

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Name1 als Erbe nach Name2, Adresse, vertreten durch Stb.GmbH., Anschrift, über die Beschwerde vom 02.03.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt WR, je vom 02.02.2011, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2007, 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtene Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden insoweit einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

I. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst wurde. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über.

Somit sind die streitgegenständlich beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängig gewesenen Berufungen nach § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO) vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Aus diesem Grunde wird im nachfolgenden Entscheidungstext bereits die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

II. Verfahrensgang:

Die am Datum verstorbene Beschwerdeführerin Bf (in der Folge abgekürzt: Bf) übte in den Kalenderjahren 2007 bis 2009 eine berufliche Tätigkeit als medizinische Leiterin eines Gesundheitsresorts in Tirol aus. Bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit machte die Bf im Zuge der elektronisch eingereichten Arbeitnehmerveranlagungserklärungen für die Streitjahre neben nicht strittigen Sonderausgaben ua. die Berücksichtigung von Ausgaben für Beitragszahlungen zu einem berufsständischen deutschen Versorgungswerk der „Landesärztekammer A.“ (Kj. 2007: € 12.537,00, Kj. 2008: € 12.656,40, Kj. 2009: € 12.895,20) und Zahlungen für Umlagen bzw. Beiträge zur Tiroler Ärztekammer sowie der Österreichischen Ärztekammer (Kj. 2007: € 668,40, Kj. 2008: € 668,40, Kj. 2009: € 691,20) als Werbungskosten geltend.

In einer gesonderten Eingabe, datiert mit 12.01.2011, brachte der steuerliche Vertreter der Bf zu den unter dem Titel Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben erläuternd vor, dass seine Mandantin seit Juli 2004 in Österreich als Ärztin unselbständig tätig sei und im Zeitraum davor in der Bundesrepublik Deutschland eine privatärztliche Praxis im Bereich der A. Landesärztekammer geführt habe. Auch wies er darauf hin, dass seiner Mandantin von der Ärztekammer für Tirol mit Schreiben vom 13.09.2004 die Befreiung von der Beitragsentrichtung zum österreichischen Wohlfahrtsfonds mitgeteilt worden sei, da seine Mandantin als angestellte Ärztin weiterhin Pflichtbeiträge an ein gleichwertiges Versorgungswerk in Deutschland bezahlt habe. Ergänzend merkte er auch an, dass seiner Mandantin wegen Überschreitung der gesetzlichen Altersgrenze eine Befreiung zum ausländischen Versorgungswerk der Landesärztekammer A. zudem auch nicht möglich gewesen wäre. Folglich seien die an das Versorgungswerk der Landeskammer A. in Form von Pflichtversicherungen von seiner Mandantin geleisteten Beitragszahlungen (siehe Beilagen - Kontoauszüge je Kalenderjahr vom A. Versorgungswerk, die auch als Bescheinigungen zur Vorlage beim Finanzamt dienen: Inhaltlich wurde darin an „Pflichtversicherungszahlungen“ für 2007 der Betrag iHv €12.537,00, für 2008 der Betrag iHv € 12.656,40 und für 2009 der Betrag iHv € 12.895,20 ausgewiesen) als Werbungskosten gemäß § 16 Abs 1 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen. Auch bei den erfolgten Zahlungen seiner Mandantin für Umlagen und Beiträge an die Ärztekammer für Tirol und an die Österreichischen Ärztekammer (siehe Beilagen: Bestätigungen der Ärztekammer für Tirol) handle es sich um Pflichtbeiträge in statutenmäßiger Höhe zu einer gesetzlichen Interessenvertretung und folglich um zu berücksichtigende Werbungskosten.

Die Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungsjahre 2007 bis 2009 wurden je mit Datum vom 02.02.2011 erlassen. Allerdings wurde bei Berechnung der Einkommensteuer je Veranlagungsjahr vom Finanzamt von den unter dem Titel Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen insofern abgewichen, als an sonstigen Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag im Jahr 2007 ein reduzierter Aufwandsbetrag iHv € 4.887,60 (= Pflichtbeiträge Versorgungswerk: € 4.219,20, Kammerumlage: € 668,40), im Jahr 2008 ein reduzierter Aufwandsbetrag iHv € 5.012,40 (= Pflichtbeiträge Versorgungswerk: € 4.344,00, Kammerumlage: € 668,40) und im Jahr 2009 ein reduzierter Aufwandsbetrag iHv € 5.176,80 (= Pflichtbeiträge Versorgungswerk:

€ 4.485,60, Kammerumlage: € 691,20) berücksichtigt worden war. Begründend wurde zum Abweichen vom Werbungsbegehren seitens des Finanzamtes (gleichlautend für die Jahre 2007 bis 2009) im Wesentlichen ausgeführt, dass auf Grund der Anwendung von inländischem Recht, der Pflichtbeitrag zum Versorgungswerk der Ärztekammer A. mit den inländischen höchsten Beiträgen zum österreichischen Wohlfahrtsfonds (gemeint nach den Satzungen des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol) begrenzt abzugsfähig sei. Die Höchstpflichtbeiträge (gemeint nach den Reglements des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol für angestellte Ärzte) hätten 2007 € 4.219,20 (mtl. € 351,60), 2008 € 4.344,00 (mtl. € 362,00) und 2009 € 4.485,60 (mtl. € 373,80) betragen. Die Rest(differenz)beträge, die sich aus den betragsmäßigen Gegenüberstellungen bzw. Reduzierungen ergäben hätten, seien den sog. Topfsonderausgaben zugerechnet worden.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2007 bis 2009 fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 01.03.2011 führte der steuerliche Vertreter der Bf sachverhaltsdarlegend ua. ins Treffen, dass seine Mandantin ab dem Jahr 2004 in Österreich beruflich tätig und auch wohnhaft gewesen sei. Auch sei seiner Mandantin mit Schreiben der Ärztekammer für Tirol vom 13.09.2004 die Befreiung vom österreichischen Wohlfahrtsfonds mitgeteilt worden, zumal ein gleichartiger Anspruch auf Ruhe(Versorgungs)Genuss aufgrund einer (deutschen) Pflichtversicherung bestehe (§ 112 Abs. 3 ÄrzteG). Wegen der Überschreitung der gesetzlichen Altersgrenze sei seiner Mandantin eine Befreiung von der A. Wohlfahrtskasse nicht möglich gewesen.

Rechtlich wandte der steuerliche Vertreter sodann sinngemäß ein, dass, wie bereits im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 2004 bis 2006 mit dem Finanzamt abgeklärt worden sei, es sich bei den Beitragsleistungen seiner Mandantin an das Versorgungswerk der Landesärztekammer A. nicht um freiwillige Beiträge, oder um Pflichtbeiträge die der Höhe nach begrenzt abzugsfähig seien handle, sondern diesbezüglich eindeutig „Pflichtbeiträge“ vorliegen würden, die zur Gänze - in Höhe der erfolgten Beitragsleistung - als Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 4 EStG 1988 abzugsfähig seien. Auch habe sich seine Mandantin der deutschen Pflichtversicherung nicht entziehen können, bzw sie sei durch die österreichische Gesetzgebung sogar dazu gezwungen worden im (deutschen) Rentenversorgungsrecht der A. Ärztekammer zu verbleiben.

Damit handle es sich bei den von seiner Mandantin an die Wohlfahrtskasse der Ärztekammer A. bezahlten Beiträge eindeutig um Pflichtbeiträge iSd § 16 Abs 1 Z 4 EStG 1988, die der Höhe nach nicht bzw. eventuell nur mit den deutschen Beitragssätzen begrenzt werden könnten. Für seine Mandantin habe ein Zwang bestanden, die verpflichtenden Beiträge an die Wohlfahrtskasse der Ärztekammer A. zu bezahlen. Die Bestätigungen der Ärztekammer A. über „Pflichtbeiträge“ seien dem Finanzamt bereits vorgelegt worden.

Eine Begrenzung mit den Beiträgen nach österreichischem Recht sei schon aufgrund des Diskriminierungsverbotes der EU Bürger innerhalb des EU Raumes nicht möglich. Vom Finanzamt könne im Zweifel daher nur geprüft werden, ob die Höhe der Beiträge an die Wohlfahrtskasse der Ärztekammer A. dem deutschen Recht entspreche, was

wiederum von der Ärztekammer A. schon bestätigt worden sei. Insoweit sei der vom Finanzamt herangezogene Vergleich zwischen den (verpflichtenden) Beitragsleistungen nach den Beitragsordnungen des österreichischen Wohlfahrtsfonds und dem deutschen Versorgungswerk unzulässig. Es werde daher beantragt, die bezahlten „Pflichtbeiträge“ wie bereits in den Jahren 2004, 2005 und 2006 zur Gänze als Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

In Folge teilte das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter der Bf mit Bedenkenvorhalt vom 01.04.2011 unter Verweis auf die Ausführungen der Berufungsentscheidung des UFS vom 24.01.2011, RV/055-I/10, die Rechtsansicht mit, dass Beitragszahlungen an ein Versorgungswerk einer ausländische Ärztekammer betragsmäßig begrenzt nur in Höhe von „Pflichtbeiträgen zu inländischen Wohlfahrtsfonds von Ärztekammern“ als Werbungskosten abzugsfähig seien. Des Weiteren wies das Finanzamt sinngemäß darauf hin, dass die angefochtenen Einkommensteuerbescheide im Sinne der angeführten Entscheidung des UFS ergangen sei und im Lichte der Rechtsansicht des UFS gebeten werde die bislang eingewandten Beschwerdeargumente nochmals zu überdenken oder allenfalls zu ergänzen.

In der dazu von der steuerlichen Vertretung der Bf mit E-Mail vom 06.05.2011 erfolgten Stellungnahme wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der in der UFS-Entscheidung vom 24.01.2011, RV/055-I/10, zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht nicht gefolgt werde. Vielmehr sei die gegenständliche Beschwerde antragsgemäß zu erledigen, wobei die strittigen Werbungskosten im Zusammenhang mit der Entrichtung der Pflichtbeiträge an den deutschen Versorgungsfonds zur Gänze anzuerkennen seien. Als Begründungsergänzung zur Beschwerdesache wurde sodann vorgebracht, dass es sich - wie bereits mehrmals gegenüber dem Finanzamt dargelegt - bei den Beiträgen seiner Mandantin an das Versorgungswerk der Landesärztekammer A. um „Pflichtbeiträge in der Altersversorgung“ handle. Für seine Mandantin sei es aufgrund der gesetzlichen Grundlagen des Ärztegesetzes gar nicht möglich gewesen in Österreich ihre Versorgungsbeiträge zu bezahlen (Altersgrenze). Sie sei vielmehr dazu gezwungen gewesen ihre Beiträge nach den gesetzlichen Vorgaben der Ärztekammer A. und nicht nach österreichischem Beitragsrecht zu entrichten.

Auch wären die zu dieser Rechtsfrage bereits ergangenen EuGH Urteile entsprechend zu würdigen. Die Urteile (EuGH Rüffler C-544/07 und EuGH Filipiak C-314/08) werden beigelegt übermittelt. In beiden Urteilen werde zur selben Rechtsfrage judiziert, dass eine Nichtanerkennung der in einem anderen Mitgliedstaat bezahlten Sozialversicherungsbeiträge als Werbungskosten, gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen würde. Nachdem das Gemeinschaftsrecht dem nationalen Recht vorgehe, seien die geltend gemachten Pflichtbeiträge zur Gänze als Werbungskosten anzuerkennen. Zur Pflichtbeitragsleistung in Österreich habe seine Mandantin im Übrigen die Ansicht geäußert der Beitragspflicht als niedergelassene Ärztin (Beitragssatz 2009, mtl. € 912,90, jährlich € 10.954,80) zu unterliegen, da sie vor ihrer beruflichen Tätigkeitsaufnahme in Österreich als niedergelassene Ärztin in

Deutschland tätig gewesen sei. Abschließend wurde angemerkt, dass allerdings eine Beitragshöheverpflichtung gegenüber dem österreichischen Wohlfahrtsfonds auf das gegenständliche Beschwerdebegehren keinerlei Einfluss haben dürfe.

Zu einer telefonisch erfolgten Anfrage beim Versorgungswerk der Landesärztekammer A., ohne Benennung der Auskunftsperson, wurde im Aktenvermerk (Bl. 40) vom 18.05.2011 von Seiten des Sachbearbeiters des Finanzamtes sinngemäß festgehalten, dass die Mitgliedschaft zur A. Ärztekammer grundsätzlich mit einer beruflichen Tätigkeitsaufnahme außerhalb von A. endet. Wenn die betroffene Person trotz Verzug aus dem Kammerbereich weiterhin Mitglied bleiben möchte, müsse sie einen „Mindestbeitrag“ zahlen. Dieser liege betragsmäßig weit unterhalb der von der Bf bezahlten Beiträge. Es handle sich also um eine freiwillige (Höher-)Versicherung. Die Bezeichnung „Pflichtversicherung“ auf den Bestätigungen des deutschen Versorgungswerkes werde nur verwendet, weil die Bf diese Beträge aufgrund der von ihr gewählten „Höherversicherung“ zahlen müsse.

Die vor Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit erhobene Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerde vorentscheidung) dem UFS als der nach damaliger Rechtslage zuständigen Rechtsmittelbehörde vorgelegt. In seinem Vorlagebericht vom 31.05.2011 beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2007 bis 2009 bezüglich des Streitpunktes „Kürzung von Pflichtbeiträgen zum Versorgungswerk der Landesärztekammer A. auf inländische Tarifsätze (gemeint nach den Satzungen des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol) in Form von Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Dem Vorlagebericht wurde ein 44 Seiten umfassender Verwaltungs- bzw. Veranlagungsakt des Finanzamtes beigelegt.

Mit Bedenkenvorhalt des UFS vom 12.03.2012 wurde die Bf ersucht, erstens sachverhaltsrelevante Fragen zum Beschwerdebegehren „Pflichtbeitragsleistungen an ein berufsständisches deutsches Versorgungswerk“ zu beantworten und zweitens die Beitragspflicht (= Zwangscharakter) der strittigen Beitragszahlungen der Höhe nach durch Vorlage von zweckdienlichen Unterlagen schlüssig unter Beweis zu stellen.

Unter Bezugnahme auf den UFS-Vorhalt wies der steuerliche Vertreter im Antwortschreiben vom 28.09.2012 einleitend darauf hin, dass der Sachverhalt zum gegenständlichen Beschwerdefall nochmals eingehend erhoben worden sei. Bezüglich des im Verwaltungsakt des Finanzamtes einliegenden Aktenvermerkes zum Telefongespräch vom 18.05.2011 zwischen dem Sachbearbeiter des Finanzamtes WR und einer Auskunftsperson der Landesärztekammer A., wonach es sich bei den Versorgungskassenbeiträgen seiner Mandantin zum Teil um „freiwillige Höherversicherungsbeiträge“ gehandelt haben solle, wurde entgegnet, dass diese Auskunft falsch sei. Vom Versorgungswerk der Landesärztekammer A. sei nunmehr auch schriftlich bestätigt worden (siehe Schreiben vom 27.09.2012), dass es sich bei

den in Rede stehenden Beitragszahlungen zur Gänze um „Pflichtbeiträge“ gehandelt habe. Eine (freiwillige) Höherversicherung seiner Mandantin gegenüber dem deutschen Versorgungswerk habe nicht bestanden.

Die Bescheinigungen zur Vorlage beim Finanzamt betreffend die Beitragszahlungen für Pflichtversicherungen seiner Mandantin für das Kj. 2007 iHv € 12.537,00, für das Kj. 2008 iHv € 12.656,40 und für das Kj. 2009 iHv € 12.895,20 seien demnach korrekt und richtig ausgestellt worden. Als Beweis für die Richtigkeit werde auch das Schreiben der Landesärztekammer A. vom 23.04.2004 vorgelegt. Aus diesem Schreiben gehe hervor, dass aufgrund der Befreiung im österreichischen Wohlfahrtsfonds weiterhin Beiträge in Höhe des „Angestelltenversicherungsbeitrages“ an das Versorgungswerk der Landesärztekammer A. von seiner Mandantin einzuzahlen seien.

Auch sei gegenüber der Ärztekammer für Tirol der Nachweis erbracht worden, dass seiner Mandantin und ihren Hinterbliebenen ein gleichartiger Anspruch auf Ruhe(Versorgungs)genüsse, aufgrund der Zugehörigkeit zum Versorgungswerk der Landesärztekammer A., zustehe. Aus diesem Grunde sei seine Mandantin gemäß § 112 Abs. 3 ÄrzteG von der Beitragspflicht gegenüber dem österreichischen Wohlfahrtsfonds befreit worden. Als ordentliches Kammermitglied müsste seine Mandantin somit weiterhin „Pflichtbeiträge“ gegenüber dem Versorgungswerk der Landesärztekammer A. leisten. Im Übrigen wiederholte der steuerliche Vertreter zusammengefasst sein bisher eingewandtes Beschwerdevorbringen.

Zum Nachweis für die ins Treffen geführten Beschwerdeargumente wurden vom steuerlichen Vertreter der Bf nachfolgende Beweismittel dem BFG vorgelegt:

- A) Das Schreiben der Ärztekammer für Tirol vom 13.09.2004 über die Befreiung zum Wohlfahrtsfonds.
- B) Der Schriftverkehr zwischen dem Versorgungswerk der Landesärztekammer A. und seiner Mandantin betreffend deren Zugehörigkeit zum Versorgungswerk vom 23.01.2004.
- C) Die Mitgliedschaftsbestätigung der Landesärztekammer A. vom 23.04.2004.
- D) Das Schreiben des Versorgungswerkes der Landesärztekammer A. vom 26.04.2004 betreffend Mitgliedschaft zum Versorgungswerk.
- E) Die Bestätigung des Versorgungswerkes über Pflichtbeitragszahlungen vom 27.09.2012.
- F) Die Bescheinigungen über die bezahlten Pflichtversicherungsbeiträge für die Jahre 2007, 2008 und 2009.

Nachfolgend werden auszugsweise die Inhalte der vorgelegten Beweisunterlagen wörtlich wiedergegeben:

Beweismittel „A“:

*„... dat. 13.09.2004, Wohlfahrtsfonds - Befreiung gem. § 112 Abs. 3 ÄrzteG*

*Sehr geehrte Frau Bf!*

*Erbringt ein ordentlicher Kammerangehöriger den Nachweis darüber, dass ihm und seinen Hinterbliebenen ein gleichartiger Anspruch auf Ruhe(Versorgungs)genuss auf Grund der Zugehörigkeit zum Wohlfahrtsfonds einer anderen Ärztekammer des Bundesgebietes*

*oder einem anderen berufsständischen Versorgungswerk im Gebiet einer Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zusteht, wie dieser gegenüber dem Wohlfahrtsfonds besteht, wird er auf Antrag zur Gänze von der Beitragspflicht zum Wohlfahrtsfonds befreit.*

*In der Sitzung des Verwaltungsausschusses vom 7.9.2004 wurde daher ihrem Ansuchen um Befreiung von den Beiträgen zum Wohlfahrtsfonds gemäß § 112 Abs. 3 ÄrzteG mit Wirkung ab 1.7.2004 stattgegeben.*

*Gemäß § 112 Abs. 6 ÄrzteG ist auf Grund der Befreiung von der Beitragspflicht die Gewährung von Leistungen zur Gänze ausgeschlossen. ...“*

Beweismittel „B“:

*„... dat. 23.01.2004,*

*Sehr geehrter Herr N1,*

*unter Bezugnahme auf obiges Telefongespräch möchte ich mich mit folgender Bitte an Sie wenden:*

*Ich gebe meine Praxis in Ort zum Ende des Monats Januar 2004 auf und werde ab 1. Juli 2004 als Chefarztin in Österreich im Gesundheitsresorts arbeiten. Da ich übergangsweise, d.h. für die Monate Februar bis einschließlich Juni 2004 keine Bezüge erhalte, beantrage ich, in dieser Zeit beitragsmäßig auf den Mindestbeitrag gesetzt zu werden. Ich möchte im Versorgungswerk der Ärztekammer A. bleiben und werde ab Juli 2004 wieder den vollen Beitragssatz bezahlen.*

*Zur Vorlage bei der Ärztekammer Tirol benötige ich eine Bescheinigung der hiesigen Kammer, dass ich dem Versorgungswerk der Ärztekammer A. weiter zugehörig bleibe. Für die Reduzierung des Versorgungswerksbeitrages von Februar bis einschließlich Juni 2004 und die Übersendung der Bescheinigung bedanke ich mich im voraus. ...“*

Beweismittel „C“:

*„...dat. 23.04.2004, Mitgliedschaftsbestätigung ...*

*Wir bestätigen hiermit, dass Sie nach dem Verzug aus dem hiesigen Kammerbereich die Ordentliche Mitgliedschaft im Versorgungswerk der Landesärztekammer A. fortsetzen.*

*Die Befreiung gem. § 6 Abs. Nr. 1 SGB VI bleibt somit weiter wirksam zugunsten des Versorgungswerkes der Landesärztekammer A.. Die Beiträge sind in Höhe der Angestelltenversicherungsbeiträge unter Angabe Ihrer Mitglieds-Nr. 123 einzuzahlen.*

*Wir bitten Sie, Ihrem Arbeitgeber eine Kopie dieser Bescheinigung mit der grünen Befreiungskarte der BfA auszuhändigen sowie bei dem für Sie neu zuständigen Versorgungswerk umgehend die Befreiung von der Mitgliedschaft zu beantragen und diesem die Mitgliedschaftsbestätigung im Original vorzulegen. ...“*

Beweismittel „D“:

*„... dat. 26.04.2004,*

*Sehr geehrte Frau Bf,*

*wir nehmen Bezug auf Ihr Schreiben vom 27.01.04 und haben zur Kenntnis genommen, dass Sie Ihre ärztliche Tätigkeit ab Juli 2004 in der Bundesrepublik Deutschland*

*aufgeben und in Österreich tätig sein werden. Gleichzeitig haben Sie die Fortsetzung der Mitgliedschaft im Versorgungswerk der Landesärztekammer A. erklärt.*

*Gem. § 11 Abs. 3 der Satzung können Sie die Mitgliedschaft im Versorgungswerk der Landesärztekammer A. mit einer Frist von 6 Wochen zum Quartalsende kündigen. Eine Beitragserstattung ist nach der ab 01.01.03 geltenden Satzung des Versorgungswerkes für Angehörige der EU-Staaten ausgeschlossen.*

*Bei Kündigung der Mitgliedschaft bleibt Ihr Rentenanspruch bis zum Eintritt des Versorgungsfalles bestehen.*

*Sollten Sie später - vor Vollendung Ihres 45. Lebensjahres - wieder eine ärztliche Tätigkeit in der Bundesrepublik Deutschland aufnehmen, unterliegen Sie erneut der Pflichtmitgliedschaft eines Versorgungswerkes. Ein Wiederaufleben erloschener Rechte bei einer später neu begründeten Mitgliedschaft erfolgt nicht.*

*Ferner können Sie die Mitgliedschaft im Versorgungswerk der Landesärztekammer A. fortsetzen.*

*Ab dem 01.07.04 können Sie daher einen Antrag auf Beitragsbefreiung oder Beitragsermäßigung stellen. Sollten Sie sich zu einer Beitragszahlung entschließen, so müssten Sie wenigstens den zur Zeit gültigen Mitgliedsbeitrag in Höhe von € 100,43 zahlen. Selbstverständlich können Sie auch einen Betrag bis zur Höhe Ihres zuletzt gezahlten monatlichen Durchschnittsbetrages entrichten. Antragsgemäß haben wir Sie für die Zeit vom 01.02.04 bis 30.06.04 mit dem zur Zeit gültigen Mindestbeitrag in Höhe von € 100,43 je Monat veranlagt und ab dem 01.07.04 mit dem monatlichen Beitrag in Höhe von € 1.004,25.*

*Wir weisen darauf hin, dass jede Beitragsbefreiung bzw. Beitragsermäßigung zu einer Reduzierung der Rentenanwartschaft führt und das Beitragsnachzahlungen bei Eintritt eines Versorgungsfalles nicht mehr möglich sind. ...“*

*Beweismittel „E“:*

*„... dat. 27.09.2012, Beiträge betreffend Frau Bf nach Verzug nach Österreich*

*Sehr geehrter Herr N2,*

*wir nehmen Bezug auf Ihre Email vom 27.09.2012.*

*In der Anlage übersenden wir Ihnen ein Schreiben von Frau Bf vom 27.01.2004 sowie ein Schreiben vom 26.04.2004 von unserem Versorgungswerk.*

*Bei den von Frau Bf gezahlten Beiträgen handelt es sich um Pflichtbeiträge.*

*Eine (freiwillige) Höherversorgung besteht nicht für Frau Bf.*

*Wir hoffen Ihnen mit diesen Angaben geholfen zu haben. ...“*

*Beweismittel „F“:*

*„... dat. 31.02.2008, Kontoauszug 2007*

*Gilt auch als Bescheinigung zur Vorlage beim Finanzamt/Arbeitgeber*

*Sehr geehrte Frau Bf,*

*anbei erhalten Sie eine Übersicht Ihres Beitragskontos für das Jahr 2007 mit Ihrer Beitragsveranlagung und den in die Berechnung Ihrer Rente eingehenden Beiträgen.*



*Die auf Ihrem Konto erfassten Zahlungen und Umbuchungen sind auf der folgenden Seite aufgeführt.*

*Beitragsveranlagung, Zahlungen, Verrentung: je „Pflichtversicherung“ € 12.537,00*

*... dat. 26.01.2009, Kontoauszug 2008*

*Gilt auch als Bescheinigung zur Vorlage beim Finanzamt/Arbeitgeber*

*Sehr geehrte Frau Bf,*

*anbei erhalten Sie eine Übersicht Ihres Beitragskontos für das Jahr 2008 mit Ihrer Beitragsveranlagung und den in die Berechnung Ihrer Rente eingehenden Beiträge.*

*Die auf Ihrem Konto erfassten Zahlungen und Umbuchungen sind auf der folgenden Seite aufgeführt.*

*Beitragsveranlagung, Zahlungen, Verrentung: je „Pflichtversicherung“ € 12.656,40*

*... dat. 02.02.2010, Kontoauszug 2009*

*Gilt auch als Bescheinigung zur Vorlage beim Finanzamt/Arbeitgeber*

*Sehr geehrte Frau Bf,*

*anbei erhalten Sie eine Übersicht Ihres Beitragskontos für das Jahr 2009 mit Ihrer Beitragsveranlagung und den in die Berechnung Ihrer Rente eingehenden Beiträge.*

*Die auf Ihrem Konto erfassten Zahlungen und Umbuchungen sind auf der folgenden Seite aufgeführt.*

*Beitragsveranlagung, Zahlungen, Verrentung: je „Pflichtversicherung“ € 12.895,20“*

*Zur weiteren Ergänzung des bisherigen Beschwerdevorbringens wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf mit Eingabe vom 19.12.2012 Folgendes wörtlich vorgebracht:*

*„... Ausgangslage/Sachverhalt:*

*Frau Bf ist seit 1.7.2004 in Österreich als angestellte Ärztin tätig und auch ordentliches Kammermitglied der Ärztekammer für Tirol. Vorher war Frau Bf als niedergelassene Ärztin in der BRD tätig.*

*Aufgrund gesetzlicher Verpflichtungen (Gesetze bzw. Satzungen) iZm dem Regelwerk betreffend des deutschen und österreichischen Versorgungs- bzw. Wohlfahrtsfonds konnte Frau Bf entweder im Versorgungswerk der Landesärztekammer A. verbleiben oder aber dem österreichischen Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Tirol verpflichtend beitreten. Die zum Juli 2004 geltenden Bestimmungen dazu finden sich im § 112 des Ärztegesetzes (Fassung vom 1.1.2004).*

*Das Gesetz führt dazu Folgendes aus:*

*Die Befreiungsmöglichkeit ist im § 112 Abs 3 Ärztegesetz geregelt, der wie folgt lautete:*

*„§ 112*

*(3) Erbringt ein ordentlicher Kammerangehöriger den Nachweis darüber, dass ihm und seinen Hinterbliebenen ein gleichartiger Anspruch auf Ruhe(Versorgungs)genuss auf Grund der Zugehörigkeit zum Wohlfahrtsfonds einer anderen Ärztekammer des Bundesgebietes oder einem anderen berufsständischen Versorgungswerk im Gebiet einer Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zusteht, wie dieser gegenüber dem Wohlfahrtsfonds besteht, wird er auf Antrag zur Gänze von der Beitragspflicht nach § 109 befreit.“*

*Anmerkung: Das Versorgungswerk der Landesärztekammer A. stellt ein "anderes berufsständisches Versorgungswerk im Gebiet des EWR" dar.*

*Die Bestimmung des § 112 Abs 2 betreffend den Übertritt in den österreichischen Wohlfahrtsfonds lautete:*

*"§ 112 (2) Kammerangehörige, die erstmalig die ordentliche Kammerangehörigkeit nach Vollendung des 45. Lebensjahres erworben haben, werden auf ihren Antrag zur Gänze von der Beitragspflicht nach § 109 befreit. Wird ein solcher Antrag innerhalb von drei Monaten nach Eintragung in die Ärzteliste und gleichzeitiger Belehrung über die Befreiungsmöglichkeiten nicht gestellt, ist der Kammerangehörige nicht nur zur Leistung der seit Beginn der Kammerzugehörigkeit fälligen Beiträge, sondern auch zur Nachzahlung von Beiträgen ab Vollendung des 35. Lebensjahres verpflichtet."*

*Wie Sie dem Gesetzestext entnehmen können, war die Befreiung vom österreichischen Wohlfahrtsfonds nur auf Antrag der Ärztin vorgesehen. Die Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol entsprach der Gesetzesfassung, also jeweils einer antragsbezogenen Befreiung.*

*Frau Bf unterliegt somit weiterhin einem Versorgungswerk bzw. Wohlfahrtsfonds die die finanziellen Ansprüche im Alter sichern.*

*Sie hatte aufgrund der Gesetzeslage zwei gesetzlich vorgegebene Möglichkeiten:*

- 1. Entweder Sie lässt sich aufgrund der Zugehörigkeit zum Versorgungswerk A. in Österreich (Tirol) von der Beitragspflicht befreien und zahlt ihre Pflichtbeiträge weiterhin dort oder*
- 2. sie zahlt in den österreichischen Wohlfahrtsfonds ihre lfd. Beiträge und muss die Beiträge ab Vollendung des 35. Lebensjahres nachzahlen. Nachdem Frau Bf im Jahr 2004 im 52. Lebensjahr war, hätte das eine Nachzahlung von 17 Versicherungsjahren bewirkt. Daraus hätte sich eine Beitragsnachzahlung für Pflichtbeiträge auf Basis der jetzigen Beiträge von rund "EUR 70.000" ergeben.*

*Frau Bf hat sich nachvollziehbar dafür entschieden Ihre Beiträge weiterhin in das Versorgungswerk A. einzuzahlen, da sie ansonsten EUR 70.000 an Beiträgen hätte nachzahlen müssen.*

*Die Höhe der Pflichtbeiträge für angestellte Ärzte im Versorgungswerk A. ist abhängig davon, ob die Ärzte von der Versicherungspflicht gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB VI (Sozialgesetzbuch/Sechstes Buch) befreit sind oder nicht (offensichtlich vergleichbar mit opting out Regelung in Österreich).*

*Frau Bf ist von der Versicherungspflicht gemäß § Abs. 1 Satz 1 SGB VI von der Beitragspflicht befreit und zahlt daher den monatlichen Pflichtbeitrag (Höchstbeitrag West) der über EUR 1.000 pro Monat liegt. Dass es sich um einen Pflichtbeitrag handelt, wurde vom Versorgungswerk A. jährlich bestätigt und mit Schreiben vom 27.9.2012 nochmals schriftlich bestätigt.*

*Der Aktenvermerk vom 18.05.2011 vom Sachbearbeiter des Finanzamts WR ist somit nachweislich unrichtig: Im Aktenvermerk wird davon ausgegangen, dass es sich um freiwillige Höherversicherungsbeiträge handelt. Lt. dem Versorgungswerk A. unterliegen*

Ärztinnen die von der Versicherungspflicht gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB VI befreit sind einem Beitragssatz von 19,6% von den maßgebenden Bruttobezügen, höchstens jedoch EUR 1.097,60 (Wert 2012). Nachdem Frau Bf über einen Jahresbezug von rund EUR 180.000 verfügt, muss sie verpflichtend den Höchstbetrag von rund EUR 1.000 pro Monat bezahlen. Anhand des Beitragssatzes würde sich ein jährlicher Beitrag von rund EUR 35.000 ergeben, das wären rund EUR 3.000 pro Monat. Im Versorgungswerk A. wäre eine zusätzliche Höherversicherung möglich, die aber nicht gewählt wurde (siehe Anlage 2, Wichtige Mitteilung für alle Mitglieder, S 18).

*Beurteilung :*

Wie schon mehrfach ausgeführt, handelt es sich unserer Ansicht nach bei den Zahlungen an das Versorgungswerk A. um Pflichtbeiträge denen sich Frau Bf nicht entziehen kann bzw. konnte. Die Beitragshöhe ist vom Versorgungswerk A. vorgegeben. Es handelt sich somit zur Gänze um Werbungskosten die im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Arbeit stehen. Beiträge an gesetzliche Sozialversicherungen und vergleichbare Einrichtungen sind als Zwangsbeiträge Werbungskosten. Die zukünftigen Pensionszahlungen unterliegen der Einkommensteuer.

Hätte Frau Bf keinen Antrag auf Befreiung in Tirol gestellt, hätte sie neben den monatlichen Beiträgen rund EUR 70.000 an Pflichtbeiträgen nachzahlen müssen, die jedenfalls wiederum als Werbungskosten anzuerkennen gewesen wären.

Nachdem in der BRD schon jahrelang die Pflichtbeiträge einbezahlt wurden, war es naheliegend nicht in den österreichischen Wohlfahrtsfonds zu wechseln.

Der Meinung des Finanzamts WR, dass es sich nur bis zur Höhe des österreichischen Wohlfahrtsbeitrags um Werbungskosten handelt, kann nicht gefolgt werden.

Die gesetzliche Verpflichtung zur Zahlung der Beiträge besteht in voller Höhe (zB 2007 EUR 12.537,00) und nicht nur in Höhe von EUR 4.219,20 (jährlicher Beitrag 2007 österreichischer Wohlfahrtsfonds). Es wurde keine freiwillige Höherversicherung gewählt (siehe Fehlannahme lt. Aktenvermerk des Sachbearbeiters FA WR).

Vom Finanzamt WR wurde der Überling zwischen dem tatsächlichen jährlichen Pflichtbeitrag (Bsp. für 2007 EUR 12.537,00) und dem österreichischen Pflichtbeitrag in Höhe von EUR 4.219,20 den Sonderausgaben zugerechnet (EUR 8.317,80).

Wenn eine solche Sichtweise vertreten wird, muss dieser Betrag als Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung behandelt werden, und nicht als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG mit betraglicher Beschränkung bzw. Einschleifbestimmung.

Dh diese Beträge wären bei einer solchen Überlegung ebenfalls zur Gänze abzugsfähig. Überdies könnte auch argumentiert werden, dass es sich bei den Beiträgen zur Gänze um eine voll abzugsfähige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung handelt.

Zum uneingeschränkten Sonderausgabenabzug führen die LStRL, RZ 579 Folgendes aus:

*„Als [...]. Auch die Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufes von Versicherungszeiten (zB Schulzeiten) in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, sind betraglich unbegrenzt in vollem Umfang abzugsfähig. [...]“*

*Alle möglichen Sichtweisen der Berücksichtigung der Beitragszahlungen an das Versorgungswerk A. führen zum selben Ergebnis :*

*Entweder es werden die Gesamtausgaben für die Beitragszahlungen an das Versorgungswerk A. als Werbungskosten berücksichtigt, oder es wird ein Teil als Werbungskostenbetrag und ein Teil als voll abzugsfähige Sonderausgabe berücksichtigt, oder es handelt sich zur Gänze um voll abzugsfähige Sonderausgaben ohne Höchstbetrag und ohne Einschleifbestimmung iSd § 18 Abs. 3 Z 2 EStG. Eine freiwillige Höherversicherung liegt nachweislich nicht vor.*

*Folgende Unterlagen legen wir Ihnen im pdf Format bei:*

*Anlage 1: Auszug aus dem Ärztegesetz 1998 in der Fassung vom 1.1.2004 (§ 112).*

*Anlage 2: Bestätigung des Versorgungswerks A., dass es sich zur Gänze um Pflichtbeiträge handelt, inklusive Übersicht über die Entwicklung über die gesetzlichen Pflichtbeiträge und Mitteilung an alle Mitglieder über die Höhe der Pflichtbeiträge.*

*Anlage 3: Aktenvermerk FA WR vom 18.05.2011*

*Anlage 4: Textauszug zum Sozialgesetzbuch (SGB VI) § 6 „Befreiung von der Versicherungspflicht ...“*

Mit Schreiben vom 20.12.2012 wurde der Schriftwechsel zwischen dem steuerlichen Vertreter der Bf und dem UFS dem Finanzamt zur Kenntnisnahme und Stellungnahme übermittelt. Gleichzeitig wurde das Finanzamt um nachweisliche Auf- bzw. Abklärung darüber ersucht, welcher Beitragspflicht (dem Grunde und der Höhe nach) die Bf als angestellte Ärztin im Kammerbereich der Ärztekammer für Tirol nach den Reglements des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol in den Streitjahren 2007 - 2009 verpflichtend unterlegen wäre um nach den Leistungsrechtsbestimmungen des Wohlfahrtsfonds die Anwartschaft zur Altersversorgung im Ausmaß von 100 % zu erfüllen.

In der abgegebenen Stellungnahme vom 20.02.2013 führte der zuständige Vertreter des Finanzamtes zum neuen Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bf im Wesentlichen aus, dass gemäß § 13 der Satzung des Versorgungswerks der Landesärztekammer A. die Mitgliedschaft eines Kammerangehörigen bei der Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit außerhalb des Kammerbereiches A. endet. Dieser Umstand sei im vorliegenden Fall dadurch eingetreten, dass die Bf ab 01.07.2004 eine nichtselbständige Tätigkeit als Ärztin in Österreich begonnen habe.

Aus dem vorgelegten Schriftverkehr mit der Landesärztekammer A. könne entnommen werden, dass sich die Bf „freiwillig“ entschieden habe, Mitglied der Landesärztekammer A. zu bleiben. Wobei das Motiv für diesen (freiwilligen) Entschluss, laut den Angaben des steuerlichen Vertreters, darin lag, dass die – gesetzlich vorgeschriebenen – Einzahlungen in den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol dazu geführt hätten, dass für einige

Jahre Beiträge nachzuzahlen gewesen wären. Aus diesem Grunde habe die Bf die Möglichkeit in Anspruch genommen, sich durch eine Antragstellung gemäß § 112 Abs. 3 Ärztegesetz (in der zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung) von der Beitragspflicht befreien zu lassen.

In diesem Zusammenhang erscheine es interessant, dass in der Beschwerde noch behauptet worden sei, dass eine Aufnahme in den Wohlfahrtsfonds der Tiroler Ärztekammer aufgrund der Überschreitung der gesetzlichen Altersgrenze nicht möglich gewesen sei und insoweit quasi von der Ärztekammer für Tirol eigenständig die Befreiung vom Wohlfahrtsfonds vorgenommen worden sei.

Eine beantragte Befreiung sei nur dann möglich, wenn nachgewiesen werde, dass ein gleichartiger Anspruch gegenüber einem anderen berufsständischen Versorgungswerk im EWR-Raum – im vorliegenden Fall zur Landesärztekammer A. – bestehe.

Die (freiwillige) Fortsetzung der Mitgliedschaft im Versorgungswerk der Landesärztekammer A. sei von der Bf mit Schreiben vom 23.01.2004 beantragt worden. In der Rückantwort der Landesärztekammer A. vom 26.04.2004 werde festgestellt, dass – sollte sich die Bf zu einer Beitragszahlung entschließen – ein Mindestbeitrag von € 100,43 pro Monat zu entrichten sei. Die Bf könne aber auch auf eigenen Wunsch einen Beitrag bis zur Höhe des zuletzt gezahlten monatlichen Durchschnittsbetrages in Höhe von € 1.004,25 leisten, was von der Bf bereits im Schreiben vom 23.01.2004 beantragt worden sei.

Zusammengefasst könne also festgestellt werden, dass von der Bf selbst zum einen die Fortsetzung der Mitgliedschaft und zum anderen beantragt wurde, einen monatlichen Beitrag von € 1.004,25 an das Versorgungswerk der Landesärztekammer A. zu entrichten. Maßgebend für die Abgrenzung zwischen Pflichtbeiträgen im Sinne des § 16 Abs 1 Z 4 EStG 1988 und freiwilligen Beiträgen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sei grundsätzlich, ob die Beitragsleistungen Zwangscharakter haben oder ob sie auf einen freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen – insbesondere im Interesse der Zukunftssicherung – beruhen. Bei Stellung eines Antrages durch den Steuerpflichtigen müsse von einem freiwilligen Entschluss ausgegangen werden.

Nach Ansicht des Finanzamtes spiele es keine Rolle, unter welchem Titel Beiträge vom Versorgungswerk der Landesärztekammer A. vorgeschrieben worden seien. Dass es sich um „Pflichtbeiträge“ handle, was mit Schreiben des Versorgungswerkes der Landesärztekammer A. vom 27.09.2012 bestätigt worden sei, bedeute nach Ansicht des Finanzamtes in diesem Zusammenhang nur, dass die von der Bf in ihrem Antrag vom 23.01.2004 gewählte Beitragshöhe verpflichtend zu leisten sei. Tatsache sei aber, dass für die Bf keinerlei gesetzliche Verpflichtung bestanden habe und bestehe, Beiträge an das Versorgungswerk der Landesärztekammer A. zu leisten.

Eine gesetzliche Verpflichtung habe gegenüber dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol bestanden. Die dementsprechend gesetzlich vorgesehenen Pflichtbeiträge seien vom Finanzamt WR in den (angefochtenen) Erstbescheiden bereits angesetzt worden. Dass auch die Höhe der als Werbungskosten anerkannten Beiträge richtig bemessen worden

seien, könne anhand der Beantwortung des Vorhalts durch die Ärztekammer für Tirol vom 22.01.2013 kontrolliert werden.

Dass auf die Bf als vormalis (in Deutschland) niedergelassene Ärztin der diesbezügliche Beitragssatz zur Anwendung kommen sollte, obwohl sie in Tirol als angestellte Ärztin tätig sei, erscheint für das Finanzamt denkunmöglich und wurde in der oben angeführten Vorhaltsbeantwortung der Ärztekammer für Tirol auch als "nicht richtig" bezeichnet.

Die Differenz zwischen den gesetzlich vorgeschriebenen Pflichtbeiträgen und den an das Versorgungswerk der Landesärztekammer A. abgeführten Beiträge sei als freiwillige Höherversicherung in der Pensionsversicherung gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 anzusehen und könne im Rahmen der Topfsonderausgaben Berücksichtigung finden.

Wieso es sich nach Ansicht des steuerlichen Vertreters nach um eine „Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung“ handeln solle, sei für das Finanzamt nicht erkennbar. Eine Weiterversicherung in der Pensionsversicherung liege dann vor, wenn die betreffende Person aus der Pflicht- oder Selbstversicherung ausscheide, was im vorliegenden Fall nicht gegeben sei.

Der Antrag auf Abweisung der vorliegenden Beschwerden werde vollinhaltlich aufrechterhalten.

Dieser Stellungnahme wurde sowohl das Erhebungsansuchen des Finanzamtes WR an die Abteilung Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol vom 08.01.2013 als auch die dazu erstattete Beantwortung durch die Abteilung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol vom 22.01.2013 als Anlage beigefügt.

Im Anfragebeantwortungsschriftsatz der Abteilung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol vom 22.01.2013 wurde Folgendes ausgeführt:

*„Sehr geehrter Herr N3!*

*Ihre Anfrage für den Unabhängigen Finanzsenat vom 08.01.2013 unter Berufung auf die Auskunftspflicht gem. § 143 BAO dürfen wir, wie folgt beantworten:*

*Vorauszuschicken ist, dass Fr. Bf seit 01.07.2004 als angestellte Ärztin für Allgemeinmedizin in die Ärzteliste im örtlichen Zuständigkeitsbereich der Ärztekammer für Tirol eingetragen war. Dieser Status als angestellte Ärztin bestand durchgehend bis zur Änderung mit 01.10.2012. Seit diesem Datum ist Fr. Bf außerordentliches Kammermitglied der Ärztekammer für Tirol.*

*Über Antrag erfolgte eine Befreiung von der Beitragspflicht zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol entsprechend § 112 Abs. 3 ÄrzteG mit Wirkung ab 01.07.2004.*

*Es wurden daher ausschließlich Kammerumlagen und keine Wohlfahrtsfondsbeiträge geleistet. Wie die Fragestellungen zeigen, ist dies bekannt. Es geht also um Fiktiv-Betrachtungen, welche Beitragsvorschreibung erfolgt wäre, wenn eine Teilnahme am Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol in diesem Zeitraum stattgefunden hätte.*

*1) Entsprechend der Satzung des Wohlfahrtsfonds und der Beitragsordnung der Ärztekammer für Tirol als Rechtsverordnungen bestehen unterschiedliche Beitragsgrundlagen für angestellte Ärzte und niedergelassene Ärzte.*

*Im Sinne Ihrer Anfrage legen wir in der Beilage Kopien der Bezug habenden Teile der Beitragsordnungen 2007, 2008 und 2009 bei.*

*Die Systematik stellen wir nachfolgend an der Beitragsordnung 2009 dar.*

*Ärzttekammer Tirol - Wohlfahrtsfonds - Beitragsordnung 2009:*

*Angestellte Ärzte (ab dem vollendeten 45. Lebensjahr; jeweils p.m.)*

*Grundrente: € 348,40, Hinterbliebenenunterstützung: € 20,00, Bestattungsbeihilfe: € 2,90,*

*Krankenunterstützung: € 2,50, in Summe: € 373,80*

*Mit Leistung des Richtbeitrages zur Grundrente in Höhe von € 348,40 p.m. wird eine Anwartschaft von 3,00 % p.a. zur Grundrente erworben. Das System ist so aufgebaut, dass damit bei Teilnahme am Wohlfahrtsfonds während der gesamten Berufslaufbahn 100% Anwartschaft zur Grundrente zum vollendeten 65. Lebensjahr regelmäßig erreicht werden (33 Jahre und 4 Monate an Leistung des vollen Richtbeitrages zur Grundrente = 100% Anwartschaft zur Grundrente).*

*Wenn eine Teilnahme am Wohlfahrtsfonds aber nur während weniger Jahre erfolgt, kann damit naturgemäß nur jene Anwartschaft erreicht werden, wie sie sich eben aus diesen Teilnahmejahren ergibt (zB 60 Beitragsmonate mit Leistung des vollen Richtbeitrages zur Grundrente = 15% Anwartschaft auf die Altersversorgung in der Grundrente).*

*Niedergelassene Ärzte (ohne §2-Kassenpraxis; jeweils p.m.)*

*Diese werden über Antrag im ersten Praxisjahr deutlich ermäßigt, nämlich ausschließlich auf die Grundrente als Altersversorgungsbeitrag. Damit ergibt sich im ersten Praxisjahr (Wert: 2009) mit € 436,40 p.m. an Beitragsleistung zum Wohlfahrtsfonds ein ähnlicher Leistungsbetrag wie bei angestellten Ärzten.*

*Ab dem 2. Praxisjahr gilt:*

*Grundrente: € 348,40, Ergänzungsrente: € 446,50, Individualrente (Mindestbeitrag):*

*€ 30,00, Hinterbliebenenunterstützung: € 20,00, Bestattungsbeihilfe: € 2,90,*

*Krankenunterstützung: € 65,10, in Summe: € 912,90.*

*Bei den angeführten Beiträgen handelt es sich um „Pflichtbeiträge“.*

*Aufgrund der dargelegten Eintragung von Fr. Bf als angestellte Ärztin wäre auf sie aber der Beitragssatz für angestellte Ärztinnen zur Anwendung gelangt.*

*Der Verweis darauf, dass aufgrund einer vormaligen Niederlassung und entsprechenden Eintragung als niedergelassene Ärztin in Deutschland im Falle einer Teilnahme am Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol die Beitragssätze für niedergelassene Ärzte zur Anwendung gekommen wären, ist nicht richtig. Es zählt der Status der Ärzteliste zum Zeitpunkt der Teilnahme am Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol.*

*2) Im fiktiven Fall einer Teilnahme am Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol hätte also auf Basis des Status „Angestellte Ärztin“ (ab dem vollendeten 45. Lebensjahr) die Vorschreibung von Wohlfahrtsfondsbeiträgen gelautet:*

*2007: € 351,60 p.m., 2008: € 362,00 p.m. und 2009: € 373,80 p.m.*

*Wie bereits oben ausgeführt, wäre mit diesen Beitragsleistungen für die genannten Beitragszeiträume eine volle Anwartschaft zur Grundrenten-Altersversorgung von jeweils 3% p.a. erworben worden.*

*Für allfällige Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung. ...“*

*Von der Abteilung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol waren dieser Anfragebeantwortung die Kopien von der Beitragsordnung der Ärztekammer für Tirol für die Jahre 2007 - 2009 als Beilage angefügt worden.*

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

Strittig ist, ob die in den Kalenderjahren 2007, 2008 und 2009 erfolgten Beitragsleistungen der Bf an ein berufsständisches deutsches Versorgungswerk, sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen "mit unbegrenzter Abzugsfähigkeit" zu berücksichtigen sind oder nicht.

III. Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

Die Bf ist österreichische Staatsangehörige und war vor Aufnahme ihres ärztlichen Dienstverhältnisses in Österreich (Tätigkeitsbeginn: ab 1. Juli 2004) in Deutschland ansässig und dort als Ärztin freiberuflich tätig. Auf Grundlage ihrer freiberuflich ausgeübten ärztlichen Tätigkeit und Niederlassung in Deutschland war sie beim Versorgungswerk der Landesärztekammer A. – eines im Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) und von EU-Mitgliedstaaten als gleichwertig anerkanntes berufsständisches Versorgungswerk - nach den Reglements der Versorgungseinrichtung der Landesärztekammer A. als Kammermitglied und zu Folge Befreiung von der „gesetzlich deutschen Rentenversicherungspflicht“ beitragspflichtig.

Aus den von der steuerlichen Vertretung der Bf zur Beschwerdesache übermittelten Unterlagen geht hervor, dass die Bf mit Schriftsatz vom 23.01.2004 (Beweismittel: „B“) gegenüber dem Versorgungswerk der Landesärztekammer A. ihren Verbleib als Kammermitglied zum berufsständischen deutschen Versorgungswerk bekanntgab, eine vorläufige Beitragsermäßigung mangels Tätigkeitsausübung sowie Einkünfteerzielung für die Monate Februar bis Juni beantragte und sich ab Juli 2004 zufolge der Aufnahme einer beruflichen Chefarztstätigkeit in Österreich wieder zur „vollen“ Beitragsleistung verpflichtet hat (vgl. § 13 der Versorgungsordnung iVm §§ 6, 8, 9 u. 10 der Satzung des Versorgungswerkes der Landesärztekammer A.).

In der aktenkundigen Mitgliedschaftsbestätigung der Landesärztekammer A. vom 23.04.2004 (Beweismittel: „C“) wird der Bf bescheinigt, dass sie nach dem Verzug aus dem Kammerbereich ihre „ordentliche Mitgliedschaft“ im Versorgungswerk der Landesärztekammer A. fortgesetzt habe und die Befreiung gemäß § 6 Abs 1 Nr. 1 SGB VI (siehe § 13 Abs. 2 der Versorgungsordnung) weiter wirksam zugunsten des Versorgungswerkes der Landesärztekammer A. bestehen bleibe. Des Weiteren wurde ausgeführt, dass die Beiträge zum Versorgungswerk in Höhe der „Angestelltenversicherungsbeiträge“ (vgl. § 13 Abs. 1 der Versorgungsordnung) zu leisten seien. Auch wurde darauf hingewiesen, dass unter Vorlage dieser Bescheinigung „die Befreiung von der Pflichtmitgliedschaft gegenüber einer neu zuständigen Versorgungswerkeinrichtung“ beantragt werden könne.



Mit Schriftsatz der Ärztekammer für Tirol vom 13.09.2004 (Beweismittel: „A“) wurde der Bf bestätigt, dass in der Sitzung des Verwaltungsausschusses des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol vom 7.9.2004 dem Ansuchen der Bf um Befreiung von den Beiträgen zum Wohlfahrtsfonds gemäß § 112 Abs. 3 ÄrzteG mit Wirkung ab 1.7.2004 stattgegeben worden sei. Auch wurde darauf hingewiesen, dass auf Grund der erfolgten Befreiung von der Beitragspflicht die Gewährung von Leistungen zur Gänze gemäß § 112 Abs. 6 ÄrzteG ausgeschlossen sei.

Evident und unstrittig ist, dass die Fortsetzung der Mitgliedschaft der Bf zur A. Landesärztekammer (= eine Körperschaft des öffentlichen Rechts) und somit ihr Weiterverbleib in der Versorgungseinrichtung der Landesärztekammer A. (Versorgungswerk) seit ihrem Verzug aus dem A. Kammerbereich und ihrer beruflichen Tätigkeitsaufnahme außerhalb der Bundesrepublik Deutschland auf „Freiwilligkeit“ und entsprechender schriftlicher Erklärung beruht (vgl. dazu § 2 Abs. 2 u. 3 der Hauptsatzung der Landesärztekammer A.).

Fakt ist, dass die Bf ihre „ordentliche Kammermitgliedschaft“ gegenüber dem berufsständischen deutschen Versorgungswerk statutenkonform aufrecht erhalten hat (siehe § 6 der Satzung des Versorgungswerkes der Landesärztekammer A.) und ihre Beitragszahlungen im Streitzeitraum der Jahre 2007 bis 2009 demnach als berufstätige Ärztin in Entsprechung der Beitragssätze sowie Beitragsbemessungsgrenzen (siehe § 13 Abs. 1 der Versorgungsordnung des A. Versorgungswerkes) verpflichtend – der Höhe nach in Form von sog. „Angestelltenversicherungsbeiträgen“ - von ihren erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit entrichten musste.

Sowohl aus den aktenkundigen Bescheinigungen zur Vorlage beim Finanzamt (siehe Beweismittel: „F“) als auch aus dem im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Schriftsatz des A. Versorgungswerkes vom 27.09.2012 (siehe Beweismittel: „E“) geht klar und unmissverständlich hervor, dass es sich bei den Beitragsleistungen der Bf an das Versorgungswerk der Landesärztekammer A. in den Streitjahren 2007, 2008 und 2009 um „Pflichtbeiträge“ gehandelt hat und seitens der Bf gegenüber dem A. Versorgungswerk eine „freiwillige Höherversorgung (siehe § 11 der Satzung des Versorgungswerkes)“ nicht bestanden hat.

#### IV. Beweiswürdigung zur Frage "Pflichtbeitragszahlungen":

Im „österreichischen Ärztegesetz“ ist die Errichtung und Führung des Wohlfahrtsfonds als „gesetzliche Pflichtversicherung“ zur Versorgung und Unterstützung der Kammermitglieder und deren Angehörigen auf Dauer und Bestand verankert.

Mit Aufnahme ihrer beruflichen ärztlichen Tätigkeit im Bundesland Tirol ab Juli 2004 wäre die Bf auf Grundlage der gesetzlichen Bestimmung des § 109ff Ärztegesetz (ÄrzteG) zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol „beitragspflichtig“ geworden.

Die gesetzliche Bestimmung des § 109 ÄrzteG lautet auszugsweise wie folgt:

*„§ 109 (1) Die Kammerangehörigen sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verpflichtet, Beiträge zum Wohlfahrtsfonds jener Ärztekammer zu leisten, in deren Bereich*

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

*... (6) Bei der Festsetzung des Wohlfahrtsfondsbeitrages für Kammerangehörige, die den ärztlichen oder zahnärztlichen Beruf in einem Dienstverhältnis ausüben, dient als Bemessungsgrundlage jedenfalls der monatliche Bruttogrundgehalt. Zu diesem gehören nicht die Zulagen und Zuschläge im Sinne des § 68 EStG 1988 und die sonstigen Bezüge nach § 67 EStG 1988. ...“*

Zu Folge ihres Verbleibes als ordentliches Kammermitglied zum berufsständischen deutschen Versorgungswerk hat die Bf von der Möglichkeit einer Befreiung von der Beitragspflicht nach § 112 Abs. 2 ÄrzteG (siehe dazu auch § 14 Abs. 3 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol) Gebrauch gemacht.

Der gesetzliche Regelungsinhalt des § 112 Abs. 2 ÄrzteG lautet wie folgt:

*„(2) Erbringt ein ordentlicher Kammerangehöriger den Nachweis darüber, dass ihm und seinen Hinterbliebenen ein gleichwertiger Anspruch auf Ruhe(Versorgungs)Genuss aufgrund der Zugehörigkeit zum Wohlfahrtsfonds einer anderen Ärztekammer des Bundesgebietes oder ein zumindest annähernd gleichwertiger Anspruch auf Ruhe(Versorgungs)Genuss aufgrund der Zugehörigkeit zu einem berufsständischen Versorgungswerk im Gebiet einer Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zusteht, wie dieser gegenüber dem Wohlfahrtsfonds besteht, wird er auf Antrag zur Gänze von der Beitragspflicht nach § 109 befreit. Eine diesbezügliche, längstens bis zum 1. Jänner 2005 rückwirkende Befreiung ist zulässig.“*

Nach dem die Bf gegenüber dem Versorgungswerk der Landesärztekammer A. mit Schreiben vom 23.01.2004 (Beweismittel: „B“) ihren „Weiterverbleib“ zur Versorgungseinrichtung der Landesärztekammer A. schriftlich mitgeteilt hat, hat sie hierdurch den Status ihrer ordentlichen Mitgliedschaft gemäß § 6 der Satzung des Versorgungswerk der Landesärztekammer A. wirksam beibehalten.

In der Hauptsatzung der Landesärztekammer A. wird in § 2 „Kammerangehörige“ auszugweise Folgendes geregelt:

*„§ 2 ... (2) Berufsangehörige, die ihren Beruf nicht ausüben, aber zuletzt in A. ärztlich tätig waren oder ihre Hauptwohnung in A. haben, und Berufsangehörige, die zuletzt ihren Beruf in A. ausgeübt haben und nun außerhalb der Bundesrepublik Deutschland tätig sind, können freiwilliges Mitglied werden.“*

*(3) Die freiwillige Mitgliedschaft entsteht im Regelfall durch entsprechende schriftliche Erklärung der/des Berufsangehörigen. ...“*

In Ergänzung dazu wird in § 6 der Satzung des Versorgungswerkes der Landesärztekammer A. zur „Mitgliedschaft“ Folgendes bestimmt:

*„(1) Mitglieder des Versorgungswerkes werden alle Kammerangehörigen, die eine ärztliche Tätigkeit ausüben und nicht berufsunfähig sind. Ausgenommen sind Ärztinnen und Ärzte, die zum 01.01.2005 das 45. Lebensjahr vollendet haben und zu diesem Zeitpunkt nicht Mitglied einer berufsständischen Versorgungseinrichtung sind.*

*(2) Die Mitglieder des Versorgungswerkes haben diesem jederzeit die zur Erfüllung seiner Aufgaben notwendigen Angaben, insbesondere über Einnahmen aus ärztlicher Tätigkeit zu machen und darüber verlangte Nachweise zu erbringen. Das Versorgungswerk ist berechtigt, die Angaben und Nachweise zu prüfen, Erhebungen anzustellen und erforderlichenfalls die Vorlage weiterer Nachweise zu verlangen.“*

Evident und aktenkundig ist, dass von der Bf für die Streitjahre 2007 bis 2009 an das A. Versorgungswerk kein Antrag auf eine allfällige Beitragsbefreiung oder Beitragsermäßigung als angestellte Kammerangehörige bzw. Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaates gemäß § 9 der Satzung des Versorgungswerkes der Landesärztekammer A. gestellt worden war, weshalb für sie die Reglements zur Beitragsentrichtung sowie zur Beitragsbemessung nach den Bestimmungen der §§ 12 u. 13 der Versorgungsordnung (Punkt II. Beiträge, Berechnung) des Versorgungswerkes der Landesärztekammer A., weiterhin in Geltung standen.

In § 13 der Versorgungsordnung „Höhe der Beiträge“ wird auszugsweise Folgendes bestimmt:

*„§ 13 (1) Der monatliche Beitrag entspricht dem jeweils geltenden Höchstbeitrag in der gesetzlichen Rentenversicherung im Sinne des § 161 Abs. 1 und 2 SGB VI der jeweils geltenden Fassung. Eine taggenaue Veranlagung findet nicht statt. Der Beitrag ändert sich bei Änderung des Höchstbeitrages zur gesetzlichen Rentenversicherung aufgrund einer Änderung des Beitragssatzes oder der Beitragsbemessungsgrenze vom gleichen Zeitpunkt an entsprechend. Der Beitrag kann in Härtefällen reduziert werden. Er beträgt mindestens 1/10 des Höchstbeitrages gemäß Satz 1. ...*

*(2) Angestellte Ärztinnen und Ärzte, die gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB VI von der Versicherungspflicht befreit sind, entrichten Beiträge gemäß Absatz 1. ...“*

Das BFG geht davon aus, dass unter Zielsetzung einer koordinierten Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit innerhalb des EWR die berufsständischen Versorgungseinrichtungen für Ärzte in Deutschland und die Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer in Österreich bereits mit der Änderungsverordnung (EG) Nr. 647/2005 vom 13. April 2005 – dem Anwendungsbereich der (früheren) VO (EWG) Nr. 1408/71, beigetreten sind.

So wird auch unter Bezugnahme auf die genannte VO in Artikel 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland über Soziale Sicherheit (BGBl. III Nr. 138/1998) Folgendes bestimmt:

*„(1) Die Staatsangehörigen eines Vertragsstaates, die außerhalb des Gebiets eines Staats wohnen, für den die Verordnung gilt, stehen bei Anwendung der Rechtsvorschriften des anderen Vertragsstaats den Staatsangehörigen dieses Vertragsstaats gleich.*

*(2) Absatz 1 berührt nicht die Rechtsvorschriften der beiden Vertragsstaaten betreffend die Versicherung von Personen, die bei einer amtlichen Vertretung eines der beiden Vertragsstaaten in einem anderen Staat als einem Staat, für den die Verordnung gilt, oder bei Mitgliedern einer solchen Vertretung beschäftigt sind.*

*(3) Für das Recht auf freiwillige Versicherung in der deutschen Rentenversicherung gelten die Bestimmungen der Verordnung.“*

Das BFG vertritt die Ansicht, dass durch die fortgesetzte freiwillige Kammermitgliedschaft und Weiterversicherung beim berufsständischen Versorgungswerk der Landesärztekammer A. die Bf insoweit weiterhin den geltenden deutschen Rechtsvorschriften über die Soziale Sicherheit unterlag (siehe Beweismittel: „C“). Nur durch diese freiwillige Weiterversicherung vermocht die Bf auch einen weitgehend funktionsgleichen, also annähernd gleichartigen Versorgungsanspruch gegenüber einer EWR-Wohlfahrtskasse aufrecht zu erhalten, welcher der Bf letztlich auch die Befreiungsmöglichkeit von der Beitragspflicht zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol eröffnet hat.

Fakt ist jedenfalls, dass die Bf durch die in Rede stehenden verpflichtenden Beitragszahlungen an das berufsständische deutsche Versorgungswerk insoweit zur Gänze von „gesetzlichen Pflichtbeitragsentrichtungen“ gegenüber dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol (siehe § 112 Abs. 2 ÄrzteG) befreit worden ist (= Feststellung iSd Artikels 15 Abs. 7 DBA; siehe Beweismittel: „A“).

Die betragsmäßige Überprüfung der in Rede stehenden Beitragsleistungen der Höhe nach ergibt zudem klar die Tatsachenfeststellung, dass vom A. Versorgungswerk die „Angestelltenversicherungsbeiträge“ unter Ansatz der jeweils geltenden Höchstbeiträge in der gesetzlichen deutschen Rentenversicherung (= mtl. Beitragsbemessungsgrundlage: 2007 € 5.250,00, 2008 € 5.300,00, 2009 € 5.400,00) und dem Beitragsprozentsatz des Versorgungswerkes (= jährlich 19,9%) von den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (nach dem Empfang der Gehaltszahlungen) der Bf bemessen und eingehoben worden waren.

Aus dieser Sachverhaltsfeststellung lässt sich nach Ansicht des BFG schlüssig ableiten, dass die Beitragszahlungen der Bf gegenüber dem A. Versorgungswerk insoweit dem Grunde nach zweifelsohne auch den Charakter von „geschuldeten Pflichtbeiträgen zu einem deutschen Rentensicherungssystem“ aufweisen.

Auch belegt der Akteninhalt zur Beschwerdesache klar und eindeutig, dass von der Bf in den Kalenderjahren 2007, 2008 und 2009 keinerlei „freiwillige Beitragsleistungen (über der Angestelltenbeitragsbemessungsgrenze liegend)“ an das berufsständische Versorgungswerk der Landesärztekammer A. bezahlt worden waren (siehe Beweismittel: „E“).

Daraus zieht das BFG die Schlussfolgerung, dass die von der Bf in den Kalenderjahren 2007, 2008 und 2009 an das berufsständische Versorgungswerk der Landesärztekammer A. erfolgten Beitragsentrichtungen der Höhe nach - da unzweifelhaft innerhalb der (Pflicht-)Beitragsbemessungsgrenze liegend - „unfreiwillig“ und mit „Zwangscharakter“ auf Grundlage der statutenmäßigen Reglements der Satzung und Versorgungsordnung des A. Versorgungswerkes und an Stelle von „gesetzlichen Pflichtbeiträgen“ bezahlt werden mussten.

Außer Streit steht, dass im System der Renten- und Alterssicherung in Deutschland eine berufsständische Versorgungseinrichtung wie zB das gegenständliche Versorgungswerk der Landesärztekammer A. unzweifelhaft zu einer „solidarischen Pflichtversorgungseinrichtung auf landesgesetzlicher Grundlage“ für Kammerangehörige zählt und dadurch mit der gesetzlichen deutschen Rentenversicherung als gleichberechtigt zu werten ist. Dies deshalb, da die „gesetzliche Altersversorgung in Deutschland“ ua eben auch auf der gesetzlichen Rentenversicherung und den berufsständischen Versorgungswerken beruht, wobei alle Angestellten sowie Angehörige der in Kammern organisierten Berufe wie zB. Ärzte „verpflichtend“ einem der beiden genannten Alterssicherungssysteme angehören müssen. Auch in unionsrechtskonformer Interpretation folgt nach Ansicht des BFG daraus, dass die erfolgten Angestelltenversicherungsbeitragsleistungen der Bf an das A. Versorgungswerk insoweit in Form von „verpflichtenden Beiträgen“ zu einem gleichberechtigten „europäischen Rentensystem“ innerhalb des EWR bezahlt worden waren. Auch die Inanspruchnahme der Optionsmöglichkeit, dass die Bf infolge Ansässigkeitswechsel und Aufnahme ihrer beruflichen Tätigkeit in Österreich in einem berufsständischen deutschen Versorgungswerk durch freien Willensentschluss und schriftlicher Erklärung als „ordentliches Kammermitglied“ weiterhin verbleiben konnte, spricht nach Ansicht des BFG klar für die "verpflichtende Erfüllung" und "Fortsetzung einer gesetzlichen Versicherungs- bzw. Beitragspflicht" der Bf gegenüber einer berufsständischen Versorgungseinrichtung für Ärzte im EWR (= eine steuerlich anerkannte Einrichtung der Altersvorsorge iSd Artikels 15 Abs. 7 DBA).

Angesichts obiger schlüssiger Sachverhaltsindizien werden die vom steuerlichen Vertreter der Bf vorgebrachten allgemeinen Bedenken, wonach die steuerrechtliche Nichtanerkennung von Pflichtbeiträgen zu einer ausländischen Sozialversicherung in Form von Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988, der Unionsrechtskonformität widersprechen würde, auch vom BFG geteilt. Allerdings würde nach Ansicht des BFG eine unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung von "Pflichtbeiträgen" nicht als Einschränkung des Diskriminierungsschutzes von EU-Bürgern gewertet werden. Dies vor allem deshalb, da es eine sachliche Rechtfertigung für eine allenfalls unterschiedliche Behandlung von Pflichtbeiträgen der in Rede stehenden Art ausschließlich auf Grundlage der österreichischen Steuervorschriften zu erforschen gilt. Im Hinblick auf anzuwendendes DBA-Recht, wie im gegenständlichen Beschwerdefall geboten, würde die Versagung der Abzugsfähigkeit von "gesetzlichen Pflichtbeiträgen zur Altersvorsorge an ein

berufsständisches deutsches Versorgungswerk " in Form von Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 eine klare inhaltliche Rechtswidrigkeit darstellen. Eine uneinheitliche steuerrechtliche Qualifizierung von "Pflichtbeiträgen" ergibt sich jedoch weder aus gesetzlichen österreichischen Vorschriften, noch aus steuersystematischen Überlegungen von DPA-Recht und auch nicht aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Als entscheidungserheblich zeigt sich im vorliegenden Beschwerdefall nach Ansicht des BFG jedenfalls die Tatsachenfeststellung, dass von der Bf die strittigen Beitragsleistungen an das A. Versorgungswerk auch der Höhe nach "auf verpflichtenden (gesetzlichen) Rechtsgrundlagen beruhen" und folglich nicht "aus freien Stücken" entrichtet werden konnten.

Auf Grundlage der vorstehend angeführten Rechts- und Faktenlage gelangt das BFG zur Beurteilung, dass es sich bei strittigen Beitragszahlungen der Bf sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Kj. 2007 im Betrag von € 12.537,00, im Kj. 2008 im Betrag von € 12.656,40 und im Kj. 2009 im Betrag von € 12.895,20 je um **"Pflichtbeitragszahlungen"** zum berufsständischen deutschen Versorgungswerk handelt und sich die Altersrentenanwartschaft (= Rentenleistung) gegenüber dem deutschen Versorgungswerk ausschließlich aus den bezahlten "Pflichtbeiträgen" der Bf errechnet.

#### V. Rechtsgrundlagen:

Artikel 15 Abs. 7 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002 (im Folgenden: DBA) lautet:

*„(7) Beiträge, die für eine in einem Vertragsstaat unselbständig tätige Person an eine in dem anderen Vertragsstaat errichtete und dort steuerlich anerkannte Einrichtung der Krankheits- und Altersvorsorge geleistet werden, sind in dem erstgenannten Staat bei der Ermittlung des von der Person zu versteuernden Einkommens in der gleichen Weise, unter den gleichen Bedingungen und Einschränkungen zu behandeln wie Beiträge an in diesem erstgenannten Staat steuerlich anerkannte Einrichtungen der Krankheits- und Altersvorsorge, sofern*

*a) die Person unmittelbar vor Aufnahme ihrer Tätigkeit nicht in diesem Staat ansässig war und bereits Beiträge an die Einrichtungen der Krankheits- und Altersvorsorge entrichtete, und*

*b) die zuständige Behörde dieses Vertragsstaats festgestellt hat, dass die Einrichtung der Krankheits- und Altersvorsorge allgemein denjenigen Einrichtungen entspricht, die in diesem Staat als solche für steuerliche Zwecke anerkannt sind.*

*Für die Zwecke dieses Absatzes*

*a) bedeutet „Einrichtung der Krankheitsvorsorge“ jede Einrichtung, bei der die unselbständig tätige Person und ihre Angehörigen im Fall einer krankheitsbedingten vorübergehenden Unterbrechung ihrer unselbständigen Arbeit zum Empfang von Leistungen berechtigt sind;*

b) bedeutet „Einrichtung der Altersvorsorge“ eine Einrichtung, an der die Person teilnimmt, um sich im Hinblick auf die in diesem Absatz erwähnte unselbständige Arbeit Ruhestandseinkünfte zu sichern;

c) ist eine „Einrichtung der Krankheits- und Altersvorsorge“ in einem Staat für steuerliche Zwecke anerkannt, wenn hinsichtlich der an diese Einrichtungen geleisteten Beiträge Steuerentlastungen zu gewähren sind.

Artikel 18 DBA lautet auszugsweise:

„(1) Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

(2) Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden. ...

....(4) Der Begriff „Rente“ bedeutet bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslänglich oder während eines bestimmten oder bestimmbarer Zeitabschnitts auf Grund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistung vorsieht....“

Artikel 24 Abs. 1 DBA lautet:

„(1) Staatsangehörige eines Vertragsstaats dürfen im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen sind oder unterworfen werden können. Diese Bestimmung gilt ungeachtet des Artikels 1 auch für Personen, die in keinem Vertragsstaat ansässig sind.“

Gemäß § 25 Abs. 1 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) unter anderem Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung (Z 3 lit. a) und gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen (Z 3 lit. b) und Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht (Z 3 lit. c) sowie auch Rückzahlungen von Beiträgen für freiwillige Weiterversicherungen einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, wobei Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur insoweit vorliegen, als die Beiträge als Sonderausgaben gemäß § 18 das Einkommen vermindert haben (Z 3 lit. e).

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten „Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ...Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.“

§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 idF vom 28.12.2007 BGBl I 99/2007 lautet:

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

*b) Beiträge zu den zusätzlichen Pensionsversicherungen, die vom Pensionsinstitut der Linzer Elektrizitäts-, Fernwärme- und Verkehrsbetriebe AG, vom Pensionsinstitut für Verkehr und öffentliche Einrichtungen und nach der Bundesforste-Dienstordnung durchgeführt werden.*

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

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

*e) Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen; weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.*

*f) Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.*

*g) Beiträge von Grenzgängern zu einer inländischen oder ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung. Grenzgänger sind im Inland ansässige Arbeitnehmer, die im Ausland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben.*

*h) Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind.“*

§ 18 EStG 1988 idF vom 28.12.2007 (BGBl I 102/2007) lautet auszugsweise wie folgt:

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

*„... 2. Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen ....*

*- freiwillige Witwen-, Waisen-, Versorgungs- und Sterbekasse, ....*

*- Pensionskasse, soweit für die Beiträge nicht ....*

*...(2) „ Für Sonderausgaben im Sinne des Abs 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von „60 Euro “ jährlich abzusetzen.“*

*(3) In Ergänzung des Abs 1 wird bestimmt:*



1. Ausgaben im Sinne des Abs 1 Z 2, 3 und 5 kann der Steuerpflichtige auch dann absetzen, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden „(Ehe)Partner (§ 106 Abs 3)“ und für seine Kinder (§ 106) leistet.

2. „Für Ausgaben im Sinne des Abs 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von „2.920 Euro “ jährlich. ....“

#### VI. Einkommensteuerliche Beurteilung:

Wie sich aus dem aktenkundigen Sachverhalt (siehe Pkt. III) klar ergibt, gilt es zufolge des Erfüllens aller Tatbestandsvoraussetzungen die Bestimmung des Artikels 15 Abs. 7 sowie des Gleichbehandlungsgrundsatzes nach Artikel 24 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002, auf die gegenständliche Beschwerdesache anzuwenden.

Die steuerrechtliche Würdigung des Streitbegehrens, ob die „Pflichtbeitragsleistungen“ (siehe Pkt. IV) der Bf zur Altersversorgung an das berufsständische deutsche Versorgungswerk im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung mit „unbegrenzter Abzugsfähigkeit“ zu berücksichtigen sind oder nicht, ist daher in gesetzeskonformer Auslegung der Normbestimmungen des österreichischen Einkommensteuergesetzes zu treffen.

Liegt daher eine „Pflichtbeitragsleistung“ zur Altersversorgung an das berufsständische deutsche Versorgungswerk vor, so ist, nach dem Regelungsinhalt des vorstehend zitierten Abkommens, die entsprechende Beitragsleistung bei Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des betroffenen Steuerpflichtigen - **in der gleichen Weise, unter den gleichen Bedingungen und Einschränkungen zu behandeln** - wie eine „Pflichtbeitragsleistung“ an einen Wohlfahrtsfonds der österreichischen Ärztekammer.

Vom System des österreichischen Einkommensteuerrechts her sind "Pflichtbeitragszahlungen" an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen den zur Gänze abzugsfähigen Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 zuzurechnen, da diese "Pflichtbeitragsleistungen" dem Erwerb, der Erhaltung und Sicherung von zukünftigen steuerpflichtigen Pensionsleistungen gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 dienen.

Im betragsmäßigen Ausmaß von vorgeschriebenen Pflichtbeiträgen zu Kammereinrichtungen durch das zuständige Kammerorgan liegen nach Ansicht des BFG daher jedenfalls zur Gänze abzugsfähige Werbungskosten vor. Die betragsmäßige Höhe der Pflichtbeiträge hat sich dabei an der Beitragsordnung der jeweiligen Kammereinrichtung zu orientieren. Unter dem Blickpunkt der Gewährleistung einer

unbegrenzten Abzugsfähigkeit von "Pflichtbeiträgen zur Altersversorgung an eine Kammereinrichtung" bestehen nach Ansicht des BFG folglich auch keinerlei Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des Wortes "Pflichtbeiträge" in § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e - erster Satz - EStG 1988.

Auch wären in verfassungsrechtskonformer Interpretation des § 18 Abs. 1 Z 2 und Abs. 3 Z 2 EStG 1988 daher auch Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammer der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Beiträge in der Folge zu pensionsartigen Bezügen iSd § 25 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 führen, als der freiwilligen Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung vergleichbare Beiträge anzusehen und insoweit auch zur Gänze „unbegrenzt“ abzugsfähig.

Da die den gesetzlichen Pensionen vergleichbaren Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen, ist die steuerliche Berücksichtigung von „Pflichtbeitragszahlungen“ und „freiwilligen Weiterversicherungszahlungen“ an „inländische Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen“ von Verfassungswegen geboten, weil sich eine fehlende steuerliche Berücksichtigung von zu steuerpflichtigen Einnahmen führenden Ausgaben als dem Sachlichkeitsgebot widersprechend erweisen würde (vgl. Erkenntnis des VfGH vom 30.06.1984, G 101/84, sowie VwGH vom 20.04.2006, 2004/15/0038).

Wie bereits vorstehend unter Punkt IV - Beweiswürdigung zur Frage Pflichtbeitragsleistungen - ausführlich dargelegt wurde, stellen nach Ansicht des BFG die strittigen Beitragszahlungen der Bf sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach "Pflichtbeitragszahlungen" zum berufsständischen deutschen Versorgungswerk dar.

Auch der Umstand, dass die Bf als angestellte Ärztin in Österreich in einem berufsständischen deutschen Versorgungswerk (= eine Einrichtung der Altersvorsorge iSd Artikels 15 Abs. 7 DBA) durch freien Willensentschluss und schriftlicher Erklärung als „ordentliches Kammermitglied“ weiterhin verbleiben konnte, spricht nach Ansicht des BFG klar für die verpflichtende Erfüllung einer "gesetzlichen Pflichtbeitragsleistung" um sich dadurch gleichartige Rentenbezüge aus einem berufsständischen deutschen Versorgungswerk zu sichern, die insoweit zweifelsohne einer „gesetzlichen Pensionsleistung“ iSd § 25 EStG 1988 entsprechen.

Auch wenn der Verbleib im ausländischen Versorgungswerk der Landesärztekammer A. auf einen freiwilligen Willensentschluss der Bf zu einer zukünftigen Pensionsvorsorge zu werten ist, tritt insoweit das Indiz der Freiwilligkeit der gegenständlich erfolgten Beitragszahlung – zufolge gänzlicher Befreiung von Pflichtbeiträgen gegenüber dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol – in den Hintergrund. Dies nach Ansicht des BFG vor allem deshalb, da die Pflichtbeitragsleistung der Bf an das deutsche berufsständische Versorgungswerk, klar und eindeutig an die Stelle einer inländischen gesetzlichen Beitragspflicht getreten sind. Auch zeigt sich, dass die in Streit stehenden

„Angestelltenversicherungsbeitragsleistungen“ der Bf an das A. Versorgungswerk in Form von „verpflichtenden Beiträgen“ zu einem gleichberechtigten „europäischen Rentensystem“ innerhalb des EWR auf Basis ihrer ärztlichen Berufsausübung und daraus erzielten NSA-Einkünften und insoweit mit berufsbezogener Notwendigkeit, also mit „Zwangscharakter“ auf Grundlage der statutenmäßigen Reglements der Satzung und Versorgungsordnung des A. Versorgungswerkes entrichtet werden mussten.

In Würdigung der vorangeführten Gesamtumstände (siehe auch Ausführungen zu Pkt. III u. IV) trifft das BFG entgegen der Ansicht des Finanzamtes, die steuerrechtliche Qualifizierung, dass die strittigen Beitragsleistungen der Bf zum Versorgungswerk der Landesärztekammer A. keine „freiwilligen Höherversicherungsbeiträge“ darstellen, sondern betragsmäßig unzweifelhaft zur Gänze "gesetzliche Pflichtbeiträge" sind, die sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach auf Basis der Reglements der Satzung und Versorgungsordnung der Landesärztekammer A. bemessen worden waren. Dies vor allem deshalb, da für die Feststellung einer „Pflichtbeitragsleistung“ nach Ansicht des BFG vielmehr ausschlaggebend ist, dass sich die Bf als ärztliches Kammermitglied einer „gesetzlichen Beitragspflicht“ gegenüber einer berufsständischen Versorgungseinrichtung für Ärzte im EWR und somit dem Regulativ zur Pflichtbeitragsleistung der Höhe nach nicht entziehen konnte. Laut Sach- und Aktenlage bestehen keinerlei Anhaltspunkte dafür, wonach die Höhe der in Rede stehenden „Pflichtbeitragsleistungen“ zum ausländischen Versorgungswerk auf einem freien Willensentschluss (sog. Beitragsleistungsantrag) der Bf zurückzuführen gewesen wäre.

Nach Ansicht des BFG können als freiwillige Beitragsleistungen im Rahmen einer "Höherversicherung" nur solche gesehen werden, die nicht "Pflichtversicherungen" nach den Satzungen und Beitragsordnungen eines berufsständischen Versorgungswerkes im Gebiet einer Vertragspartei des EWR sind. Aus diesem Grunde wird auch der herangezogene Lösungsansatz des Finanzamtes, wonach die rechnerische Ermittlung einer "Pflichtbeitragsleistung" gegenüber einer "freiwilligen Beitragsleistung" an Hand der Differenzberechnung verpflichtend zu entrichtender Höchstbeiträge zwischen in- und ausländischen Beitragsordnungen von EWR-Versorgungseinrichtungen anzustellen wäre, vom BFG als verfehlt betrachtet.

Eine betragsmäßige Abzugsbeschränkung auf "inländische Pflichtbeiträge" bei Vorliegen aller übrigen Tatbestandsvoraussetzungen nach den Bestimmungen gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 oder gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 und Abs. 3 Z 2 EStG 1988, würde nach Ansicht des BFG einer rechtskonformen Abkommensanwendung nach Artikel 15 Abs. 7 (DBA) klar entgegenstehen.

Aus den vorangeführten Überlegungen werden die vom Finanzamt zum Beschwerdebegehren vertretenen Rechtsansichten, wonach die strittigen Beitragsleistungen der Bf zum berufsständischen deutschen Versorgungswerk nur in jener Höhe als Werbungskosten abzugsfähig seien, die vergleichsweise in Österreich an den Wohlfahrtsfonds als „Pflichtbeiträge“ zu entrichten wären, da die Bf gemäß § 112 Abs. 2 Ärztegesetz von der Beitragspflicht an den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol

befreit worden sei, und dass es sich bei den übersteigenden Beträgen daher insoweit um eine „freiwillige Pensionsversicherungszahlung“ gemäß § 18 Abs 1 Z 2 EStG 1988 handeln solle, die im Rahmen des „Sonderausgabentopfes“ zu berücksichtigen sei (vgl UFS Innsbruck 24.01.2011, RV/0551-I/10), vom BFG nicht geteilt.

Es darf auch darauf hingewiesen werden, dass die Betrachtungsweise des steuerlichen Vertreters der Bf, nämlich die streitgegenständlichen Beitragszahlungen in Form von "freiwilligen Weiterversicherungen in der gesetzlichen Pensionsversicherung als vergleichbare Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammer der selbständig Erwerbstätigen" gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 und Abs. 3 Z 2 EStG 1988 zu werten, in Anwendung der angeführten DBA-Bestimmung, nach Ansicht des BFG gleichfalls zu einer Beschwerdestattgabe geführt hätte. Diesem Eventualbegehren wäre deshalb Rechnung zu tragen gewesen, da die unbegrenzte Abzugsfähigkeit von „freiwilligen Beiträgen der in Rede stehenden Art“ in verfassungskonformer Auslegung zwingend geboten sei (vgl. VfGH vom 30.06.1984, G 101/84 und VwGH vom 20.04.2006, 2004/15/0038), zumal derartige freiwillige Beitragszahlungen eindeutig zu pensionsartigen Bezügen iSd § 25 EStG 1988 führen und diese insoweit auch zur Gänze der Einkommensbesteuerung zu unterziehen wären.

In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen und in Anwendung des Artikel 15 Abs. 7 (DBA) sowie der inländischen steuerrechtlichen Qualifizierung von "Pflichtbeiträgen nach § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988" sind die von der Bf im Kj. 2007 im Betrag von € 12.537,00, im Kj. 2008 im Betrag von € 12.656,40 und im Kj. 2009 im Betrag von € 12.895,20 zur Altersversorgung an das berufsständische deutsche Versorgungswerk bezahlten "**Pflichtbeiträge**" ohne betragsmäßige Beschränkung als Werbungskosten im Zuge der Arbeitnehmerveranlagungen der Kalenderjahren 2007, 2008 und 2009 zu berücksichtigen.

Den Beschwerden war daher Folge zu geben.

Beilagen: 3 Einkommensteuer-Berechnungsblätter (Kj. 2007, Kj. 2008 u. Kj. 2009)

## VII. Zulässigkeit einer 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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall vor, da die Rechtsfrage, ob "Pflichtbeiträge iSd § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988" an ein berufsständisches deutsches Versorgungswerk, sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen "mit unbegrenzter Abzugsfähigkeit" unter Anwendung

des Artikels 15 Abs. 7 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002, zu berücksichtigen sind oder nicht, von der höchstgerichtlichen Judikatur bislang noch nicht behandelt wurde. Gegen dieses Erkenntnis ist daher die (ordentliche) Revision zulässig. Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. September 2019