



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Berufungswerbers, vom 25. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 12. Juli 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 15. Oktober 2010 wurde der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) lediglich mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zur Einkommensteuer 2009 veranlagt.

Durch Kontrollmitteilung für im Jahr 2009 erfolgte Leistungen von Todesfallbeihilfe gelangte dem oben genannten Wohnsitzfinanzamt am 8. Juli 2011 ein an den Bw gerichtetes Schreiben der Wohlfahrtskasse der Ärztekammer für Oberösterreich vom 13. Juli 2009 zur Kenntnis, worin dem Bw der Anfall folgender satzungsgemäßer einmaliger Leistungen auf Grund des Todes des Sohnes des Bw auf das im Antrag genannte Konto bekanntgegeben wurde:

Hinterbliebenenunterstützung nach § 35 b der Satzung	17.200,00 €	
Bestattungsbeihilfe nach § 36 der Satzung	<u>3.500,00 €</u>	
	20.700,00 €	

abzüglich offener Beiträge August 2008 – Juni 2009	<u>-150,80 €</u>	
Auszahlungsbetrag (brutto)	20.549,20 €	

Zur Information wurde dem Bw im genannten Schreiben der Wohlfahrtskasse mitgeteilt, dass die angeführten Leistungen nicht der Umsatzsteuer unterliegen, jedoch nach § 22 Z 4 iVm § 32 Z 2 EStG 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen (Hinweis auf GZ. BMF-010222/0174-VI/7/2007). Obiger Betrag werde auf das im Antrag angeführte Konto überwiesen und müsse vom Bw selbst versteuert werden.

Mit Bescheid vom 12. Juli 2011 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 15. Oktober 2010 gemäß § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 12. Juli 2011** unterwarf das Finanzamt neben den unveränderten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 20.549,20 € der Einkommensteuer, woraus sich eine Abgabennachforderung von 9.089,37 € ergab.

Mit **Schriftsatz vom 25. Juli 2011** er hob der Abgabepflichtige **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 12. Juli 2011**, beantragte sinngemäß die begünstigte Besteuerung der von der Wohlfahrtskasse erhaltenen Einmalzahlung von 20.549,20 € und begründete dies sinngemäß im Wesentlichen wie folgt:

Die (in der Berufung eingehend dargestellten) Umstände hätten zum (Zusatz der Berufungsbehörde: unbestritten) tragischen Tod des Sohnes des Bw am tt.mm.2009 geführt, der Turnusarzt gewesen sei. Die nachträgliche Besteuerung des angewiesenen Betrages mit beinahe 45% erscheine fast wie eine Strafe. Es werde beantragt, die Versteuerung des erhaltenen Betrages neu zu berechnen.

Als Beilagen waren der Berufung in Kopie außer dem oben bereits wiedergegebenen Schreiben der Wohlfahrtskasse vom 13. Juli 2009 ua die Sterbeurkunde und Todesbestätigung angeschlossen, die den Tod am tt.mm.2009 des Sohnes des Bw bescheinigen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 18. August 2011** wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

Die von der Ärztekammer ausbezahlte Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe sei unabhängig von der Gestaltung des jeweiligen Sachverhaltes immer nach § 22 Z 4 iVm § 32 Z 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger zu versteuern. Dies gelte sowohl für die

Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe nach dem Tod eines aktiven Arztes als auch nach dem Tod des Empfängers einer laufenden Pensionsleistung aus dem Wohlfahrtsfonds.

Mit **Schriftsatz vom 3. September 2011** stellte der Bw einen **Vorlageantrag** und führte ergänzend sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Der Wortlaut des § 22 Z 4 iVm § 32 Z 2 EStG 1988 sei dem Bw nicht bekannt

(Fettdruck durch die Berufungsbehörde), wohl aber das System der progressiven Besteuerung bei höherem Einkommen. Daraus erkläre sich die Besteuerung des von der Ärztekammer erhaltenen Betrages mit fast 50%.

Der gewährte Betrag sei jedoch eine einmalige, durch den tragischen Tod des Sohnes des Bw gewährte Zahlung der Ärztekammer. Er werde so versteuert als wäre es ein zusätzliches wesentlich höheres Jahreseinkommen 2009. Das treffe für das Jahreseinkommen 2010 und 2011 natürlich nicht zu, weil dieser Betrag nur einmalig als Unterstützung zum Ableben des Sohnes des Bw angewiesen worden sei. Dieser Betrag möge daher wie z.B. ein Losgewinn nur einer 25%-igen Gewinnsteuer unterworfen werden. Der Betrag der Ärztekammer möge daher für sich allein besteuert und nicht dem Jahreseinkommen zugerechnet werden.

Das erhaltene Geld sei im Wesentlichen zur Unterstützung der noch in Ausbildung befindlichen Kinder des Bw und für soziale Zwecke und nicht für irgendwelchen Luxus verwendet worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Einkommensteuer natürlicher Personen, die wie der Bw einen Wohnsitz in Österreich haben, unterliegen gemäß § 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl 1988/400 (EStG 1988), alle ihre in- und ausländischen Einkünfte (Fettdruck durch die Berufungsbehörde).

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
- 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),**
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
- 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),**
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28);
7. Sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Gemäß § 22 EStG 1988 sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit

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

a) Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.

b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der

- staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit sowie aus der Berufstätigkeit der

- Ärzte, Tierärzte und Dentisten,

- Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder,

- Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren,

- Bildberichterstatter und Journalisten,

- Dolmetscher und Übersetzer.

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

c) Einkünfte aus

- der therapeutischen psychologischen Tätigkeit von Personen, die die geistes- oder naturwissenschaftlichen Universitätsstudien mit dem Hauptfach Psychologie abgeschlossen haben

- der Tätigkeit als Hebamme

- der Tätigkeit im medizinischen Dienst im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 102/1961

Eine freiberufliche Tätigkeit liegt auch dann vor, wenn ein Angehöriger eines freien Berufes in seinem Beruf

- im Rahmen von Veranstaltungen tätig wird, denen die für das Vorliegen einer freiberuflichen Tätigkeit erforderlichen Eigenschaften fehlen

- sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient. Abgesehen vom Fall einer vorübergehenden Verhinderung muß er selbst auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden.

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch

- die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.

Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der 3. Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, daß

- die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als selbständige Arbeit anzusehen ist und jeder einzelne Gesellschafter im Rahmen der Gesellschaft selbständig im Sinne der Z 1 - oder 2 tätig wird. Dies ist aber nicht erforderlich, wenn berufsrechtliche Vorschriften Gesellschaften mit berufsfremden Personen ausdrücklich zulassen.*

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

5. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

Gemäß **§ 25 EStG 1988** idF BGBl. I Nr. 52/2009 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Beziehe und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten 1. Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt a) werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.

Beziehe und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines b) Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

c) Beziehe aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung.

d) Beziehe aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversorgung entspricht.

e) Beziehe aus einer Kranken- oder Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.

Beziehe gemäß lit. c bis e, ausgenommen solche aus einer Unfallversorgung, sind nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen. In allen anderen Fällen sind diese Beziehe nach § 32 Z 1 zu erfassen.

2. Beziehe und Vorteile aus inländischen Pensionskassen ...
a)

Gemäß dem mit der Überschrift "Gemeinsame Vorschriften" versehenen **§ 32 EStG 1988** idF BGBl. I Nr. 85/2008 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch:

1. Entschädigungen, die gewährt werden

- a) als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen oder
- b) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche oder
- c) für die Aufgabe von Bestandrechten, sofern der Bestandgegenstand enteignet wird oder seine Enteignung nachweisbar unmittelbar droht, oder
- d) für die Aufgabe von Bestandrechten, deren zwangsweise Auflösung im Hinblick auf die künftige Verwendung des Bestandgegenstandes für einen Zweck, für den

Enteignungsrechte in Anspruch genommen werden könnten, nachweisbar unmittelbar droht.

2. Einkünfte aus

einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB - Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen),

- einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 oder
- einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7,

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

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

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

Da der Bw in Österreich einen Wohnsitz hat, unterliegt er gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 mit den in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkünften, worunter neben die vom Bw regelmäßig erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 (Z 4) auch jene aus selbständiger Arbeit iSd § 22 (Z 2) fallen, der Einkommensteuer.

Die von der Wohlfahrtskasse der Ärztekammer für Oberösterreich dem Bw 2009 als Hinterbliebenenunterstützung und Bestattungsbeihilfe ausbezahlten 20.549,20 € fallen nicht unter die Bestimmung des oben ebenfalls wiedergegeben § 25 EStG 1988, weil sie weder Bezüge aus einer Unfall- oder Krankenversorgung noch den Pensionen gleichartige Bezüge sind. Einmaligen Geldzuwendungen fehlt nämlich der Pensionscharakter (VwGH 26.01.1977, 1311/76)

Die gegenständlichen Leistungen fallen daher gemäß § 22 Z 4 EStG unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Diese Einkünfte hat daher gemäß § 32 Z 2 EStG der Bw als Rechtsnachfolger des verstorbenen Turnusarztes zu versteuern (vgl. die auf der Homepage der Ärztekammer OÖ <http://www.aekooe.or.at> abrufbare, im Schreiben vom 13. Juli 2009 angeführte Rechtsauskunft des Bundesministeriums für Finanzen und Neuber, in ÖStZ 1997, 537f).

Der Bw bestreitet die Steuerpflicht dem Grunde nicht, begeht jedoch sinngemäß eine begünstigte Besteuerung dieser Todesfallbeihilfebeträge mit 25%.

Der mit der Überschrift "TARIF, Steuersätze und Steuerabsetzbeträge" versehene **§ 33 EStG** 1988 in der für das Veranlagungsjahr 2009 geltenden Fassung BGBI. I Nr. 61/2009 sieht folgenden progressiven Tarif für die Einkommensteuer vor:

(1) Die Einkommensteuer beträgt jährlich bis zu einem Einkommen von 11 000 Euro 0 Euro. Für Einkommensteile über 60 000 Euro beträgt der Steuersatz 50%.

Bei einem Einkommen von mehr als 11 000 Euro ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen:

Einkommen	Einkommensteuer in Euro
über 11 000 Euro bis 25 000 Euro	$(\text{Einkommen} - 11\,000) \times 5110$ 14 000
über 25 000 Euro bis 60 000 Euro	(Einkommen - 25 000) x 15125 + 35 000 5110
über 60 000 Euro	$(\text{Einkommen} - 60\,000) \times 0,5 + 20\,235$

(2) Von dem sich nach Abs. 1 ergebenden Betrag sind die Absetzbeträge nach den Abs. 4 bis 6 abzuziehen. Absetzbeträge im Sinne des Abs. 5 oder Abs. 6 sind insoweit nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt. Abs. 8 bleibt davon unberührt.

Im bekämpften Bescheid vom 12. Juli 2011 hat das Finanzamt auch die strittigen 20.549,20 € entsprechend dem für sein Einkommen von 58.429,30 (> 25.000,00 € und < 60.000,00 €) vorgesehenen normalen Tarif besteuert.

Der mit der Überschrift "Ermäßigung der Progression, Sondergewinne" versehene **§ 37 EStG 1988** in der im Berufungsjahr 2009 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 52/2009 sieht in folgenden Fällen eine Ermäßigung gegenüber dem Tarif des § 33 vor:

§ 37. (1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4),
- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),
- Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6), soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen,
- Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38)

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Dies gilt nicht für Einkünfte, die durch eine gemäß Abs. 8 erlassene Verordnung von der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz ausgenommen wurden.

(2) Über Antrag sind nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.
2. Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.
3. Besondere Einkünfte im Sinne des § 28 Abs. 7, wenn seit dem ersten Jahr, für das

Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 in Teilbeträgen abgesetzt wurden, mindestens weitere sechs Jahre verstrichen sind.

(3) Über Antrag sind stille Reserven, die deswegen aufgedeckt werden, weil Wirtschaftsgüter durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf fünf Jahre anzusetzen. Diese Bestimmung ist nicht anzuwenden, soweit stille Reserven nach § 12 übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt werden.

(4) Einkünfte auf Grund von Beteiligungen sind

1. Beteiligungserträge:

Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an in- oder ausländischen

a) Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.

b) Rückvergütungen von in- oder ausländischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an in- oder ausländischen

c) Körperschaften in Form von Genußrechten (§ 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988).

d) Gewinnanteile jeder Art auf Grund von Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes und des Versicherungsaufsichtsgesetzes.

e) Rückzahlungen im Sinne des § 32 Z 3.

Zuwendungen jeder Art von Privatstiftungen, ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmasse, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, sofern sie Einkünfte aus

f) Kapitalvermögen sind. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung, ausländische Stiftung oder sonstige Vermögensmasse, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden.

Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften

g) (Agrargemeinschaften) in den Angelegenheiten der Bodenreform im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes.

2. Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen:

a) Gewinne

- aus der Veräußerung oder Entnahme einer Beteiligung im Sinne der Z 1 und
- auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung der Körperschaft, an der die Beteiligung im Sinne der Z 1 besteht,

wenn der Zeitraum zwischen Erwerb und der Beteiligungsveräußerung mehr als ein Jahr beträgt.

b) Einkünfte im Sinne des § 31 einschließlich Einlagenrückzahlungen (§ 15 Abs. 4).

Für Gewinne im Sinne der lit. a ermäßigt sich der Steuersatz insoweit nicht, als auf die Anschaffungskosten der Beteiligung stille Reserven übertragen worden sind (§ 12 in der Fassung vor dem Bundesgesetz [BGBI. Nr. 201/1996](#)) oder der niedrigere Teilwert angesetzt worden ist.

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

1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veranlasst.
2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß

erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beigebrachten medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.

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.

(6) Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen liegen nur vor, wenn für das stehende Holz kein Bestandsvergleich vorgenommen wird und überdies außerordentliche Waldnutzungen oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt vorliegen. Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen sind solche, die aus wirtschaftlichen Gründen geboten sind und über die nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen nachhaltig zu erzielenden jährlichen regelmäßigen Nutzungen hinausgehen. Die Betriebsart ist unmaßgeblich. Bei Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt hindert die Behandlung eines Teiles der stillen Reserve nach § 12 Abs. 7 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gemäß Abs. 1.

(7) Die Progressionsermäßigung nach Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 5 steht nicht zu, wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen. Für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 versteuert werden, steht keine Progressionsermäßigung zu.

(8) Folgende Einkünfte oder Kapitalerträge sind bei der Berechnung der Einkommensteuer desselben Einkommensteuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuern:

1. Der Sondergewinn im Sinne des § 11 Abs. 1.

Ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c, die nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden, sowie 2. Zuwendungen einer ausländischen Stiftung oder sonstigen Vermögensmasse, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind.

3. Nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 sowie des § 93 Abs. 3.

Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Kapitalanlagefonds gemäß § 42 Abs. 1 des 4. Investmentfondsgesetzes 1993, einschließlich Substanzgewinne, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 Einkünfte gemäß § 30 darstellen.

5. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Immobilienfonds gemäß § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes.

Die bei Wegzug ins Ausland entstandenen, aber noch nicht fälligen Kapitalerträge im Sinne der Z 3 bis 5. Bei Wegzug in einen Staat der Europäischen Union oder einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, kann der Steuerpflichtige in der Steuererklärung 6. a) beantragen, dass die Fälligkeit mit dem Ablauf des Kalenderjahres des vom Steuerpflichtigen anzugebenden Zeitpunktes des voraussichtlichen tatsächlichen Zuflusses festgesetzt wird. Sollten diese Kapitalerträge die insgesamt tatsächlich zufließenden Kapitalerträge überschreiten, so stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im

Sinne des § 295a BAO dar. Diesfalls bilden die tatsächlich zugeflossenen Kapitalerträge die Bemessungsgrundlage für die Steuererhebung.

Die Kapitalerträge, für die die Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung erstattet worden ist. Der Steuerpflichtige kann in der Steuererklärung beantragen, dass die Fälligkeit mit dem Ablauf des Kalenderjahres des vom Steuerpflichtigen anzugebenden Zeitpunktes des voraussichtlichen tatsächlichen Zuflusses festgesetzt wird. Sollten diese Kapitalerträge die insgesamt tatsächlich zufließenden Kapitalerträge überschreiten, so stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Diesfalls bilden die tatsächlich zugeflossenen Kapitalerträge die Bemessungsgrundlage für die Steuererhebung.

Die bei Wegzug ins Ausland entstandenen, aber zu diesem Zeitpunkt noch nicht fälligen Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 3, für die anlässlich des Wegzugs keine Meldung gemäß § 95 Abs. 4 Z 3 erfolgt und die Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung erstattet worden ist, im Jahr des Zuflusses der Kapitalerträge.

Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen. Im Falle einer Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 ermäßigt sich die Steuer auf jenen Betrag, der sich nach dem allgemeinen Steuertarif ergibt. § 97 Abs. 4 Z 2 ist sinngemäß anzuwenden. Die Einkommensteuer gilt durch diese besondere Besteuerung als abgegolten. Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3, § 93 Abs. 3 Z 5, soweit Anteilsrechte an Immobilienfonds vorliegen, und § 93 Abs. 3 Z 6 sowie diesen entsprechenden Kapitalerträgen aus Genussrechten fallen nur dann unter die Steuerabgeltung, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher Hinsicht als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden. Der Bundesminister für Finanzen kann Einkünfte gemäß Z 2 und 4 von der besonderen Besteuerung durch Verordnung ausnehmen, wenn das Einkommen der ausschüttenden ausländischen Körperschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt. In diesen Fällen ist die mit der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbare ausländische Steuer als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehen und wird auf Antrag auf die Ausschüttung angerechnet. Diese anrechenbare ausländische Steuer ist der Ausschüttung hinzuzurechnen.

(9) Bei der erstmaligen Veranlagung für ein Kalenderjahr sind auf Antrag positive Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 5 des Umsatzsteuergesetzes 1994 und aus schriftstellerischer Tätigkeit beginnend mit dem Veranlagungsjahr, das zwei Jahre vor dem Kalenderjahr liegt, dem die Einkünfte zuzurechnen sind, gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen. Der Antrag ist in der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen, dem die zu verteilenden Einkünfte zuzurechnen sind. Der Antrag ist unwiderruflich. Wird ein derartiger Antrag gestellt, sind die betreffenden Verfahren wiederaufzunehmen.

Der vom Bw sinngemäß beantragte Hälftesteuersatz kann offensichtlich mangels Vorliegens der im Gesetz bestimmten Voraussetzungen nicht aus § 37 Abs. 1 EStG 1988 erster Teilstrich – Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4)
dritter Teilstrich – besondere Waldnutzungen (Abs. 6)
vierter Teilstrich – Verwertung Erfindungen (§ 38)
abgeleitet werden.

Auch die Voraussetzungen des Abs. 2

1. Veräußerungsgewinne
2. Entschädigungen iSd § 32 Z **1**

3. Einkünfte iSd § 28 Abs. 7

für die gleichmäßige Verteilung auf drei Jahre sind hier zweifellos nicht gegeben.

Im gegenständlichen Fall liegen jedoch auch keine außerordentlichen Einkünfte iSd § 37 Abs. 1 zweiter Teilstrich vor, weil darunter nach Abs. 5, auf den verwiesen wird, nur Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne und Übergangsgewinne fallen. Im gegenständlichen Fall wurde jedoch mangels Wechsels der Gewinnermittlungsart kein Übergangsgewinn (§ 4 Abs. 10) erzielt und lag auch gar kein Betrieb des verstorbenen Sohnes vor.

Nach der Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 09.01.2004, RV0578-L/03, und UFS 03.03.2003, RV/1621-L/02) stellt auch die Beendigung der Behandlung von Sonderklassepatienten im Krankenhaus mangels Vorliegens eines betrieblichen Produktions- und Organisationskomplexes keine Betriebsaufgabe dar, weshalb die Bestimmungen des § 24 (Übergangsgewinnermittlung) und § 37 Abs. 5 EStG 1988 (Hälftesteuersatz) nicht anwendbar sind. Dies gilt umso mehr bei einem Turnusarzt, der wie im gegenständlichen Fall gar keine derartigen Entgelte und deshalb ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat.

Die vom Bw geforderte Besteuerung mit 25% ist nach § 37 Abs. 8 EStG 1988 nur bei hier nicht vorliegenden Sondergewinnen iSd § 11 Abs. 1 (Verzinsung des Eigenkapitals letztmals bei der Veranlagung 2003) und besonderen Kapitalerträgen möglich.

Die vom Bw ins Treffen geführte 25%-ige Gewinnststeuer etwa bei Losen, ist eine Rechtsgeschäftsgebühr nach dem Gebührengesetz, BGBI. Nr. 267/1957 idF BGBI. I Nr. 52/2009. Nach § 33 Tarifpost 17 Abs. 1 leg. cit. unterliegen Glücksverträge, wodurch die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteiles versprochen und angenommen wird, nach Z 7 bei Glücksspielen, die von einem Veranstalter angeboten oder organisiert werden, und sonstige Veranstaltungen, die sich an die Öffentlichkeit wenden und bei denen den Teilnehmern durch Verlosung Gewinne ("Gewinne") zukommen sollen, wenn die Gewinne in Geld bestehen nach lit. b einer Gebühr von 25% vom Gewinn.

Im Gegensatz zu den Verkehrssteuern, wozu auch die Rechtsgeschäftsgebühren nach dem Gebührengesetz gehören, ist die Einkommensteuer vom Prinzip der Leistungsfähigkeit geprägt, und werden bei dieser grundsätzlich alle Einkünfte gemeinsam (synthetisch) und progressiv besteuert.

Daher konnte mangels Vorliegens einer auf den gegenständlichen Fall anwendbaren Begünstigung nach dem EStG 1988 der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 6. Februar 2012