IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 18. Februar 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21. Jänner 2021 betreffend Einkommensteuer 2018 zur Steuernummer***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8. Oktober 2026, in Anwesenheit der Protokollführerin ***Name***, zu Recht:

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

Mit Datum vom **2. Oktober 2019** wurde die Einkommensteuererklärung 2018 der beschwerdeführenden Partei, ein (ehemaliger) Allgemeinarzt mit einer Ordination in ***Ort***, elektronisch über Finanz Online beim Finanzamt Österreich (in der Folge belangte Behörde) eingebracht. Der Gesamtsaldo der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der Kennzahl 320 wurde mit 419.098,59 Euro ausgewiesen. In der Erklärung wurde angegeben, dass ein Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs 10 EStG 1988) vorgenommen wurde und in der Kennzahl 9010 ein Übergangsgewinn in Höhe von 89.715,81 Euro ausgewiesen. Ein Gewinnfreibetrag als Grundfreibetrag in Höhe von 2.555,17 Euro wurde in der Kennzahl 9221 einkünftemindernd ausgewiesen. Weiters wurde angegeben, dass ein (Teil-)Betrieb veräußert oder aufgegeben wurde und in der Kennzahl 9020 die Höhe des Veräußerungsgewinnes mit

276.422,20 Euro ausgewiesen. In der Kennzahl 423 betreffend die Einkünfte für die der Hälftesteuersatz beansprucht wird, wurden insgesamt 363.582,84 Euro erklärt.

Aufgrund einer telefonischen Anfrage durch eine Mitarbeiterin der belangten Behörde wurde mit E-Mail vom **20. Februar 2020** von der steuerlichen Vertreterin der beschwerdeführenden Partei weitere Unterlagen übermittelt. Diese umfassten die Ermittlung des Veräußerungs- und Übergangsgewinnes zum 1. April 2018, die Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit für den Zeitraum April bis Dezember 2018, die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Zeitraum April bis Dezember 2018 und die Berechnung der anteiligen Fünftel betreffend eine Vorsteuerberichtigung gem § 12 Abs 10 UStG 1994. Die negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit würden aus den Zahlungen an die Ärztekammer und die Sozialversicherung für den Zeitraum nach dem 1. April 2018 resultieren, um weiterhin die Befugnis als Wohnsitzarzt behalten zu können, da eine geringfügige Vertretung der schwangeren Gattin des Praxisnachfolgers angedacht gewesen wäre. Letztendlich wäre es zu dieser Vertretungstätigkeit allerdings erst ab dem Frühjahr 2019 gekommen und seien daher die Einkünfte laut Kennzahl 423 zur Gänze mit dem Hälftesteuersatz gem § 37 Abs 5 EStG 1988 zu besteuern.

Mit E-Mail vom **8. September 2020** der belangten Behörde wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert, bekannt zu geben, in welchem Ausmaß die beschwerdeführende Partei im Jahr 2019 als Vertretungsarzt tätig war und in welcher Höhe daraus Einkünfte zugeflossen sind. Erläuternd wurde ausgeführt, dass gem § 37 Abs 5 EStG 1988 der Hälftesteuersatz in Anspruch genommen werden könne, wenn der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet habe und die Erwerbstätigkeit einstelle. Eine Erwerbstätigkeit würde nicht vorliegen, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus diesen Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen würden. Nach der Verwaltungspraxis stünde die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit nach Ablauf eines Jahres nach Betriebsveräußerung bzw -aufgabe nicht entgegen, ist allerdings zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe von vornherein die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit beabsichtigt, könne nicht von einer Einstellung gesprochen werden, sodass die Begünstigung nicht zum Tragen komme. Der Steuerpflichtige hätte diesfalls zumindest nachzuweisen, dass die Aufnahme der Erwerbstätigkeit nicht bereits von vornherein (zumindest latent) geplant wäre, andernfalls der Hälftesteuersatz zu versagen wäre (unter Verweis auf *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 37).

Mit E-Mail vom **1. Oktober 2020** wurde von der steuerlichen Vertreterin der beschwerdeführenden Partei eine Sachverhaltsdarstellung zum oben angeführten Vorhalt vom 8. September 2020 an die belangte Behörde übermittelt. Zusammengefasst wurde ausgeführt, dass zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe keine Wiederaufnahme der Tätigkeit geplant gewesen wäre, die über die im § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 genannten Grenzbeträge hinausgegangen wäre. Erst die viele Monate nach der Betriebsaufgabe eingetretene Schwangerschaft der Gattin des

Praxisnachfolgers und deren im April 2019, somit mehr als 12 Monate nach Betriebsaufgabe plötzlich aufgetretenen gesundheitlichen Probleme, hätten die Wiederaufnahme der ärztlichen Tätigkeit durch die beschwerdeführende Partei ausgelöst. Insoweit würde der beschwerdeführenden Partei der Hälftesteuersatz des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 zustehen. Hinsichtlich des zeitlichen Ablaufs wurde ausgeführt:

- *„Herr Dr. ***Bf*** hat seine Ordination mit Ende des 1. Quartals 2018 im Alter von etwas mehr als 61 Jahren eingestellt bzw. aufgegeben.*
- *Da er in den Jahren davor über die Ärztekammer in die Zusatzpension für Ärzte (Pension Plus) eingezahlt hat, hatte er ab 3/19 Anspruch auf Auszahlung einer monatlichen Rente bis zum Erreichen des gesetzlichen Pensionsantrittsalters (65. Lebensjahr). Damit war auch die Bestreitung des Lebensunterhalts bis zum Anfallen der „regulären" Ärztekammerpension sichergestellt.*
- *Durch die Weiterzahlung der Kammer- und Sozialversicherungsbeiträge nach Betriebsaufgabe erhöht er auch laufend seine Ansprüche aus der gesetzlichen Pension, um nach Erreichen des dafür nötigen Alters eine möglichst hohe monatliche Pensionsauszahlung (auch Witwenpension) zu erhalten.*
- *Damit verbunden ist auch die berufsrechtliche Befugnis, bei Bedarf weiterhin als Wohnsitzarzt tätig sein zu können, um sich zumindest selbst sowie innerhalb der Familie behandeln und Rezepte verschreiben zu dürfen, was im Berufsstand der Allgemeinmediziner eine durchaus übliche Vorgehensweise darstellt.*
- *Herr Dr. ***Bf*** hatte auch bereits zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe die Absicht, im Rahmen der steuerlichen Möglichkeiten des § 37 Abs 5 EStG (Umsatz unter € 22.000,00, Einkünfte unter € 730,00), somit ohne seinen Hälftesteuersatz zu gefährden, bei sich bietender Gelegenheit wiederum geringfügig für irgendeinen Arzt in der näheren Umgebung tätig zu werden.*
- *Diese Gelegenheit ergab sich jedoch in den Monaten nach seiner Betriebsaufgabe bzw. im gesamten Jahr 2018 nicht.*
- *Erst im Frühjahr 2019 kam Herr Dr. ***Nachfolger/in***, der Nachfolger der in […] frei gewordenen Kassenvertragsstelle, auf Herrn Dr. ***Bf*** zu und fragte ihn, ob er sich eine vorübergehende Vertretung seiner seit Herbst 2018 schwangeren Gattin ab Mai 2019 (geplanter Geburtstermin war im Juni 2019) vorstellen könnte. Da sich beide auch über das zeitliche Ausmaß der vorübergehenden Vertretung einig wurden (Herr Dr. ***Bf*** wollte nur wenige Stunden pro Woche vertreten), stimmte Herr Dr. ***Bf*** dem Wunsch von Dr. ***Nachfolger/in*** schließlich zu.*
- *Durch unvorhersehbare, im April 2019 plötzlich auftretende Probleme in der Schwangerschaft von Frau Dr. ***Nachfolger/in***, verbunden mit einer sofortigen Karenzierung ließ sich Herr Dr. ***Bf*** dazu überreden, bereits ab April 2019 an einzelnen Tagen für die krankheitsbedingt ausgefallene Frau Dr. ***Nachfolger/in*** einzuspringen*."

Mit Datum vom **21. Jänner 2021** wurde der Einkommensteuerbescheid 2018 erlassen. Dabei wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit abweichend zur Erklärung mit 411.798,59 Euro angesetzt, der beantragte Hälftesteuersatz gem § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 für den Übergangs- bzw Aufgabegewinn in Höhe von 363.582,84 Euro wurde nicht, hingegen der Freibetrag für Veräußerungsgewinne gem § 24 Abs 4 EStG 1988 in Höhe von 7.300 Euro einkünftemindernd, berücksichtigt. Daneben wurden noch Versicherungs- und Pflichtbeiträge antragsgemäß mit 41.490,05 Euro bemessungsmindernd und eine Feststellungstangente mit selbständigen positiven Einkünften einer Offenen Gesellschaft mit 97.005,80 Euro angesetzt. In der Begründung führte die belangte Behörde aus; *„Laut Schreiben vom 20.02.2020 war zumindest latent geplant, weiterhin als Vertretungsarzt tätig zu sein. Von einer Einstellung der Erwerbstätigkeit kann aber nicht auszugehen sein, wenn im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe die Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit beabsichtigt ist. In diesem Fall kann die Begünstigung gern § 37 Abs 5 Z 3 nicht in Anspruch genommen werden, weswegen der Hälftesteuersatz zu versagen ist.“*

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 wurde mit Datum vom **18. Februar 2021**, beim Finanzamt innerhalb offener Frist am 22. Februar 2021 eingelangt, eine Beschwerde eingebracht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Die Begünstigung des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 sei zu gewähren, da es keinerlei schlüssige Anhaltspunkte für die Behauptung der belangten Behörde gäbe, dass die beschwerdeführende Partei bereits im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe die Wiederaufnahme einer – dem § 37 EStG 1988 abträglichen – Erwerbstätigkeit beabsichtigt hätte. Auf das Wesentlichste zusammengefasst wurde von der steuerlichen Vertreterin dabei ausgeführt, dass die beschwerdeführende Partei sämtliche Voraussetzungen des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988, wie bereits in der Sachverhaltsdarstellung vom 8. September 2020 dargestellt, erfüllen würde. Ergänzend zur Darstellung in der Sachverhaltsdarstellung wurde ausgeführt:

- Das Anlagevermögen wäre an den Nachfolger verkauft, der betrieblich genutzte Gebäudeteil in das Privatvermögen übernommen und die für den Gewinnfreibetrag angeschafften Wertpapiere infolge Nichteinhaltung der Behaltefrist nachversteuert worden.
- Im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe im April 2018 wäre die im April 2019 wiederaufgenommene Tätigkeit weder plan- noch vorhersehbar gewesen.
- Die Erwerbstätigkeit wäre zum 1. April 2018 endgültig im Sinne der Rechtsprechung eingestellt worden.
- Die Begünstigung des § 37 EStG 1988 führte zu einer Steuerersparnis von ca 82.000 Euro, jegliche steuerschädliche Weiterbetätigung wäre ökonomisch sinnlos. Erst ein jährliches Bruttoeinkommen von mehr als 160.000 Euro hätte den Verzicht auf die Steuerbegünstigung ausgleichen können, was als Vertretungsarzt in einem überschaubaren Zeitraum völlig unrealistisch sei.

- Es gäbe keine schlüssigen Anhaltspunkte für die Behauptung der Behörde, dass bereits im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe die Wiederaufnahme einer – dem § 37 EStG 1988 – abträglichen Erwerbstätigkeit beabsichtigt gewesen worden wäre.

Von der belangten Behörde wurde die beschwerdeführende Partei mit Ergänzungsersuchen vom **24. März 2021** aufgefordert, bekannt zu geben, zu welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe in den Jahren 2018 und 2019 Einkünfte als Vertretungsarzt erzielt wurden, und die entsprechenden Honorarnoten vorzulegen.

Mit Schreiben vom **19. April 2021** wurde von der steuerlichen Vertreterin der beschwerdeführenden Partei mitgeteilt, dass im Jahr 2018 keine Tätigkeit als Vertretungsarzt ausgeübt wurde. Die Vertretungstätigkeit begann im April 2019, wurde monatlich abgerechnet und wären die Beträge jeweils im Folgemonat überwiesen worden. Daher wären in der Gewinnermittlung 2019 nur die Honorarnoten 1-8/2019 in der Gewinnermittlung für 2019 erfasst, während die Honorarnote 9/2019 erst im Jänner 2020 zugeflossen sei. Beigefügt waren die Honorarnoten 1-8/2019, somit für April bis November, über gesamt 29.645 Euro und die Honorarnote 9/2019, somit für den Dezember, über 3.150 Euro; insgesamt somit über 32.795 Euro.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom **25. Mai 2021** als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde von der belangten Behörde ausgeführt: „*Gemäß § 37 Abs. 5 EStG ermäßigt sich der Steuersatz für Veräußerungsgewinne auf die Hälfte wenn der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Die Einstellung der Erwerbstätigkeit bedingt eine dauerhafte Aufgabe der gesamten aktiven Erwerbstätigkeit (vgl. UFS 13.02.2013, RV/1896-W/12, BFG 16.09.2016, RV/7102781/2010).*

Von einer Einstellung der Erwerbstätigkeit kann nicht gesprochen werden, wenn bereits im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe die Wiederaufnahme der Erwerbstätigkeit beabsichtigt ist. Laut Ihrem Schreiben vom 20.02.2020 haben Sie nach der Betriebsaufgabe weiterhin Zahlungen an die Ärztekammer und SVA geleistet um die Befugnis als Wohnsitzarzt zu behalten, da eine Vertretungstätigkeit angedacht war. Das bedeutet, dass Sie bereits im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe eine spätere Erwerbstätigkeit beabsichtigt hatten. Dass sich die Gelegenheit dazu erst im April 2019 ergab, ist unerheblich (vgl. BFG RV/5100098/2019 und VwGH Ra 2019/15/0156 vom 21.04.2021).“

Mit Datum vom **24. Juni 2021** wurde von der steuerlichen Vertreterin der beschwerdeführenden Partei ein Vorlageantrag eingebracht, beantragt wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und eine Entscheidung durch den Senat. Auf das Wesentlichste zusammengefasst wurde ausgeführt, dass mit Ablauf des 1. Quartals 2018 der Kassenvertrag zurückgelegt und die Praxis verkauft bzw eingestellt worden wäre. Zu diesem Zeitpunkt wäre eine dauerhafte und endgültige Beendigung beabsichtigt gewesen. Daran würde auch die weiterhin aufrechte berufsrechtliche Befugnis als Wohnsitzarzt nichts ändern.

Hinsichtlich der im Schreiben vom 20. Februar 2020 angeführten geplanten Vertretungstätigkeit wurde ausdrücklich auf deren geplante Geringfügigkeit verwiesen. Diese gelte ausdrücklich nicht als schädliche Erwerbstätigkeit und habe somit keinen Einfluss auf die Anwendung des Hälftesteuersatzes bei Betriebsaufgaben. Die Schwangerschaft der zu vertretenden Ärztin sei erst rund neun Monate nach der Betriebsaufgabe bekannt geworden und hätte es bis dahin keine Bemühungen der beschwerdeführenden Partei gegeben, wieder beruflich aktiv zu werden. Erst die im April 2019 aufgetretenen gesundheitlichen Probleme in der Schwangerschaft dieser Kollegin hätten zu einem Umdenken und zur Entscheidung, kurzfristig und vorübergehend auch über die Geringfügigkeitsgrenze tätig zu werden, um eine vernünftige medizinische Versorgung der Gemeinde aufrecht zu erhalten, geführt. Da die vorübergehende berufliche Tätigkeit ab April 2019 auf ein Ereignis zurückzuführen sei, dass zum Zeitpunkt der Betriebseinstellung nicht bekannt gewesen wäre und auch nicht plan- bzw vorhersehbar war, gäbe es keinen Grund der Betriebsaufgabe zum 1. April 2018 die steuerliche Begünstigung des § 37 Abs 5 EStG 1988 zu verwehren.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungs-Ausschusses vom **22. Dezember 2022** und vom **26. August 2024** wurde das gegenständliche Rechtsmittel aufgrund von Pensionierungen der vormals zuständigen Gerichtsabteilungen mit Wirkung vom 1. September 2024 der erkennenden Gerichtsabteilung zur Erledigung übertragen.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom **12. März 2026** wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert die in der Steuererklärung des Streitjahres 2018 im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der Kennzahl 9225 geltend gemachten Aufwendungen unter dem Titel „Eigene Pflichtversicherungsbeiträge, Beiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen und Beiträge zur Selbständigenvorsorge“ zu belegen und wurden weitere Unterlagen wie zB die Anmeldung zum Wohnsitzarzt angefordert. Hinsichtlich des in der Kennzahl 9020 erklärten Veräußerungsgewinnes wurden Berechnungsunterlagen zu den jeweiligen Ablöse- und Entnahmewerten, ein Anlageverzeichnis und Detailwerte zu den Nachversteuerungsbeträgen betreffend den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag angefordert.

Nach am **10. April 2026** von der steuerlichen Vertretung beantragter Fristverlängerung zur Beantwortung bzw Beibringung der mit dem vorgenannten Beschluss angeforderten Unterlagen wurden diese mit Datum vom **13. Mai 2026** an das Bundesfinanzgericht übermittelt. In einer ergänzenden Stellungnahme wurde zusammengefasst ausgeführt, dass die Annahme der Abgabenbehörde, dass diese „Wiederaufnahme“ der Erwerbstätigkeit bereits zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe und somit von vornherein geplant gewesen wäre, jeglicher Grundlage entbehre. Abschließend wurde ausgeführt: “*Mit Stichtag 01.04.2018 hat unser Klient seine Ordination verkauft und seine gesamte Erwerbstätigkeit als Arzt eingestellt bzw. aufgegeben. Es gab im Jahr 2018 zu keiner Zeit die Absicht, neuerlich eine Erwerbstätigkeit i. S. d. § 37 Abs. 5 Z. 3 EStG in naher oder ferner Zukunft neu zu begründen.*

Zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe gab es lediglich die Absicht des Beschwerdeführers, Vertretungstätigkeiten im Anschluss an diese Betriebsaufgabe in geringfügigem Ausmaß (innerhalb der Grenzen des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG) durchzuführen, um die Anwendung des § 37 EStG nicht zu gefährden bzw. zu verhindern. Auf diese Absicht, nur geringfügig tätig werden zu wollen, wurde von uns sowohl im Schreiben vom 20.02.2020 als auch in der Stellungnahme vom 30.9.2020 jeweils hingewiesen.

Das Überschreiten der Umsatzgrenze von 22.000 Euro Ende 2019 hat neuerlich eine Erwerbstätigkeit i. S. d. EStG begründet, die erst im Jahr 2023 wieder eingestellt wurde. Ausgelöst wurde diese neuerliche Erwerbstätigkeit ausschließlich durch die im Herbst 2018 (somit 6 Monate nach Betriebsaufgabe) begonnene Schwangerschaft der Ordinationsnachfolgerin, sowie durch die mit dieser Schwangerschaft unvorhersehbaren, kurze Zeit vor der geplanten Geburt aufgetretenen Schwangerschaftsprobleme."

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom **1. Juni 2026** wurden die Unterlagen der belangten Behörde übermittelt, eine Stellungnahme wurde von dieser nicht erstattet.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom **5. Juni 2026** wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert, bekannt zu geben, ob Anträge auf mündliche Verhandlung und eine Entscheidung durch den Senat aufrecht erhalten bleiben. Den Streitparteien wurde überdies eine Übersicht über die von der beschwerdeführenden Partei in den nicht streitgegenständlichen Jahren 2019 bis 2023 erklärten Umsätze und Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit als „Vertretungsarzt" dargelegt:

- Im Jahr 2019 wurden Umsätze iHv 34.381,59 und Einkünfte iHv -7.138,12 erzielt.
- Im Jahr 2020 wurden Umsätze iHv 30.125,00 und Einkünfte iHv -843,62 erzielt.
- Im Jahr 2021 wurden Umsätze iHv 49.520,00 und Einkünfte iHv 31.783,87 erzielt.
- Im Jahr 2022 wurden Umsätze iHv 37.080,00 und Einkünfte iHv 20.425,35 erzielt.
- Im Jahr 2023 wurden Umsätze iHv 15.960,00 und Einkünfte iHv 10.373,27 erzielt.

Abschließend wurden neben den gesetzlichen Grundlagen der Begünstigung des § 37 EStG 1988 Auszüge aus der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zur Frage einer allenfalls begünstigungsschädlichen Wiederaufnahme einer Tätigkeit angeführt.

Mit Schreiben vom **3. Juli 2026** wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgenommen. Mit Beschluss vom **10. Juli 2026** wurde die belangte Behörde über die Zurücknahme des Antrags auf Entscheidung durch den Senat informiert.

Am **8. Oktober 2026** fand die beantragte mündliche Verhandlung statt. Der nachfolgend in Punkt II. 1. dargestellte verfahrensrelevante Sachverhalt wurde von beiden Parteien inhaltlich bestätigt. Vom Vertreter der beschwerdeführenden Partei wurde darüber hinaus, auf das Wesentlichste zusammengefasst ausgeführt, dass aufgrund der Rechtsprechung des VwGH

eine geplante Wiederaufnahme einer Tätigkeit innerhalb der Grenzen des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 hinsichtlich der beantragten Begünstigung des § 37 EStG 1988 unschädlich sein müsse. Zur Frage des begünstigungsschädlichen Zeitraums innerhalb dessen eine über die vorgenannten Grenzen hinausgehende Wiederaufnahme einer Tätigkeit begünstigungsschädlich sei, verwies dieser darauf, dass sowohl im Einkommensteuer-Kommentar *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zo*rn als auch in den für das Bundesfinanzgericht nicht bindenden Einkommensteuerrichtlinien eine Unterbrechung von mindestens einem Jahr gefordert werde. Ebenso habe der UFS im Erkenntnis RV/2364-W/05 eine Wiederaufnahme einer Tätigkeit nach zwei Jahren als unkritisch angesehen. Überdies habe es ab dem Jahr 2020 eine covidbedingte Sonderregelung gegeben. Von der Vertreterin der belangten Behörde wurde, wiederum auf das Wesentlichste zusammengefasst, ausgeführt, dass die Einstellung der Tätigkeit laut Verwaltungsgerichtshof auf eine gewisse längerfristige Dauer ausgerichtet sein müsse und zudem eine Wiederaufnahme nicht von vornherein geplant sein dürfe. Tatsächlich habe die beschwerdeführende Partei in den Jahren 2019 bis 2023 jeweils mindestens eine der Grenzen des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 überschritten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei war seit Anfang der 1980iger Jahre (somit länger als 7 Jahre bis zur erklärten Betriebsaufgabe mit 1. April 2018) als niedergelassener Allgemeinmediziner mit Kassenvertrag tätig und hat im Jahr 2017 das 60. Lebensjahr vollendet.

Mit Zusammenschluss- und Einbringungsvertrag vom ttmm 2017 bzw Nachtrag zum Zusammenschluss- und Einbringungsvertrag vom ttmm 2018 wurde rückwirkend zum 1. Juli 2017 die Offene Gesellschaft *„Dr.* ***Bf*** *& Dr.* ***Gesellschafter*** *Ärzte für Allgemeinmedizin OG„* (eingetragen im Firmenbuch mit FN ***), im Rahmen eines Gruppenpraxisgesamtvertrages gegründet. Der Gesellschafter Dr. ***Gesellschafter*** ist zum 31. März 2018 aus der Gesellschaft ausgeschieden und war damit die offene Gesellschaft aufgelöst. Das Unternehmen war somit im Zeitpunkt des Ausscheidens gem § 142 UGB auf die beschwerdeführende Partei Dr. ***Bf*** übergegangen. Mit notariell beglaubigter Eingabe an das Landes- als Handelsgericht ***Stadt*** (Firmenbuch) vom ttmm 2018 wurde ein Antrag auf Löschung der Offenen Gesellschaft eingebracht und die Löschung mit Datum vom ttmm 2018 im Firmenbuch eingetragen.

Am 6. Februar 2018 hat die beschwerdeführende Partei bei der Ärztekammer ***Bundesland*** im Rahmen einer persönlichen Vorsprache einen Antrag auf Beendigung der Gruppenpraxis als Allgemeinmediziner und eine Eintragung als Wohnsitzarzt ab 1. April 2018 eingebracht.

Das nun (wieder) als Einzelunternehmen agierende Unternehmen wurde zum 1. April 2018 von der beschwerdeführenden Partei aufgegeben. Das Anlagevermögen wurde an die Praxisnachfolger (ein Ärzteehepaar) verkauft, der betrieblich genutzte Gebäudeteil in das Privatvermögen übernommen und mit den Nachfolgern diesbezüglich ein Mietvertrag für die Ordinationsräumlichkeiten, beginnend ab 1. April 2018, abgeschlossen. Im Jahr der Aufgabe der ärztlichen Tätigkeit hatte die beschwerdeführende Partei (geboren ***Jahr***) das 61. Lebensjahr vollendet.

Zum 1. April 2018 wurde ein Übergangs- und Aufgabegewinn ermittelt, wobei deren Wertansätze zwischen den Parteien im gegenständlichen Verfahren unstrittig sind.

Am 6. Februar 2018 hat die beschwerdeführende Partei bei der Ärztekammer ***Bundesland*** im Rahmen einer persönlichen Vorsprache einen Antrag auf Beendigung der Gruppenpraxis als Allgemeinmediziner und eine Eintragung als Wohnsitzarzt ab 1. April 2018 eingebracht.

Die berufsrechtliche Befugnis als Wohnsitzarzt ab dem 1. April 2018 ermöglichte es Dr. ***Bf*** einerseits sich selbst und seine Familie weiterhin zu behandeln und auch Rezepte verschreiben zu können. Bereits zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe hatte Dr. ***Bf*** die Absicht als Vertretungsarzt für seine Nachfolger oder für andere Ärzte, tätig zu werden. Angedacht war diese Tätigkeit innerhalb der steuerlichen Grenzen des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988, somit innerhalb der Umsatzgrenze von 22.000 Euro und/oder der Einkünftegrenze von 730 Euro auszuüben.

Für das Kalenderjahr 2018 wurden Einkünfte, bestehend aus einem Übergangs- und einem Veräußerungsgewinn, nach Abzug des Grundfreibetrages, in Höhe von 363.582,84 Euro erklärt, beantragt wurde die Halbsteuersatzbegünstigung des § 37 EStG 1988. Das Ergebnis aus der bis 31. März 2018 bestehenden Offenen Gesellschaft wurde mit 97.005,80 Euro angesetzt. Einnahmen aus einer selbständigen Tätigkeit als Wohnsitz- bzw Vertretungsarzt wurden im Veranlagungsjahr 2018 nicht erklärt, jedoch Werbungskosten in Form von Versicherungs- und Pflichtbeiträgen an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft und an die Ärztekammer in Höhe von 41.490,05 Euro.

Beginnend ab April 2019 hat die beschwerdeführende Partei an seine Nachfolger mittels monatlicher Honorarnoten seine Tätigkeit als Vertretungsarzt abgerechnet. Die Gattin des Ordinationsnachfolgers war seit dem Herbst 2018 schwanger. Aufgrund des geplanten Geburtstermins im Juni 2019 wurde mit Dr. ***Bf*** vereinbart, dass dieser ab Mai 2019 eine vorübergehende Vertretung übernehmen soll. Aufgrund von schwangerschaftsbedingten gesundheitlichen Problemen hat Dr. ***Bf*** bereits ab April 2019 eine Vertretungstätigkeit für die Gattin des Ordinationsnachfolgers übernommen.

Insgesamt wurden 32.795 Euro verrechnet, die Honorarnote 9/2019 (*) ist mangels Zufluss nicht in den erklärten Erlösen laut Steuererklärung in Höhe von 34.381,59 Euro enthalten.

Nummer	Datum	Zeitraum	Stunden	Satz/h	Summe
1/2019	30.4.2019	4/2019	81,50	75,00	6.120,00
2/2019	31.5.2019	5/2019	49,00	75,00	3.675,00
3/2019	30.6.2019	6/2019	40,00	75,00	3.000,00
4/2019	31.7.2019	7/2019	60,00	75,00	4.500,00
5/2019	31.8.2019	8/2019	19,00	75,00	1.445,00
6/2019	30.9.2019	9/2019	42,50	75,00	3.180,00
7/2019	30.10.2019	10/2019	45,00	75,00	3.375,00
8/2019	30.11.2019	11/2019	58,00	75,00	4.350,00
9/2019*	31.12.2019	12/2019	42,00	75,00	3.150,00

Die Tätigkeit als Vertretungsarzt wurde am 31. Mai 2023 beendet.

In den Jahren 2019 bis 2023 wurden folgende Umsätze und Einkünfte aus der Tätigkeit als Vertretungsarzt (Branchenkennzahl 862 „Arzt- und Zahnarztpraxis) von der beschwerdeführenden Partei erklärt.

	2019	2020	2021	2022	2023
Erlöse	34.381,59	30.125,00	49.520,00	37.080,00	15.960,00
Einkünfte	-7.138,12	-843,62	31.783,87	20.425,35	10.373,27

Zusammenfassend wird festgestellt, dass in den Jahren 2019 bis 2023 zumindest eine der Grenzen des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 überschritten wurde.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den bereits bei der belangten Behörde aktenkundigen und dem Bundesfinanzgericht mit dem Vorlagebericht vorgelegten, und den aufgrund weiterer, mittels Beschlüsse des Bundesfinanzgerichts bei der beschwerdeführenden Partei angeforderten, Unterlagen.

Dass die beschwerdeführende Partei im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe das 60. Lebensjahr bereits vollendet hatte, ergibt sich aus einer Abfrage in der Grunddatenverwaltung der Finanzverwaltung durch das Gericht bzw der aktenkundigen Zusammensetzung der Sozialversicherungsnummer. Die Tatsache, dass die Allgemeinpraxis bereits Anfang der 1980er Jahre gegründet wurde, ergibt sich aus den Eintragungen im aktenkundigen Änderungsprotokoll der Ärztekammer ***Bundesland*** vom 6. Februar 2018. Ebenso die Beantragung der Zulassung als Wohnsitzarzt ab 1. April 2018.

Die Tatsachen des Zusammenschlusses rückwirkend zum 1. Juli 2017 zu einer Offenen Gesellschaft, das Ausscheiden des zweiten Gesellschafters zum 31. März 2018, der Übergang des Unternehmens auf die beschwerdeführende Partei gem § 142 UGB, die Auflösung der Offenen Gesellschaft und der Abschluss eines Mietvertrages mit den Nachfolgern, ergeben sich aus einer Einsichtnahme des Gerichts in das Firmenbuch und die elektronischen Datenbanken der Finanzverwaltung.

Die Tatsache, dass die beschwerdeführende Partei die Absicht als Vertretungsarzt wieder aktiv zu werden, offenbar ursprünglich innerhalb der Umsatz- und Einkünftegrenzen des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 geplant, ergibt sich aus den Ausführungen der steuerlichen Vertreterin der beschwerdeführenden Partei in verschiedenen aktenkundigen Schriftsätzen. Die geplante Unterstützung der Nachfolger ergibt sich aus einem Bericht in der online abrufbaren Ausgabe der Zeitschrift „Mein Bezirk“ vom ttmm 2018, in der ausgeführt wird, dass der langjährige Allgemeinmediziner […] die beiden neuen Ärzte noch in diesem Jahr unterstützen, damit ein nahtloser Übergang gewährleistet werde (https://www.meinbezirk.at/***).

Die in den Jahren 2019 bis 2023 erzielten Umsätze und Einkünfte ergeben sich aus den im verwaltungsbehördlichen Verfahren vorgelegten Honorarabrechnungen für den Zeitraum April bis Dezember 2019 und den aktenkundigen rechtskräftig veranlagten Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2019 bis 2023, die vom Bundesfinanzgericht erhoben und deren Auswertung den Parteien im Sinne des Parteiengehörs übermittelt wurden.

Mit Eingabe durch die steuerliche Vertretung am 24. August 2023 an die belangte Behörde erfolgte die Mitteilung der (erneuten) Betriebsaufgabe zum 31. Mai 2023.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob auf den im Zusammenhang mit der zum 1. April 2018 erklärten Betriebsaufgabe erzielten Veräußerungs- und Übergangsgewinn gemäß § 24 Abs 1 iVm § 37 Abs 1 und Abs 5 Z 3 EStG 1988 der ermäßigte Steuersatz in Höhe der Hälfte des auf das gesamte Einkommen des Veranlagungsjahres 2018 entfallenden Durchschnittsteuersatzes anzuwenden ist.

§ 24 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„(1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

– des ganzen Betriebes

- eines Teilbetriebes

– eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

[…]

(*4) Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 7 300 Euro und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7.300 Euro übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu,*

- wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 Gebrauch gemacht wird,

- wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 fällt oder

- wenn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 7 ausgeschlossen ist.“

§ 37 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- *außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),*
- *[…]*

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

[…]

(5) Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:

[…]

3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Für Veräußerungs- und Übergangsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.“

§ 124b Z 351 EStG 1988 idF AbgÄG 2022, BGBl I 108 lautet:

„Eine schädliche Erwerbstätigkeit im Sinne von § 24 Abs. 6 Z 3 und § 37 Abs. 5 Z 3 liegt nicht vor, wenn Ärzte im Jahr 2020, 2021 oder 2022 während der COVID-19-Pandemie als Ärzte gemäß § 36b Ärztegesetz 1998, BGBl. I Nr. 169/1998 idF BGBl. I Nr. 16/2020, in Österreich tätig werden.“

§ 36b Ärztegesetz 1998 lautet:

„(1) Im Falle einer epidemiologischen Situation, insbesondere bei einer Pandemie oder einer sonstigen Krisensituation hat der für das Gesundheitswesen zuständige Bundesminister zum Zweck der Sicherstellung der ärztlichen Versorgung der österreichischen Bevölkerung durch Verordnung zeitlich beschränkt Ausnahmen von in § 4 angegebenen Erfordernissen, mit Ausnahme der Erfordernisse gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 bis 3, insoweit zu treffen, als Ärztinnen/Ärzte den ärztlichen Beruf in Zusammenarbeit mit im Inland zur selbständigen Berufsausübung berechtigten Ärztinnen/Ärzten für Allgemeinmedizin oder Fachärztinnen/Fachärzten ausüben

dürfen, soweit und solange dies auf Grund der Situation erforderlich ist. Die Verordnung darf auch rückwirkend erlassen werden.

(2) Tätigkeiten gemäß Abs. 1 sind vor Aufnahme der Tätigkeit der Österreichischen Ärztekammer zu melden.

(3) Ärztinnen/Ärzte gemäß Abs. 1 unterliegen bei ihrer Tätigkeit im Inland den im Geltungsbereich dieses Bundesgesetzes geltenden Berufspflichten und Disziplinarvorschriften. Verstößt eine ausländische Ärztin/ein ausländischer Arzt gemäß Abs. 1 gegen diese Pflichten, so hat die Österreichische Ärztekammer unverzüglich auch die zuständige Behörde ihres/seines Herkunftsstaates zu unterrichten."

§ 47 Ärztegesetz 1988 (Wohnsitzarzt) lautet:

„(1) Zur selbständigen Berufsausübung berechtigte Ärztinnen/Ärzte, die ausschließlich solche ärztliche Tätigkeiten auszuüben beabsichtigen, die weder eine Ordinationsstätte (§ 45 Abs. 2) erfordern noch in einem Angestelltenverhältnis (§ 46) ausgeübt werden, wie insbesondere Erstellung von Aktengutachten, Vertretungen in Ordinationsstätten, arbeitsmedizinische und schulärztliche Tätigkeiten, Teilnahme an ärztlichen Not- und Bereitschaftsdiensten oder organisierten Notarztdiensten, Tätigkeiten an Einrichtungen der Epidemieversorgung oder im Rahmen von Ärztebereitstellungsdiensten, haben der Österreichischen Ärztekammer den Wohnsitz, sollte ein solcher im Bundesgebiet nicht gegeben sein, den Ort der Tätigkeiten, unverzüglich bekannt zu geben. Dieser Ort entspricht der Wohnadresse gemäß § 27 Abs. 1 sowie dem Wohnsitz gemäß §§ 27 Abs. 10, 29 Abs. 2, 63, 68 Abs. 4 Z 1 und 145 Abs. 1 Z 3.

(2) Werden die im Abs. 1 genannten Tätigkeiten jedoch von einem niedergelassenen oder angestellten Arzt ausgeübt, ist dieser als niedergelassener oder angestellter Arzt in die Ärzteliste einzutragen.

(3) Vor der Eintragung in die Ärzteliste (§ 27) hat die Österreichische Ärztekammer zu prüfen, ob die Voraussetzungen der Abs. 1 oder 2 gegeben sind."

Unstrittig ist, dass die beschwerdeführende Partei im Zeitpunkt der erklärten Betriebsaufgabe zum 1. April 2018 das 60. Lebensjahr vollendet hatte und seit der Eröffnung der Praxis als niedergelassener Allgemeinmediziner mit Kassenvertrag mehr als sieben Jahre verstrichen waren.

Ab April 2019 hat die beschwerdeführende Partei eine Tätigkeit als Vertretungsarzt für die Praxisnachfolger (ein Ärzteehepaar), ebenfalls eine Praxis als niedergelassene Allgemeinmediziner mit Kassenvertrag, begonnen und diese Vertretungstätigkeit für eine Zeitdauer von 49 Monaten, somit bis zum 31. Mai 2023 durchgehend ausgeübt.

Dabei wurden in den Jahren 2019 und 2020 ausschließlich die Umsatzgrenze des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 von 22.000 Euro und in den Jahren 2021 bis 2023 sowohl die vorgenannte Umsatz- als auch die Einkünftegrenze von 730 Euro, wesentlich überschritten.

Der Antrag auf eine Eintragung als Wohnsitzarzt in die Ärzteliste der Ärztekammer und somit die Berechtigung zur selbständigen Berufsausübung beispielsweise als Vertretungsarzt wurde am 1. Februar 2018 gestellt.

Von der beschwerdeführenden Partei wurde die Absicht der Wiederaufnahme einer Tätigkeit als Vertretungsarzt, allerdings innerhalb der vorgenannten Grenzen des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 19988, im gesamten bisherigen behördlichen und verwaltungsgerichtlichen Verfahren, nicht bestritten.

Im Zeitpunkt der erklärten Betriebsaufgabe waren die künftigen Schwangerschaftsprobleme der ebenfalls als Ärztin gemeinsam mit ihrem Ehegatten als Praxisnachfolger tätigen Ehegattin noch nicht bekannt. Für das Gericht ist nicht ausgeschlossen, dass eine Wiederaufnahme der Tätigkeit über die vorgenannten Grenzen des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 von Beginn an nicht geplant war.

Die konkrete Rechtsfrage des Verfahrens betrifft die Auswirkung einer bereits vor der erklärten Betriebsaufgabe im April 2018 geplanten Wiederaufnahme einer Tätigkeit, die mit der bisherigen Tätigkeit in vergleichbarer Art und Weise als auch mit dem veräußerten bzw aufgegebenen Betrieb in Zusammenhang stehend, im April 2019 wieder aufgenommen wurde. Diese Tätigkeit wurden mit Beginn des vierten Monats des Folgejahres begonnen und von April 2019 bis Mai 2023 in einem Ausmaß durchgeführt, sodass die Umsatz- und/oder Einkünftegrenzen des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 durchgehend erheblich überschritten wurden. Daraus ergibt sich die Frage, ob durch dieses Verhalten eine erneute begünstigungsschädliche Erwerbstätigkeit im Sinne des Einkommensteuergesetzes begründet wurde und ob dies zum Verlust der Steuerbegünstigung des Hälftesteuersatzes nach § 37 Abs 1 iV mit Abs 5 Z 3 EStG 1988 führt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, liegt eine endgültige Einstellung der Erwerbstätigkeit im Sinne des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 nur dann vor, wenn diese auf eine gewisse (längerfristige) Dauer über das Veranlagungsjahr hinaus ausgerichtet ist. Zudem darf eine Wiederaufnahme der Tätigkeit nicht von vornherein geplant gewesen sein. Handelt es sich um eine bloße Unterbrechung der Erwerbstätigkeit, steht der Hälftesteuersatz nicht zu (vgl VwGH 21.4.2021, Ra 2019/15/0156 und 19.5.2021, Ro 2020/13/0002).

Letztlich entscheidend für die Anwendbarkeit des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 ist somit nach Ansicht des Gerichts, ob die beschwerdeführende Partei ihre aktive Erwerbstätigkeit (innerhalb der normierten Geringfügigkeitsgrenzen) mit der Betriebsveräußerung bzw -aufgabe auch tatsächlich auf eine gewisse (längerfristige) Dauer über das Veranlagungsjahr hinaus eingestellt hat. Somit sollen nur tatsächliche bzw unwiderrufliche *„Beendigungsfälle“* – im gegenständlichen Fall – die endgültige altersbedingte Einstellung der Erwerbstätigkeit durch Betriebsaufgabe, steuerlich begünstigt werden.

Hinsichtlich der erforderlichen längerfristigen Dauer der Einstellung der Erwerbstätigkeit kann aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts (vgl 30.9.2019, RV/5100098/2019) abgeleitet werden, dass "*alle Erwerbstätigkeiten, die über die normierten Grenzen des § 37 Abs 5 Z 3 2 Satz EStG hinausgehen, sowohl im Jahr der Aufgabe bzw Veräußerung als auch im Folgejahr als begünstigungsschädlich eingestuft werden*." Insofern könnte man dadurch die in der Judikatur des VwGH (vgl 21.4.2021, Ra 2019/15/0156; 19.5.2021, Ro 2020/13/0002) angeführte "*gewisse (längerfristige) Dauer über das Veranlagungsjahr hinaus*" umrissen wissen. Betrachtet werden das Veräußerungsjahr und das diesem folgende Veranlagungsjahr. Der Zeitpunkt der Einschätzung der (endgültigen) Einstellung erfolgt am Ende des Veräußerungsjahres: Liegt zu Beginn des folgenden Jahres eine aktive Erwerbstätigkeit wieder vor, steht diese wohl jedenfalls im Gegensatz zur Annahme einer dauerhaften Einstellung der (gesamten) aktiven Erwerbstätigkeit (vgl *Urnik*, JEV 2021, 112).

Ebenso führt *Zorn* aus, dass eine "*Einstellung der Erwerbstätigkeit*" nur gegeben ist, wenn diese auf eine gewisse (längerfristige) Dauer über das Veranlagungsjahr hinaus ausgerichtet ist. Es wird auf den Zeitpunkt des Entstehens des Einkommensteueranspruchs für das Veräußerungsjahr abgestellt. Zu diesem Zeitpunkt konnte in dem beim VwGH (damals) anhängigen Fall nicht von einer Einstellung der aktiven Erwerbstätigkeit im Sinne eines Plans auf ein längerfristiges Unterbleiben der aktiven Erwerbstätigkeit ausgegangen werden, weil am nachfolgenden 1. Jänner bereits ein Dienstverhältnis begonnen wurde (vgl *Zorn*, RdW 2021/355 (442) unter Bezugnahme auf VwGH 21.4.2021, Ra 2019/15/0156).

Die ärztliche Tätigkeit der beschwerdeführenden Partei wurde im April 2019, somit bereits mit Beginn des vierten Monats nach Entstehen des Einkommensteueranspruchs für das Veranlagungsjahr 2018 (dieser entsteht gem § 4 Abs 2 lit a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres für das die Veranlagung vorgenommen wurde, konkret somit am 31. Dezember 2018; vgl VwGH 21.4.2021, Ra 2019/15/0156 Rn 28) wiederaufgenommen.

Nach Wiederaufnahme der Tätigkeit ab April 2019 wurden von der beschwerdeführenden Partei bereits im Folgejahr 2019 Umsatzerlöse von insgesamt 32.795 Euro, somit ca 150% der in § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 normierte Obergrenze von 22.000 Euro, abgerechnet. Hinsichtlich des Jahresumsatzes ist im Übrigen in zeitlicher Hinsicht die Leistungserbringung maßgeblich, die Rechnungslegung und der Zufluss der Einnahmen sind irrelevant (vgl UFS 28.10.2011,

RV/1204-L/11, die Behandlung der VfGH-Beschwerde zu B 1421/11 wurde mit Beschluss vom 14.12.2011 abgelehnt). Bereits die in der Steuererklärung des Jahres 2019 erklärten (zugeflossenen) Erlöse aus der Tätigkeit als Vertretungsarzt haben die Umsatzgrenze von 22.000 Euro wesentlich überstiegen.

Die vom steuerlichen Vertreter der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 8. Oktober 2026 angesprochene, in § 124b Z 351 EStG 1988 normierte Ausnahmebestimmung für das Tätigwerden von Ärzten in der COVID-19-Krise in den Jahren 2020 bis 2022, ist aus zwei Gründen auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Einerseits weil die Tätigkeit bereits im Jahr 2019 begonnen und die Umsatzgrenze des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 jedenfalls bereits im Jahr 2019 überschritten und andererseits, weil von der beschwerdeführenden Partei im gegenständlichen Verfahren die in § 36b Abs 2 ÄrzteG 1998 normierte erforderliche Meldung an die Österreichische Ärztekammer im bisherigen Verfahren nicht vorgelegt und das Vorliegen einer solchen von der beschwerdeführenden Partei auch nicht behauptet wurde.

Ob die Wiederaufnahme der Erwerbstätigkeit über die gesetzlich normierten Geringfügigkeitsgrenzen hinaus, wie von der beschwerdeführenden Partei in den aktenkundigen Schriftsätzen behauptet, von vornherein geplant war, und ob eine solche per se schädlich sei, wie die belangte Behörde in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2018 vom 21. Jänner 2021 ausgeführt hat, ist für die Zuerkennung der begünstigten Besteuerung gem § 37 EStG 1998 im gegenständlichen Fall nicht von entscheidender Bedeutung.

Wesentlich ist, dass die, die Geringfügigkeitsgrenzen übersteigende, Erwerbstätigkeit zeitnah mit Beginn des viertfolgenden Monats im Folgejahr im April 2019 wiederaufgenommen wurde und somit eine steuerbegünstigte Einstellung der Erwerbstätigkeit im Sinne des § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988, die auf eine gewisse (längerfristige) Dauer über das Veranlagungsjahr hinaus ausgerichtet ist, nicht vorliegt. Vielmehr wurde nach Ansicht des Gerichts die aktive Tätigkeit lediglich unterbrochen und über einen Zeitraum von 49 Monaten bis zum Mai 2023 fortgeführt.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichtes liegt eine, im Zeitpunkt des Entstehens des hier strittigen Abgabenanspruchs zum 31. Dezember 2018, auf Dauer angelegten Einstellung der aktiven Erwerbstätigkeit nicht vor und steht der beschwerdeführenden Partei die Begünstigung des § 37 Abs 1 iVm Abs 5 Z 3 EStG 1988 in der vorliegenden Konstellation nicht zu.

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.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen sind, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung dieses Erkenntnisses zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 19. Oktober 2026