

Titel:

Aufteilung der Einkommensteuerschuld in Insolvenzforderung, Masseforderung und insolvenzfreie Forderung – Kein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für Versorgungsbezüge aus der Notarkasse eines nunmehr in Italien ansässigen vormaligen deutschen Notars

Normenketten:

DBA Italien Art. 14 Abs. 1

DBA Italien Art. 19

DBA Italien Art. 22

EStG § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa

EStG § 49 Abs. 1 Nr. 7

InsO § 55 Abs. 1

InsO § 80 Abs. 1

Leitsätze:

1. Nach Insolvenzeröffnung begründete Steueransprüche, die als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 InsO zu qualifizieren sind, sind gegenüber dem Insolvenzverwalter durch Steuerbescheid festzusetzen. Alle sonstigen Ansprüche sind insolvenzfrei. Die einheitliche Einkommensteuerschuld ist ggf. in eine Insolvenzforderung, eine Masseforderung und eine insolvenzfreie Forderung aufzuteilen. Über die Zuordnung zu den unterschiedlichen Forderungskategorien ist im Einkommensteuerfestsetzungsverfahren zu entscheiden. Eines gesonderten Aufteilungsbescheides bedarf es nicht. (redaktioneller Leitsatz)
2. Es besteht kein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für Versorgungsbezüge aus der Notarkasse eines nunmehr in Italien ansässigen vormaligen deutschen Notars. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Doppelbesteuerung

Fundstellen:

EFG 2022, 381

LSK 2021, 41738

Tatbestand

I.

1

Strittig ist, ob die am 6. November 2018 erlassenen Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 dem Kläger wirksam bekannt gegeben wurden. Ferner ist strittig, ob der Kläger zu Recht für die Einkommensteuer auf Versorgungsbezüge aus der Notarkasse als Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen in Anspruch genommen worden ist.

2

Der im Jahr 1938 geborene Kläger ist deutscher Staatsangehöriger und wohnt seit dem Jahr 2002 in der italienischen Republik (Italien). Er war bis zu seinem Eintritt in den Ruhestand Notar in Bayern. Seit dem 1. Juni 2001 bezieht er Versorgungsbezüge von der bayerischen Notarkasse mit Sitz in München (Notarkasse), einer Anstalt des öffentlichen Rechts. Am 18. Mai 2001 wurde über das Vermögen des Klägers unter dem Aktenzeichen X beim Amtsgericht M das Insolvenzverfahren eröffnet und Herr Rechtsanwalt Dr. A zum Insolvenzverwalter bestellt.

3

Weder der Kläger noch der Insolvenzverwalter gaben für die Streitjahre Einkommensteuererklärungen ab. Der Beklagte (das Finanzamt) schätzte deshalb die Besteuerungsgrundlagen. Auf der Grundlage der von der Notarkasse elektronisch übermittelten Daten berücksichtigte das Finanzamt für das Streitjahr 2015

einen Versorgungsbetrag von 67.275,90 EUR einschließlich eines Anpassungsbetrages von 11.459,10 EUR und für das Streitjahr 2016 einen Versorgungsbetrag von 68.802,90 EUR einschließlich eines Anpassungsbetrages von 12.986,10 EUR. Es legte dabei einen Besteuerungsanteil von 50 v.H. zugrunde. Daneben berücksichtigte das Finanzamt im Streitjahr 2015 die mitgeteilten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in Höhe von 3.492 EUR. In beiden Streitjahren schätzte das Finanzamt weitere Vermietungseinkünfte aus bebauten Grundstücken in Höhe von 200 EUR (2015) bzw. 250 EUR (2016) hinzu.

4

Auf dieser Grundlage setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für die Streitjahre fest und sandte die Ausfertigungen der Steuerbescheide jeweils dem Kläger sowie dem Insolvenzverwalter zu. Eine Ausfertigung war an den Kläger für ihn als Inhaltsadressaten für das insolvenzfreie Vermögen und die andere Ausfertigung war an den Insolvenzverwalter für den Kläger für Massekosten adressiert. Zudem teilte das Finanzamt die festgesetzten Einkommensteuern auf. Soweit sich die Aufteilung auf die Versorgungsbezüge bezog, sah das Finanzamt diese als Forderungen gegen das insolvenzfreie Vermögen des Klägers an. Der Kläger und der Insolvenzverwalter erhielten für beide Streitjahre je einen Einkommensteuerbescheid mit Anlage einer Aufteilung der Einkommensteuer vom 24. Oktober 2018. Infolgedessen verlangte das Finanzamt vom Kläger Einkommensteuern für das Streitjahr 2015 in Höhe von 11.643,21 EUR sowie für das Streitjahr 2016 in Höhe von 12.396,03 EUR.

5

Gegen die Bescheide legte der Kläger mit Schreiben vom 20. November 2018 Einsprüche ein. Diese wurden mit Einspruchsentscheidung vom 10. April 2019 als unbegründet zurückgewiesen.

6

Dagegen erhob der Kläger mit Schreiben vom 9. Mai 2019, eingegangen beim Finanzgericht am 13. Mai 2019, Klage. Mit dieser macht er unter anderem geltend, die streitgegenständlichen Bescheide seien nichtig, da sie ausschließlich gegenüber dem Insolvenzverwalter hätten wirksam bekanntgegeben werden müssen. Nur dieser habe die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen. Durch das Insolvenzverfahren habe er die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen verloren. Gegen ihn (den Kläger) könnten keine Vollstreckungsmaßnahmen vorgenommen werden, weder in das insolvenzbeschlagfreie Vermögen (§ 89 Abs. 1 Insolvenzordnung -InsO-) noch in den ohnehin unpfändbaren Teil des Ruhegehalts und das ausländische Vermögen. Eine wirksame Bekanntgabe setze die Existenz des Inhaltsadressaten voraus. Es sei bereits zweifelhaft, ob es einen Beteiligten „Dr. R. als Inhaber des insolvenzfreien Vermögens“ gebe. Nach dem Zivilrecht, das für das Steuerrecht Ordnungsfunktion habe, gebe es einen solchen Beteiligten nicht. Der Schuldner verliere die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen, aber seine Eigentums- und Gläubigerrechte an den Massegegenständen blieben unberührt. In Bezug auf das insolvenzbefangene Vermögen habe er die Prozessführungsbefugnis und damit die Prozessfähigkeit verloren. Nach § 58 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) gelte für alle Fälle der Vermögensverwaltung, die der Besteuerung unterlägen, dass die nach dem bürgerlichen Recht dazu befugten Personen diese verantworten. Ein Verwaltungsakt, der sich an ein nicht existierendes Steuerrechtssubjekt richte, sei nichtig. Im Falle einer Eröffnung des Insolvenzverfahrens seien Verwaltungsakte zwar inhaltlich auch weiterhin an den Schuldner als Inhaltsadressaten zu richten, die Bekanntgabe habe jedoch gegenüber dem Insolvenzverwalter zu erfolgen, zumindest wenn sie die Insolvenzmasse betreffen. Auch dürften in dem Zeitraum zwischen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens und dem Abschluss der Prüfungen gemäß §§ 176, 177 InsO keine Bescheide mehr erlassen werden, in denen Besteuerungsgrundlagen festgestellt oder festgesetzt würden, die die Höhe der zur Insolvenztabelle anzumeldenden Steuerforderung beeinflussen könnten. Ebenso wenig dürften in diesem Zeitraum hinsichtlich der Insolvenzforderungen Verwaltungsakte über die Festsetzung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis mehr ergehen. Das Prüfungsverfahren sei im Streitfall bisher in keiner Weise abgeschlossen. Es sei auch zu erwarten, dass das Insolvenzverfahren wegen Masseunzulänglichkeit nach § 211 InsO eingestellt werde. Auch habe ihn (den Kläger) das Finanzamt für die Jahre 2003 bis 2009 zum Einspruchsverfahren des Insolvenzverwalters gemäß § 360 Abs. 1 AO hinzugezogen, also als einen anderen, mithin als Dritten behandelt. Es erscheine daher widersprüchlich und als unzulässige Rechtsausübung gemäß § 242 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), ihn für die Jahre 2015 und 2016 nun anders zu behandeln, zumal da die Einspruchsverfahren für die Vorjahre noch nicht abgeschlossen und in diesem Punkt auch vorgreiflich seien. Seine Behandlung als eigenes Steuersubjekt hinsichtlich des

insolvenzfreien Vermögens widerspreche einer Behandlung als Hinzugezogenem. Er sei zumindest materiell an dem Steuerveranlagungsverfahren nicht beteiligt.

7

Da er zur Vornahme von Verfahrenshandlungen nicht fähig sei, müsse nach § 57 Zivilprozessordnung (ZPO) ein Prozess- und/oder Verfahrenspfleger bestellt werden. Der Insolvenzverwalter könne ihn insbesondere wegen widerstreitender Eigeninteressen nicht vertreten gemäß § 181 BGB. Er sei lediglich im sogenannten Zulassungsstreit über die Frage der Partei- und Prozessfähigkeit partei- und prozessfähig.

8

Im Übrigen seien die von der Notarkasse ausgezahlten Versorgungsbezüge lediglich mit einem Ertragsanteil von 19 v.H. anzusetzen, da die für die sogenannte Öffnungsklauseln gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 a) bb) Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) notwendigen Nachweise sich bereits aus den dem Finanzamt vorliegenden Einkommensteuerveranlagungen für die einzelnen Jahre ergäben.

9

Der Kläger legte ein Schreiben des Sachverständigen für Altersvorsorge und Vergütung, der B. G. B. AG & Co. KG vom 10. März 2003 vor, aus dem sich ergibt, dass der Kläger in den Jahren 1969 bis 2000 Staffellabgaben an die Notarkasse in Höhe von 17.305.551 DM geleistet habe. Aufgrund dieser Zahlungen hätten sich fiktive Entgeltpunkte (ohne Berücksichtigung der Beitragsbemessungsgrenze) von 470,1260 ergeben.

10

Ferner unterlägen die Versorgungsbezüge aus der Notarkasse weder nach Art. 19 noch nach Art. 22 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzungen vom 18. Oktober 1989 (BStBl I 1990, 397) - DBA Italien 1989 - in Deutschland der Besteuerung. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe sich in seiner Beschwerdeentscheidung vom 16. Dezember 2020 (Az.: I B 68/19) der Argumentation des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 22. Januar 2019, Az.: 1 K 293/15 angeschlossen und im Rahmen seiner summarischen Prüfung Zweifel an dem Zusammenhang zwischen dem Bezug des Ruhegehalts und seiner früheren Tätigkeit als Notar angemeldet. Diese Zweifel seien umso mehr begründet als die öffentliche Kasse (Notarkasse) nur eine reine Durchlauf- und Zahlstelle sei. Die Ruhebezüge richteten sich nicht nach der Höhe der einbezahlten Beträge (§ 113 Abs. 3 Nr. 2 Bundesnotarordnung - BNotO - mit Wirkung ab dem 20. Juli 2006). Zwar halte er wie die Mehrzahl der vor dem 20. Juli 2006 in den Ruhestand getretenen Notare die mit dem Sechsten Gesetz zur Änderung der Bundesnotarordnung vom 15. Juli 2006 (BGBl. I 2006, 1531) eingefügte Regelung des § 113 Abs. 3 Nr. 2 BNotO für verfassungswidrig, da eine kleine Anzahl sehr gut verdienender Notare - wie auch er - nicht nur ihre eigene Altersvorsorge mit exorbitant hohen Beiträgen finanziert hätten, sondern auch das Ruhegeld anderer Notare und sämtliche Aufgaben der Notarkasse, die Höhe der Ruhestandsgehälter auch der beitragsstarken Notare sich ebenfalls allein nach den geleisteten Dienstjahren bemessen und auf ein Höchstruhegehalt begrenzt seien. Jedenfalls leiste der Freistaat Bayern als Kassenstaat, dem die Notarkasse als Anstalt des öffentlichen Rechts als Teil der mittelbaren Staatsverwaltung angehöre, keinerlei Beitrag zu den Altersrenten der Notare. Die Mittel würden von den späteren Rentenempfängern selbst angespart und aufgebracht, genauer von den rund 10 % der aufkommenstärksten unter den Notaren. Er habe nicht nur seine eigene Rente aufgebaut, sondern auch diejenige von 12 seiner Kollegen, solle dafür aber jetzt - nach Auffassung des Beklagten - mit dem Wegfall der begünstigten Besteuerung nur mit dem Ertragsanteil gemäß der bis 2005 geltenden Regelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a) bb) Einkommensteuergesetz (EStG) bestraft werden.

11

Der Kläger beantragt sinngemäß,

festzustellen, dass die Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 jeweils vom 06. November 2018 mit Anlage vom 24. Oktober 2018, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2019, mangels Bekanntgabe nichtig sind sowie

die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 vom 06. November 2018 mit Anlage vom 24. Oktober 2018, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2019, aufzuheben, soweit sie nicht nichtig sind.

12

Der Beklagte (das Finanzamt) beantragt,

die Klage abzuweisen.

13

Es verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, der Kläger habe für die Anwendung der Öffnungsklauseln gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 a) bb) Satz 2 EStG keinen Nachweis durch Bescheinigung der Notarkasse erbracht. Es werde auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 19. August 2013, BStBl I 2013, 1087 Rz. 247 verwiesen.

14

Das Finanzamt hat mit Schreiben vom 10. Juni 2021 das Ruhen des Verfahrens im Hinblick auf das beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängige Verfahren mit dem Aktenzeichen I R 17/19 beantragt. Der Kläger hat sich mit Schriftsatz vom 25. Juni 2021 gegen ein Ruhen des Verfahrens ausgesprochen.

15

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sachverhalt wird auf die eingereichten Schriftsätze, Akten und Unterlagen verwiesen.

16

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (Schreiben des Klägers vom 4. Juni 2019 und 05. August 2021, Schreiben des Finanzamts vom 22. Mai 2019 und 25. August 2021).

Entscheidungsgründe

II.

17

1. Mit Einverständnis der Beteiligten entscheidet der Senat ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung -FGO-).

18

2. Der Rechtsstreit ist entscheidungsreif. Ein Ruhen des Verfahrens war nicht gemäß § 155 Abs. 1 FGO i.V.m § 251 Zivilprozessordnung (ZPO) anzuordnen, da es an übereinstimmenden Anträgen der Beteiligten fehlt. Der Kläger hat einem Ruhen des Verfahrens nicht zugestimmt.

19

3. Die Klage ist zulässig.

20

a) In der Sache geht es um die Rechtmäßigkeit einer Forderung des Finanzamts gegen das insolvenzfreie Vermögen des Klägers. In diesem Fall verbleibt trotz Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen den Kläger die Beteiligtenfähigkeit gemäß § 57 Nr. 1 FGO wie auch die Prozessführungsbefugnis nach § 58 Abs. 1 Nr. 1 FGO beim Insolvenzschuldner (Levedag in Gräber, Kommentar zur FGO, 9. Aufl. 2019, § 57 Rz. 41 m.w.N.; BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2020 I B 68/19, nv).

21

b) Soweit der Kläger die Feststellung der Nichtigkeit der Einkommensteuerbescheide und die dazugehörige Aufteilung für 2015 und 2016 begehrt, ist die Klage zulässig. Die Feststellungsklage nach § 41 FGO ist zwar grundsätzlich subsidiär zur Anfechtungsklage (§ 41 Abs. 2 FGO), dies gilt jedoch dann nicht, wenn die Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes wegen nicht ordnungsgemäßer Bekanntgabe - wie im Streitfall - geltend gemacht wird. Dies gilt auch dann, wenn neben der Feststellungsklage eine Anfechtungsklage erhoben worden ist, in deren Rahmen ebenfalls die wirksame Bekanntgabe der Bescheide als materielle Vorfrage zu klären ist (vgl. BFH-Urteil vom 08. Dezember 2009 X R 54/06, BFHE 228, 111, BStBl II 2010, 732, Rz. 46).

22

4. Die Klage ist teilweise begründet.

23

Die streitgegenständlichen Bescheide sind rechtswidrig, aber nicht nichtig. Sie sind zutreffend adressiert worden. Mangels anderer Erklärung des Insolvenzverwalters oder des Klägers musste das Finanzamt zudem auch die Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre schätzen. Auch sind diese dem Grunde nach zutreffend zwischen dem Kläger und dem Insolvenzverwalter aufgeteilt worden. Die in Streit stehenden Versorgungsbezüge konnten jedoch nicht der beschränkten Steuerpflicht unterworfen werden.

24

a) Die Bescheide sind formell rechtmäßig.

25

aa) Im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bereits begründete Steueransprüche sind zur Insolvenztabelle anzumelden. Nach Insolvenzeröffnung begründete Steueransprüche, die als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 InsO zu qualifizieren sind, sind gegenüber dem Insolvenzverwalter durch Steuerbescheid festzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juli 2019 X R 31/16, BFHE 265, 300, Rz. 34 m.w.N.). Alle sonstigen Ansprüche sind insolvenzfremd. Die einheitliche Einkommensteuerschuld ist gegebenenfalls in eine Insolvenzforderung, eine Masseforderung und eine insolvenzfremde Forderung aufzuteilen, wobei über die Zuordnung der Einkommensteuerschuld zu den unterschiedlichen insolvenzrechtlichen Forderungskategorien im Einkommensteuerfestsetzungsverfahren zu entscheiden ist. Denn diese Zuordnung betrifft allein die Auswirkung der unterschiedlichen Vermögensmassen eines Insolvenzverfahrens auf die Einkommensteuerfestsetzung (vgl. BFH-Urteil vom 16. Juli 2015 III R 32/13, BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251, Rz. 16). Der gegen die Masse gerichtete Bescheid ist ein gegenständlich beschränkter Steuerbescheid, mit dem die Einkommensteuer festgesetzt wird. Er ist Teil des Festsetzungsverfahrens (vgl. BFH-Urteil vom 18. Mai 2010 X R 60/08, BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, Rz. 35).

26

Soweit die Vermögens- und Verfügungsbefugnis beim Insolvenzschuldner verbleibt, ist er (weiterhin) Inhalts- und Bekanntgabeadressat. Dies ist in Höhe der das insolvenzfremde Vermögen betreffenden Einkommensteuer für die Versorgungsbezüge aus der Notarkasse für die Streitjahre der Fall. Deshalb waren die entsprechenden Einkommensteuerbescheide einschließlich der darin vorgenommenen Aufteilung der Steuern (auch) dem Kläger gemäß § 122 Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) bekanntzugeben. Die Einkommensteuerbescheide sind daher nicht nichtig. Die auf die Feststellung der Nichtigkeit der Bescheide gerichtete Feststellungsklage ist daher unbegründet.

27

bb) Das Finanzamt war gemäß § 162 Abs. 2 Satz 1 AO verpflichtet, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, da weder der Kläger noch der Insolvenzverwalter, obwohl dazu verpflichtet, Erklärungen zu den Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre abgegeben haben.

28

Gemäß § 149 Abs. 1 AO i.V.m. § 25 Abs. 3 EStG ist der Kläger zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet. Etwas anderes gilt nur, soweit ihm die ausschließliche Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nach § 80 Abs. 1 InsO nicht obliegt. Statt seiner ist in diesem Fall der Insolvenzverwalter zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet (vgl. in Bezug auf den Konkursverwalter BFH-Urteil vom 23. August 1994 VII R 143/92, BFHE 175, 309, BStBl II 1995, 194, Rz. 7). Allerdings bleibt der Insolvenzschuldner Rechtsträger des insolvenzfremden Vermögens. Dies ist beispielsweise in Ansehung der unpfändbaren Gegenstände nach § 811 der Zivilprozessordnung i.V.m. § 36 InsO der Fall (vgl. Roth, Insolvenzsteuerrecht, 2. Aufl., Rz. 3.195). Werden sowohl insolvenzbefangene Einkünfte wie auch insolvenzfremde Einkünfte erzielt, genügt es, wenn der Insolvenzverwalter und der Insolvenzschuldner dem Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen mitteilen und das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen zusammenfügt. Einer gesonderten Aufforderung bedarf es nicht (vgl. § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG i.V.m. § 56 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung).

29

Im vorliegenden Fall haben, unabhängig von der Frage, ob und wer welche Angaben gegenüber dem Finanzamt machen musste, weder der Insolvenzverwalter noch der Kläger Erklärungen zu den in den Streitjahren erzielten Einkünften gemacht. Infolgedessen war das Finanzamt befugt, gemäß § 162 Abs. 2 Satz 1 AO die Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer zu schätzen.

30

cc) Die sich aufgrund der Versorgungsbezüge der Notarkasse ergebenden Einkünfte des Klägers sind insolvenzfreies Vermögen. Deshalb sind die Einkommensteuern gegenüber dem Kläger festzusetzen.

31

In Bezug auf die nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Steueransprüche ist zu differenzieren. Während im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bereits begründete Steueransprüche zur Insolvenztabelle anzumelden sind, sind nach der Insolvenzeröffnung begründete Steueransprüche als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 InsO zu qualifizieren und gegenüber dem Insolvenzverwalter durch Steuerbescheid festzusetzen (vgl. BFH in BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251, Rz. 19). Alle sonstigen Ansprüche, die nach der Insolvenzeröffnung entstehen, sind insolvenzfrei. Folglich sind auch die daraus resultierenden Steuerschulden keine Verbindlichkeiten der Insolvenzmasse gemäß § 55 InsO, sondern originäre Steuerschulden des Insolvenzschuldners, hier des Klägers, die dieser aus seinem insolvenzfreien Vermögen zu befriedigen hat (Urteil des Finanzgerichts Münster vom 29. März 2011 10 K 230/10 E, EFG 2011, 1806, Rz. 35 m.w.N.).

32

Die einheitliche Einkommensteuerschuld ist gegebenenfalls in eine Insolvenzforderung, eine Masseforderung und eine insolvenzfreie Forderung aufzuteilen, wobei über die Zuordnung der Einkommensteuerschuld zu den unterschiedlichen insolvenzrechtlichen Forderungskategorien nicht in einem gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren, sondern im Einkommensteuerfestsetzungsverfahren zu entscheiden ist. Denn diese Zuordnung betrifft allein die Auswirkung der unterschiedlichen Vermögensmassen eines Insolvenzverfahrens auf die Einkommensteuerfestsetzung (vgl. BFH in BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251, Rz 16). Der gegen die Masse gerichtete Bescheid ist ein gegenständlich beschränkter Steuerbescheid, mit dem die Einkommensteuer festgesetzt wird. Er ist Teil des Festsetzungsverfahrens (vgl. BFH in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, Rz. 35). Gleiches gilt für den Einkommensteuerbescheid, soweit er das insolvenzfreie Vermögen betrifft.

33

Diese Aufteilung geschieht - wie im Streitfall - entweder in der Form einer Anlage oder handschriftlich auf dem Einkommensteuerbescheid. Eines gesonderten Aufteilungsbescheides bedarf es nicht.

34

b) Die streitgegenständlichen Bescheide sind materiell rechtswidrig.

35

Die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) hat nach DBA Italien 1989 kein Besteuerungsrecht für die Versorgungsbeiträge aus der Notarkasse.

36

aa) Der Kläger, der in den Streitjahren in Italien wohnte, war dort mit seinem Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtig und im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA-Italien 1989 ansässig. In Deutschland war der Kläger nach Maßgabe des § 1 Abs. 4 EStG beschränkt steuerpflichtig, da er - ohne einen inländischen Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) zu haben - durch den Bezug von Versorgungsbezügen der Notarkasse inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nummer 7 i.V.m. § 22 Nr. 1 Satz 3 a) aa) EStG zwischen den Beteiligten unstreitig erzielt hat.

37

bb) Deutschland stand jedoch das Recht zur Besteuerung der von der Notarkasse ausgezahlten Versorgungsbezüge des Klägers weder gemäß Art. 19 noch nach Art. 14 Abs. 1 oder Art. 22 DBA-Italien 1989 zu.

38

aaa) Entgegen der Rechtsansicht des Finanzamts sind die Versorgungsbezüge des Klägers aus der Notarkasse nicht nach Art. 19 Abs. 4 DBA-Italien 1989 als Ruhegehälter in Deutschland der Besteuerung zu unterwerfen. Denn bei diesen Bezügen handelt es sich nicht um Ruhegehälter für nichtselbständige Arbeit, die aufgrund der Sozialversicherungsgesetze Italiens oder Deutschlands bezahlt werden.

39

bbb) Die Versorgungsbezüge sind auch nicht gemäß Art. 14 Abs. 1 DBA-Italien 1989 der Besteuerung in Deutschland zu unterwerfen. Nach dieser Vorschrift, die dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) entspricht, können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus einer sonstigen selbständigen Tätigkeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so können die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur soweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 DBA-Italien 1989). Art. 14 DBA-Italien 1989 gilt auch für Einkünfte aus einer früheren freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit (Dürschmitt in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, vor Art. 6-22 Rz. 8 ff.; Drüen in Wassermeyer, DBA, vor Art. 6-22 Rz. 46). Voraussetzung ist jedoch, dass diese nachträglichen Einkünfte veranlassungsbezogen der früheren festen Einrichtung zugeordnet werden können (vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 2009 I R 99/08, BFHE 227, 83, BStBl II 2011, 1019 zur Verlegung des Betriebs eines selbständigen Erfinders ins Ausland). Ob auch Ruhegehälter aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen als nachträgliche Einkünfte der früheren festen Einrichtung zugeordnet und damit nach Art. 14 Abs. 1 OECD-MA in diesem Staat besteuert werden dürfen, ist höchstrichterlich nicht entschieden und in der Literatur umstritten. So wird vertreten, dass „Ruhegehälter, die ein im ausländischen Vertragsstaat ansässiger, früher in Deutschland praktizierender Arzt von der kassenärztlichen Vereinigung bzw. von einer ähnlichen Einrichtung bezieht“ als nachträgliche Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit in Deutschland besteuert werden können (Hemmelrath in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 14 Rz. 16). Im Gegensatz dazu wird darauf verwiesen, dass im Fall eines Freiberuflers, der ein Ruhegehalt von einer Versorgungseinrichtung bezieht, genau zu prüfen ist, „ob das Ruhegehalt tatsächlich für eine frühere selbständige Tätigkeit oder aber für anderweitige Vorsorgeleistungen gezahlt wird“ (Wassermeyer in Wassermeyer, MA Art. 14 Rz. 27). Nach dieser Auffassung soll vorrangig Art. 21 des OECD-MA für Versorgungsleistungen aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen Anwendung finden, da in der Regel der Bezug zwischen dem Ruhegehalt und einer bestimmten früheren Tätigkeit verloren gegangen sei (siehe dazu auch Hidien in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Kommentar zum EStG, § 49 Rz. J 13; Gosch in Kirchhof, Kommentar zum EStG, 20. Aufl. 2021, § 49 Rz. 90; Kuhn in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG, § 49 Rz. 1003).

40

Im vorliegenden Fall findet nach Ansicht des Senats auf die von der Notarkasse als rechtsfähiger Anstalt des öffentlichen Rechts des Freistaats Bayern bezahlten Versorgungsleistungen nicht Art. 14 Abs. 1 DBA-Italien 1989 Anwendung. Der Kläger hatte während seiner aktiven Zeit Abgaben nach der § 2 der Abgabensatzung der Notarkasse (amtliches Mitteilungsblatt der Landesnotarkammer Bayern und Notarkasse Nr. 4 vom 20. Dezember 2006) sowie der Anlage zu Art. 3 der Satzung der Notarkasse (Versorgungssatzung) zu entrichten (vgl. dazu auch § 113 Abs. 17 der Bundesnotarordnung -BNotO-). Die Abgaben standen zunächst eng mit der Berufsausübung in Zusammenhang (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 13. Juli 2004 1 BvR 1298/94, 1 BvR 1299/94, 1 BvR 1332/95, 1 BvR 613/97, BVerfGE 111, 191, BGBl I 2004, 2931). Denn mittels der Abgaben werden u.a. Personalkosten bestritten, die Haftpflichtversicherung sowie die Versorgung der Notare im Alter, bei Amtsunfähigkeit und der Angehörigen im Todesfall finanziert. Notariatsvertreter und die Einkommensergänzung der Notare in strukturschwachen Gebieten werden bezahlt. Auch dient die Abgabe der Finanzierung der Fortbildung des Personals (§ 113 Abs. 3 BNotO). Die Versorgung der Notare im Alter erfordert folglich eine Beitragsleistung in ihrer aktiven Zeit, allerdings ist der spätere Versorgungsbetrag abgekoppelt von der Höhe ihrer Beitragsleistung an die Notarkasse während ihrer aktiven Tätigkeit. Sie bemisst sich allein nach der ruhegehaltstfähigen Dienstzeit einschließlich An- und Zurechnungszeiten. Dies kann zu einer erheblichen Diskrepanz zwischen Abgabebzahlung und Versorgungshöhe führen. Die Notarversorgung ist nicht durch das sogenannte Versicherungsprinzip geprägt, für das die Äquivalenz von Beitrag und Leistung kennzeichnend ist. Die Notarkasse ist damit kein Versorgungswerk im herkömmlichen Sinne, sondern auch Grundlage eines Systems zur flächendeckenden und dauerhaften Versorgung der Bevölkerung mit überdurchschnittlich qualifizierten Berufsträgern. Da die Notare nicht ausschließlich Freiberufler sind, sondern auch Inhaber eines öffentlichen Amtes, ist die Altersversorgung nach beamten- und richterrechtlichen Grundsätzen aufgebaut (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts München vom 17. Mai 2010 M 3 K 07.166, juris, Kläger waren der Kläger im vorliegenden Streitfall und seine Ehefrau). Gemäß Art. 3 der Satzung der Notarkasse (Versorgungssatzung) bestimmt sich die Versorgung der ausgeschiedenen Notare nach der Anlage zu diesem Artikel. Gemäß § 7 Abs. 1 der Anlage zu Art. 3 der Satzung der

Notarkasse (Versorgungssatzung) werden monatliche Ruhegehälter für jedes vollendete Dienstjahr und ein Höchstruhegehalt nach 30 vollendeten Dienstjahren festgelegt, das keinen Bezug zur Höhe der Beiträge zur Notarkasse während der aktiven Dienstzeit hat.

41

Aufgrund dieser Abkoppelung der Versorgungsbezüge von der Höhe der Beitragsleistungen der Notare und der Ausrichtung der Bezüge allein nach der Dauer der Dienstzeit, besteht nach Ansicht des erkennenden Senats kein ausreichend enger Bezug mehr mit der früheren selbständigen Tätigkeit des Notars im Sinne des Art. 14 Abs. 1 DBA Italien 1989. Dies gilt umso mehr als ein Notar nicht ausschließlich Freiberufler, sondern auch Inhaber eines öffentlichen Amtes ist, für dessen jahrzehntelange Ausübung die Versorgung ebenfalls bezahlt wird. Auch beruht die dafür aufgrund eigener Beitragsleistungen nach einer bestimmten Dienstzeit bezahlte Pension - insoweit ähnlich den Leistungen aus einer gesetzlichen Sozialversicherung - auf einem umlagefinanzierten System, nicht auf einem Versorgungssystem, das durch ein Versicherungsprinzip geprägt ist, bei dem die Äquivalenz zwischen Beitrag und Leistung kennzeichnend ist (vgl. dazu BFH-Urteil vom 08. Dezember 2010 I R 92/09, BFHE 232, 137, BStBl II 2011, 488 zur Steuerbarkeit einer Schweizer Altersrente nach Art. 19 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 11. August 1971 (BStBl I 1972, 519) i.d. Fassung des Protokolls vom 21. Dezember 1992 (BStBl I 1993, 928). Die Pension des Klägers kann daher nicht als Bezug für frühere selbständige Einkünfte betrachtet werden.

42

ccc) Die Versorgungsleistungen an den Kläger unterliegen nicht gemäß Art. 22 DBA-Italien 1989 der Besteuerung in Deutschland. Nach dieser Vorschrift können Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat - also im Ansässigkeitsstaat - besteuert werden (Art. 22 Abs. 1 DBA-Italien 1989). Im vorliegenden Fall hat somit Italien das Besteuerungsrecht für die Versorgungseinkünfte aus der Notarkasse, da der Kläger in Italien ansässig ist.

43

Die streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheide sind daher im Hinblick auf die der Besteuerung unterworfenen Versorgungsleistungen aus der Notarkasse entsprechend zu ändern.

44

5. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1 FGO, 136 Abs. 1 Satz 3 FGO, der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 2, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.

45

6. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 1 Nr. 1 FGO)