpft.

Zum Vorbringen, dass die Leistungen des Wohlfahrtsfonds nicht zur Gänze auf die Beschwerdeführerin, sondern – soweit die Ablebensversicherung betroffen ist – eine Verteilung auf die drei Kinder der Beschwerdeführerin und des Verstorbenen vorzunehmen sei, ist wie folgt auszuführen:

Die Bestimmung des § 38 Abs. 7 der Satzung des WFF räumt dem WFF-Mitglied die Möglichkeit ein, einen Zahlungsempfänger zu bestimmen. Zu diesem Zwecke sieht die Satzung vor, dass das WFF-Mitglied eine schriftliche und eigenhändig unterschriebene Erklärung beim WFF hinterlegt, in der der bzw. die Zahlungsempfänger bestimmt werden. Macht das WFF-Mitglied von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch, so sieht die Satzungsbestimmung selbst eine Reihenfolge vor, wobei primär der Witwe/dem Witwer des WFF-Mitgliedes der Anspruch auf die Hinterbliebenenunterstützung eingeräumt wird.

Im streitgegenständlichen Fall wurde – entsprechend dem festgestellten Sachverhalt – vom Verstorbenen keine Erklärung im Sinne der Bestimmung des § 38 Abs. 7 der Satzung des WFF beim WFF hinterlegt. Somit war auch nur die Beschwerdeführerin zum Bezug der Hinterbliebenenunterstützung iSd § 38 der Satzung des WFF befugt bzw. hat diese Unterstützung auch tatsächlich erhalten.

Für eine Zurechnung der Einkünfte an die gemeinsamen Kinder der Beschwerdeführerin und des Verstorbenen bleibt somit kein Raum. Die anschließende Verteilung dieser Unterstützung durch die Beschwerdeführerin an die Kinder im Sinne der Wünsche des Verstorbenen ist als

bloße Einkommensverwendung zu qualifizieren und ändert nichts an der vollständigen Zurechnung der Hinterbliebenenunterstützung als Einkünfte aus selbständiger Arbeit an die Beschwerdeführerin.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 03.02.2021 war somit als unbegründet 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.

Betreffend den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012:

Die diesbezüglich zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Dies betrifft insbesondere die nach der zitierten Judikatur gebotene Trennung der Wissenssphären im Falle der Wiederaufnahme des Verfahrens und die dadurch gebotene Abgrenzung.

Betreffend den Einkommensteuerbescheid 2012:

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

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 8. Jänner 2025