



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 12. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Finanzanwalt, vom 3. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw (Berufungswerber) ist Arzt. Die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 erfolgte erklärungsgemäß.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 (Ausfertigungsdatum 3. Februar 2010) erhob der Bw mit Eingabe vom 12. Februar 2010 fristgerecht Berufung. Begründend wurde ausgeführt, der Bw habe die Pflichtbeiträge (4.800 €) zur Pensionsversicherung der Ärztekammer (Versorgungswerk Landesärztekammer C) irrtümlich als Sonderausgaben und nicht als Werbungskosten geltend gemacht habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, die strittigen Beiträge seien Sonderausgaben, weil es sich um

eine freiwillige Weiterversicherung bei einer ausländischen Pensionsversicherungsanstalt handle. Zudem würden die Beiträge unter die Einschränkung des § 18 Abs. 3 EStG 1988 fallen.

Mit Eingabe vom 3. August 2010 wurde fristgerecht die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Begründend wurde ausgeführt, bei den strittigen Beträgen handle es sich um Pflichtbeiträge zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer, die von jedem Arzt zu leisten seien. Diese Pflichtbeiträge könnten ersatzweise auch an ein berufständisches Versorgungswerk im Gebiet der EU geleistet werden. Dem Vorlageantrag angeschlossen wurde ein Auszug aus dem Ärztegesetz (§§ 109 und 112).

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Zu den Werbungskosten zählen ua. Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung sowie bestimmte Pflichtbeiträge selbständiger Erwerbstätiger sowie Krankenversicherungsbeiträge (§16 Abs. 1 Z 4 lit a und e EStG 1988).

2.) Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen sind Werbungskosten, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen.

Abzugsfähig sind demnach beispielsweise die Pflichtbeiträge nichtselbständiger Ärzte sowie im Ruhenstand befindlicher Ärzte an die Versorgungseinrichtungen der Ärztekammer.

3.) Hingegen stellen freiwillige Versicherungsbeiträge zur Kranken-, Unfall – oder Pensionsversicherung Sonderausgaben dar (§ 18 Abs.1 Z 2 EStG 1988).

Maßgebend für die Abgrenzung zwischen Pflichtbeiträgen und freiwilligen Beiträgen gemäß § 18 Abs.1 Z 2 EStG 1998 ist ob, die Beitragsleistungen Zwangscharakter haben oder ob sie auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen, insbesondere im Interesse seiner Zukunftssicherung beruhen, der der Außenwelt, zB durch den Abschluss eines Versicherungsvertrages oder durch die Stellung eines Antrags, zum Ausdruck kommt (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 18, Rz 31).

4.) Der Bw ist deutscher Staatsangehöriger und war vor Aufnahme seiner Tätigkeit an der Klinik im Jahr 2007 als Arzt in A (1.1.1994 – 31.12.2002) und in B (1.1.2003 - 31.1.2006) tätig. Der Bw leistet seit dem Jahr 1994 Pflichtbeiträge an das Versorgungswerk A bzw. seit dem Jahr 2003 an das Versorgungswerk C.

Mit Bescheid vom 10. Juli 2003 wurde dem Bw mitgeteilt, dass er ab 1. Jänner 2003 ordentliches Mitglied des Versorgungswerkes der Landesärztekammer C sei und zur

monatlichen Beitragsleistung verpflichtet sei (vgl. Mitgliedschaftsbestätigung und Beitragbescheid vom 10. Juli 2003).

5.) Mit Aufnahme seiner Tätigkeit in Österreich wäre der Bw nach § 109 des Ärztekammergesetzes beitragspflichtig geworden. Diese Bestimmung lautet auszugsweise wie folgt:

„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.“

6.) Der Bw hat von der Möglichkeit einer Befreiung von der Beitragspflicht gemäß § 112 ÄrzteG Gebrauch gemacht.

§ 112 Abs. 2 ÄrzteG lautet wie folgt:

„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.“

7.) Die Befreiung von der Mitgliedschaft wurde dem Bw befristet auf zwei Jahre erteilt (vgl. Schreiben der Ärztekammer für Tirol vom 8. Oktober 2007).

8.) Der Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach es sich im Streitfall um freiwillige Beiträge zu einer Pensionsversicherung handeln soll, vermag sich die Referentin nicht anzuschließen.

Der Bw kann sich von der Beitragsleistung an den Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer für Tirol nur dadurch befreien, indem er (weiterhin) Beiträge an das Versorgungswerk der Ärztekammer C entrichtet. Beim Versorgungswerk der Ärztekammer C handelt es sich um eine mit einer inländischen Kammer der selbständigen Erwerbstätigen vergleichbare Institution. Die strittigen Zahlungen stellen somit ein Surrogat für die Zwangsbeiträge nach § 109 ÄrzteG dar. Den Beitragszahlungen kommt daher in jener Höhe, in der auch in Österreich Beiträge an einen Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer zu entrichten wären, Zwangscharakter und damit Werbungskosteneigenschaft zu.

Den gegenteiligen Meinungen (UFS vom 21.9.2009, RV/0149-I/09, UFS vom 26.1.2004, RV/0556-L/03 und UFS vom 22.7.2010, RV/1403-W/10) vermag sich die Referentin nicht anzuschließen

9.) Die Beiträge des Bw zum Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Tirol hätten im Jahr 2008 4.206 € betragen (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 22. Dezember 2010). In Höhe von 4.206 € stellen die strittigen Zahlungen somit Werbungskosten dar. Im Berufungsfall wurde ein Betrag von insgesamt 7.310 € (das sind 3.104 € laut Erstbescheid zuzüglich 4.206 € laut Berufungsentscheidung) an Werbungskosten berücksichtigt.

10.) Was den Restbetrag von 594 € anbelangt, ist dem Finanzamt zustimmen, dass es sich hiebei um freiwillige Beträge zu einer Pensionsversicherung (sog. Topf-Sonderausgaben) handelt. Für die sog. Topf-Sonderausgaben besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920 €. Darüberhinaus gilt die Einschleifregelung. Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte eines Steuerpflichtigen mehr als 36.400 €, so vermindert sich das Sonderausgaben-Viertel gleichmäßig (dh linear) in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.900 € kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 24. Jänner 2011