

FG Rheinland-Pfalz (1. Senat), Urteil vom 15.11.2023 – 1 K 2026/22**Titel:**

Besteuerungsrecht für Altersrente aus Versorgungswerk eines nach Portugal ausgewanderten Rechtsanwalts mit RNH-Status

Normenketten:

ESTG § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a

ESTG § 49 Abs. 1 Nr. 7

DBA Portugal Art. 14 Abs. 1 Satz 1

DBA Portugal Art. 18

DBA Portugal Art. 22 Abs. 1 Satz 1

DBA Portugal Art. 22 Abs. 1 Satz 2

OECD-MA Art. 21

RAVG § 6

RAVG § 7

Amtliche Leitsätze:

1. Altersrenten, die von einem Versorgungswerk für Rechtsanwälte gewährt werden, stellen keine nachträglichen Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S.d. Art. 14 Abs. 1 DBA Portugal dar.

2. Aufgrund des vor dem 01.04.2020 verliehenen RNH-Status und der damit verbundenen zehnjährigen Steuerbefreiung greift für diese Alterseinkünfte die Rückfallklausel des Art. 22 Abs. 1 Satz 2 DBA Portugal.

Rechtsgebiete:

Verfahrensrecht (AO/FGO/Gemeinnützigkeitsrecht), Steuerrecht alt, Europarecht, ausl. Recht, Völkerrecht, Einkommensteuer, Internationales Steuerrecht, Staats- und Verfassungsrecht

Schlagworte:

Einkommensteuer, Besteuerungsrecht, Altersgrenze, RNH-Status, Rückfallklausel

Fundstellen:

EFG 2024, 286 (m. Anm. Natalia Nitzsche)

LSK 2023, 36268

StEd 2024, 56 (Ls.)

ECLI:

ECLI:DE:FGRLP:2023:1115.1K2026.22.0A

Rechtskraft:

unbekannt

Tatbestand:

1Streitig ist, ob die im Streitjahr 2019 dem Kläger zugeflossenen inländischen Renten aufgrund des mit Portugal bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) im Inland von der Besteuerung auszunehmen sind und ob die Festsetzung eines Verspätungszuschlags zur Einkommensteuer 2019 zu Recht erfolgt ist.

2Der im Streitjahr verheiratete Kläger erzielte im Inland aus Beteiligungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG und aus sechs Objekten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG). Daneben erhielt er im Streitjahr 2019 Rentenzahlungen aus dem Versorgungswerk der rheinland-pfälzischen Rechtsanwaltskammern und von der... Lebensversicherungs AG (§ 22 EStG).

3Mit Schriftsatz vom 20.07.2020 forderte der Beklagte den Steuerberater der Eheleute vorab auf, die Einkommensteuererklärung 2019 bis zum 23.11.2020 einzureichen, weil in den vorangegangenen Zeiträumen die Einkommensteuererklärungen erst nach Durchführung des Zwangsgeldverfahrens bzw. nach Durchführung von Schätzungen verspätet eingereicht worden seien. Da auf die Aufforderung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung keine Reaktion erfolgt war, wurde der Steuerberater mit Schriftsatz vom 30.11.2020 unter Androhung eines Zwangsgeldes i.H.v. 200 EUR zur Abgabe der Einkommensteuererklärung bis zum 28.12.2020 aufgefordert. Nachdem kein Erklärungseingang zu verzeichnen war, setzte der Beklagte Zwangsgeld i.H.v. 200 EUR fest und schätzte die Besteuerungsgrundlagen mit Bescheid vom 04.02.2021 gemäß § 162 Abs. 1 AO. Dabei berücksichtigte er Leibrenten aus privaten Rentenversicherungen (nach Abzug des Werbungskosten-Pauschbetrags) i.H.v. insgesamt ... EUR. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO).

4Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein und trug zur Begründung vor, die Eheleute lebten getrennt. Zudem scheidet eine Besteuerung der Renten aus, da er seinen Wohnsitz nach Portugal verlegt habe. Auch sei die Steuererklärungsfrist wegen der Beauftragung eines Steuerberaters noch nicht abgelaufen.

5Wegen dem Getrenntleben der Eheleute und der beschränkten Steuerpflicht des Klägers wurde der am 04.02.2021 ergangene Einkommensteuerbescheid am 31.03.2021 aufgehoben. Mit zugleich ergangenen Schriftsatz wurde dem Steuerberater des Klägers mitgeteilt, dass die entsprechenden Einzelveranlagungen der Eheleute bis spätestens Ende April einzureichen seien. Bei verspäteter Abgabe sei die Festsetzung eines Verspätungszuschlags möglich, bei Nichtabgabe könne eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erfolgen.

6Da bis Juni 2021 für den Kläger kein Erklärungseingang zu verzeichnen war, schätzte der Beklagte die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 AO unter Berücksichtigung der Renteneinkünfte mit Bescheid vom 22.06.2021 (festgesetzte Einkommensteuer i.H.v. ... EUR). Zudem wurde ein Verspätungszuschlag i.H.v. 1.309 EUR festgesetzt.

7Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein.

8Zur Begründung seines am 20.08.2021 bei Gericht eingegangenen Antrags auf Aussetzung der Vollziehung trug der Kläger vor, die Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2019 sei noch nicht abgelaufen gewesen, da er von einem Steuerberater vertreten werde. Daher seien der Erlass eines Schätzungsbescheides und die Festsetzung eines Verspätungszuschlags rechtswidrig. Eine Vorab-Anforderung rechtfertige keine Verkürzung der Abgabefrist. Er habe seinen ständigen Wohnsitz seit Dezember 2018

in Portugal, so dass eine Besteuerung der Renten im Inland ausscheide. Das Besteuerungsrecht stehe ausschließlich Portugal zu.

9Am 25.08.2021 ging beim Beklagten die Einkommensteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige für 2019 ein. Renteneinkünfte wurden nicht erklärt. Zudem legte der Kläger ein Zertifikat der portugiesischen Finanzbehörden vom ... 2019 vor, wonach er als "residente não habitual" (nachfolgend: RNH-Status) anerkannt sei.

10Mit Einspruchsentscheidungen vom 22.11.2022 setzte der Beklagte unter Abänderung des angefochtenen Bescheides die Einkommensteuer anderweitig auf ... EUR und den Verspätungszuschlag auf 1.184 EUR fest. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien entsprechend den Angaben in der am 25.08.2021 eingereichten Steuererklärung der Besteuerung zugrunde gelegt worden. Im Übrigen sei der Einspruch als unbegründet zurückzuweisen. Das Finanzamt habe zu Recht die Besteuerung der Renten im Inland vorgenommen. Aufgrund des vor dem 01.04.2020 erteilten RNH-Status seien die Renteneinkünfte bis zum Jahr 2028 in Portugal steuerfrei. Daher sei Art. 22 Abs. 1 Satz 2 DBA Portugal einschlägig. Der Verspätungszuschlag sei dem Grunde nach zu Recht festgesetzt worden. Die Voraussetzungen des § 149 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1a AO seien gegeben gewesen, da der Kläger seine Erklärungen in den vorangegangenen Zeiträumen regelmäßig zu spät eingereicht habe. Die über Jahre wiederholte Versäumnis sei bei objektiver Würdigung der Umstände nicht entschuldbar. Es sei daher wegen der verspäteten Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2019 ermessensgerecht gewesen, das dem Finanzamt vom Gesetzgeber an die Hand gegebene Druckmittel "Verspätungszuschlag" anzuwenden, um den Kläger zu einer gewissenhaften Einstellung gegenüber seinen steuerlichen Pflichten anzuhalten. Auch der Höhe nach sei dieser zu Recht festgesetzt worden. Im Hinblick auf die geänderte Festsetzung der Einkommensteuer sei gemäß § 152 Abs. 5 AO i.V.m. § 152 Abs. 9 und § 152 Abs. 12 AO eine Anpassung des Verspätungszuschlags erfolgt.

11Mit Beschluss vom 30.11.2022 lehnte der Senat den Antrag auf Adv ab.

12Zur Begründung der Klage vertieft der Kläger sein bisheriges Vorbringen. Das Besteuerungsrecht für seine Renteneinkünfte aus Zahlungen des Versorgungswerks der rheinland-pfälzischen Rechtsanwaltskammern sowie der Lebensversicherung stehe ausschließlich Portugal zu. Es gebe in Portugal seit 2009 eine besondere Steuerbegünstigung für Personen, die in Portugal ihren Wohnsitz begründeten, also steuerrechtlich in Portugal neu ansässig würden (RNH-Status). Unter dem steuerlichen Sonderstatus würden ausländische Renten und Pensionen mit 0 % versteuert. Diejenigen, die – wie er, der Kläger, – vor dem 01.04.2020 bereits den Antrag auf Anerkennung des RNH-Status gestellt hätten, seien nicht von der am 01.04.2020 in Portugal in Kraft getretenen pauschalen 10%-Steuer erfasst. Sämtliche Renteneinkünfte unterfielen Art. 18 DBA Portugal. Unter Verweis auf Rathenau, IWRZ 2018, 88, 90 führt der Kläger weiter aus, die Freistellungsmethode, der der Art. 18 DBA folge, greife auch dann, wenn die Nichtbesteuerung im anderen Vertragsstaat (hier: Portugal) dazu führe, dass die Einkünfte in keinem der beiden Vertragsstaaten besteuert würden. Ob und wie der portugiesische Staat sein Recht ausnütze, gehe Deutschland nichts an. Allein portugiesisches Steuerrecht entscheide über das Bestehen oder über das Nichtbestehen originärer Steuerpflicht.

13Unabhängig davon, ob überhaupt "andere Einkünfte" im Sinne des Art. 22 Abs. 1 DBA Portugal vorlägen, weise Satz 1 das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu, hier also Portugal. Die Anwendung der subject-to-tax-Klausel (Art. 22 Abs. 1 Satz 2 DBA

Portugal) sei rechtsfehlerhaft und entspreche im Übrigen auch nicht der herrschenden Lehre. Als Ausnahmenvorschrift sei die Norm eng auszulegen. Es werde z.B. kein Besteuerungsrecht des Quellenstaates begründet, wenn die Einkünfte als Folge der Inanspruchnahme einer anderweitigen Steuerermäßigung keine Steuer auslösten. Dies sei im Streitfall gegeben. Er, der Kläger, habe ein Zertifikat der portugiesischen Finanzbehörden vom ... 2019 vorgelegt, wonach sein RNH-Status anerkannt sei und die Besteuerung der Renten nach dem DBA Portugal nur dem portugiesischen Staat zufalle. Das Zertifikat habe zur Rechtsfolge, dass der Quellenstaat daran gebunden sei und ihm tatbestandlich gar nicht erlaubt sei, eine Rentenbesteuerung durchzuführen. Die sachliche Steuerpflicht folge auch aus dem hinzutretenden Umstand, dass sich Portugal vorbehalte, freigestellte Einkünfte bei der Bemessung der Höhe der Steuerpflicht zu berücksichtigen, sog. Progressionsvorbehalt, und dass die sachliche Steuerpflicht dazu führe, dass er für den streitbefangenen Veranlagungszeitraum 2019 in Portugal eine Steuererklärung habe abgeben müssen und die portugiesische Finanzbehörde einen Steuerbescheid erlassen habe. Dass im Jahr 2019 in Portugal tatsächlich keine Steuer auf die streitbefangenen Zahlungen erhoben worden sei, liege mithin nicht am Fehlen einer sachlichen Steuerpflicht, sondern sei ausschließlich in dem Umstand begründet, dass die Steuer auf derartige Einkünfte auf Null Prozent gesenkt worden sei, im Ergebnis also trotz sachlicher Steuerpflicht keine Steuer erhoben werde. In diesem Zusammenhang werde auf die deutsche Umsatzsteuer verwiesen, wo es seit 2023 (ebenfalls) einen 0-Prozent-Steuersatz gebe für bestimmte – kleinere – Photovoltaikanlagen (§ 12 Abs. 3 UStG).

14Nach Maßgabe dieser Ausführungen erfolgten die nachfolgenden Tatbestandsauslegungen lediglich hilfsweise. Die Auslegung, dass die Zahlungen des Versorgungswerks als "andere Einkünfte" gemäß Art. 22 Abs. 1 Portugal zu behandeln seien, sei nicht zutreffend. Art. 22 DBA Portugal gehe in Satz 1 tatbestandlich von Einkünften aus, "die in den vorstehenden Artikeln" nicht behandelt worden seien. Dies treffe auf die Zahlungen des Versorgungswerks der Rechtsanwälte nicht zu. Art. 22 Abs. 1 Satz 1 DBA Portugal habe insoweit seine Grundlage in Art. 21 OECD-MA mit der Folge, dass insoweit auch die entsprechende Literatur und Rechtsprechung zum OECD-MA herangezogen werden könne. Bei Versorgungseinrichtungen – wie z.B. bei Ärzten oder Rechtsanwälten – sei zu berücksichtigen, dass diese selbständigen Personengruppen in ihrer vorherigen aktiven Zeit jahrelang (Pflicht-)Beiträge an das Versorgungswerk geleistet hätten. Die Rechtsanwaltsversorgung sei in Rheinland-Pfalz nach dem Rechtsanwaltsversorgungsgesetz (RAVG) Rheinland-Pfalz geregelt; dazu sei eine Satzung erlassen worden, zuletzt geändert am 08.11.2021. Nach § 6 RAVG RP würden Beiträge erhoben, die im Einzelnen in §§ 23 ff. der vorgenannten Satzung geregelt seien. Die Finanzierung der Rechtsanwaltsversorgung sei möglich nach dem Umlageverfahren oder dem Kapitaldeckungsverfahren. Beim Umlageverfahren stellten die späteren Zahlungen bei Erreichen der Altersgrenze nachträgliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S.d. Art. 14 DBA Portugal dar (so auch Wassermeyer/Kaeser, Wassermeyer, Art. 21 OECD-MA, Rn. 24 zum Altersruhegeld). Die Rechtsanwaltsversorgung in Rheinland-Pfalz werde nach dem Kapitaldeckungsverfahren finanziert. Im Unterschied zum Umlageverfahren würden beim Kapitaldeckungsverfahren die Beiträge angespart und verzinst oder (so in Rheinland-Pfalz) in andere Anlageformen investiert. Aus den hieraus fließenden Erträgen würden die späteren Renten gezahlt. Solche Einkünfte könnten nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA Portugal grundsätzlich nur im Staat der Ansässigkeit besteuert werden, hier also Portugal. Die Ausnahme hiervon nach Art. 14 Abs. 1 Satz 2 DBA Portugal liege im Streitfall nicht vor, da

er sich nicht mindestens 183 Tage während des Kalenderjahres 2019 in Deutschland aufgehalten habe. Ausgehend von diesen Finanzierungsmechanismen verdeutliche es sich auch, warum einerseits die Zahlungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung in Art. 15 DBA Portugal geregelt seien, während die Altersrenten des rheinland-pfälzischen Versorgungswerks für Rechtsanwälte dem Art. 14 DBA Portugal als nachträgliche Einkünfte unterfielen. Das Versorgungswerk müsse ohne jegliche staatliche Unterstützung auskommen und gründe seine Finanzierung im dargestellten Kapitaldeckungsverfahren ausschließlich auf die Beiträge der selbständigen Rechtsanwälte. Die jeweilige Beitragshöhe werde im Einzelfall durchaus schwierig nach Maßgabe des "nachgewiesenen Gesamteinkommens" ermittelt (§ 6 Abs. 3 RAVG, § 23 Abs. 2 Satz 1 der Satzung). Das gesamte Verfahren der Beitragsermittlung nach §§ 23 ff. der Satzung verdeutliche, dass zentraler Ausgangs- und Anknüpfungspunkt der Beitragsermittlung das vorgenannte sog. "Gesamteinkommen" sei. Das wiederum verdeutliche die Notwendigkeit, folgerichtig auch die späteren Zahlungen dem Einkommen zuzurechnen; die Rentenzahlungen hätten ihren Ursprung ausschließlich in der selbständigen Tätigkeit, sie seien nachträgliche Einkünfte aus dieser selbständigen Tätigkeit. Im Übrigen wäre es völlig sinnwidrig, die subject-to-tax-Klausel ausschließlich auf Renten der Selbständigen anzuwenden, während beispielsweise Ruhegehälter von vormaligen Arbeitnehmern gemäß Art. 18 DBA Portugal ausschließlich im Ansässigkeitsstaat besteuert werden könnten (das wäre vorliegend Portugal) – obwohl der deutsche Staat hier jedes Jahr mit Milliarden Euro das System aufrechterhalten müsse. Die Rentenzahlung der ... Lebensversicherungs AG unterfalle ebenfalls dem Art. 18 DBA Portugal. Für den Fall, dass dieser Rechtsauffassung nicht gefolgt werde, so unterfiele sie dem Anwendungsbereich des Art. 22 Abs. 1 Satz 1 DBA Portugal. Allerdings finde hier – wie bereits dargestellt – die subject-to-tax-Klausel keine Anwendung.

15Im Hinblick auf die Erhebung eines Verspätungszuschlags verweist der Kläger vollumfänglich auf die Begründung im Einspruchsverfahren.

16Der Kläger beantragt,

die im Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 22.06.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.11.2022 festgesetzte Einkommensteuer auf Grundlage eines zu versteuernden Einkommens i.H.v. ... EUR festzusetzen

und den darin festgesetzten Verspätungszuschlag aufzuheben,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

17Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

18Er verweist zunächst auf die Ausführungen in den Einspruchsentscheidungen vom 22.11.2022 und den Beschluss des Senats vom 30.11.2022 in der Sache 1 V Ergänzend trägt er vor, die Anwendung des Art. 18 DBA Portugal komme für die streitbefangenen Bezüge nicht in Betracht, da diese nicht aus einer früheren unselbständigen Tätigkeit stammten (Raber in Wassermeyer, DBA Portugal, Art. 18 Rn. 5). Auch für die Bezüge von der ... Lebensversicherungs AG sei Art. 18 DBA Portugal nicht einschlägig, da Altersrenten aus Versicherungsleistungen nicht Gegenstand der Regelung seien (Raber in Wassermeyer, DBA Portugal, Art. 18 Rn. 6). Da die vorgenannten Einkünfte unter keinen der vorherigen Artikel des DBA Portugal fielen, sei der Auffangtatbestand des Art. 22 Abs. 1 Satz 1 und 2 DBA Portugal anzuwenden. Aufgrund des RNH-Status seien die streitbefangenen Einkünfte

in Portugal von der Steuerpflicht freigestellt und im Inland aufgrund der subject-to-tax-Klausel zu versteuern. Die vom Kläger zitierte Kommentierung (Rabe in Wassermeyer, DBA Portugal Art. 22 Rn. 9; Rathenau IWRZ 2018, 88) stehe dem nicht entgegen. Zwar bestimme Art. 22 Abs. 1 Satz 1 DBA Portugal grundsätzlich ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats für solche Einkünfte. Jedoch räume Art. 22 Abs. 1 Satz 2 DBA Portugal auch dem Quellenstaat ein unbeschränktes Besteuerungsrecht ein, wenn die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat nicht der Steuer unterlägen. Da die Rentenbezüge des Klägers aufgrund des RNH-Status im Ansässigkeitsstaat Portugal nicht besteuert würden, stehe Deutschland das Besteuerungsrecht hierfür nach Art. 22 Abs. 1 Satz 2 DBA Portugal zu. Sinn und Zweck der Vorschrift sei es, die Entstehung weißer Einkünfte aufgrund doppelter Nichtbesteuerung zu verhindern (vgl. BMF-Schreiben vom 20.06.2013 BStBl I 2013, 980). Im Streitfall liege eine dem Kläger durch den portugiesischen Staat gewährte persönliche und sachliche Steuerbefreiung (RNH-Status) vor.

19Die Ausführungen des Klägers zur Finanzierung und Finanzstruktur des rheinland-pfälzischen Versorgungswerk für Rechtsanwälte könnten nicht den Nachweis erbringen, dass diese Einkünfte unter der Norm des Artikels 14 DBA Portugal zu subsumieren seien. Bei dem Versorgungswerk für Rechtsanwälte handele es sich um eine berufsständische Versorgungseinrichtung, die die Altersversorgung für freiberuflich tätige Rechtsanwälte aufgrund einer gesetzlichen Pflichtmitgliedschaft sicherstelle. Auch wenn zur Finanzierung der Leistungen aus dem Versorgungswerk Kapital bildende Verfahren eingesetzt würden (was nicht bestritten werde), führe dies nicht dazu, dass die ausgezahlten Einkünfte als nachträgliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu behandeln seien. Ausweislich der vom Versorgungswerk für Rechtsanwälte in Rheinland-Pfalz am 28.01.2020 übermittelten Rentenbezugsmitteilung handele es sich um Streitfall um eine Leibrente gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG. Auch das Versorgungswerk für Rechtsanwälte in Rheinland-Pfalz ordne somit die streitbefangenen Einkünfte als Rentenzahlungen ein. Auch der Hinweis auf die Kommentierung Kaeser in Wassermeyer OECD-MA Art. 21 Rn. 24 führe nicht zum Schluss, dass die streitbefangenen Einkünfte als nachträgliche Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit einzuordnen seien und somit Artikel 14 DBA Portugal anzuwenden wäre. Denn im OECD-MA sei keine Subject-to-tax-Klausel vorhanden. Deutschland habe sie jedoch in neueren DBA – wie auch mit Portugal – vereinbart. Daher sei im Streitfall das DBA Portugal und nicht das OECD-Musterabkommen anzuwenden.

20Weiter trägt der Beklagte vor, der Kläger habe hinsichtlich der Festsetzung des Verspätungszuschlags keine neuen Argumente oder Beweise vorgebracht, so dass vollinhaltlich auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 22.11.2022 und die Ausführungen im Beschluss des FG vom 30.11.2022 (1 V ...) verwiesen werde.

21Wegen der Einzelheiten des Sachvortrags der Beteiligten wird auf die eingereichten Schriftsätze und Unterlagen verwiesen (§ 105 Abs. 3 Finanzgerichtsordnung – FGO –).

22Der Senat hat die Prozessakte 1 V ... beigezogen.

Gründe:

I.

23Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 22.06.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.11.2022 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat

die inländischen Renteneinkünfte zu Recht der Besteuerung unterworfen (1.). Die Festsetzung des Verspätungszuschlags in der Einspruchsentscheidung vom 22.11.2022 ist auch nicht zu beanstanden (2.).

241. Natürliche Personen, die – wie der Kläger im Streitjahr 2019 – im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben (§ 1 Abs. 4 EStG).

25a) Inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG sind sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a, die von den inländischen gesetzlichen Rentenversicherungsträgern, der inländischen landwirtschaftlichen Alterskasse, den inländischen berufsständischen Versorgungseinrichtungen, den inländischen Versicherungsunternehmen oder sonstigen inländischen Zahlstellen gewährt werden. Die Leistungen aus dem inländischen Versorgungswerk der rheinland-pfälzischen Rechtsanwaltskammern gehören zu den sonstigen Einkünften gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG, da diese berufsständische Versorgungseinrichtung den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringt (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 23.10.2013 X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58). Die Rente der ... Lebensversicherungs AG gehört gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 5 EStG i.V.m. § 55 Abs. 2 EStDV zu den sonstigen Einkünften.

26Auf diese Weise gilt für (insbesondere nachgelagerte) Versorgungsbezüge der o.g. Art ein unilaterales, spezielles Versorgungs-Kassenstaatsprinzip, das den deutschen Besteuerungszugriff auch dann sicherstellen soll, wenn der Leistungsempfänger (Stichwort: mobiler Rentner, sog. Auslandsrentner) im Ausland lebt (Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl. 2023, Erfasste Einkünfte Rn. 90). Nach vielen DBA ergeben sich aber Einschränkungen dahingehend, dass Renten, bei denen es sich um Zahlungen für frühere nichtselbständige Arbeit handelt oder deren Auszahlung durch frühere Beitragsleistungen veranlasst ist, ausschließlich im Wohnsitzstaat des Empfängers zu besteuern sind. Soweit – davon abweichend – der Bundesrepublik Deutschland in einem DBA das Besteuerungsrecht für solche Renten zugewiesen wird, schafft § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG die inländische gesetzliche Grundlage zur Besteuerung dieser Renten (vgl. Reimer in Brandis/Heuermann, EStG, 167. EL Mai 2023, § 49 Rn. 297).

27b) Gemäß Artikel 18 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung vom 15.07.1980 (nachfolgend: DBA Portugal) können Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden. Die Einkünfte dürfen keine Gegenleistung für entrichtete Tätigkeit darstellen, sondern müssen vielmehr Ausfluss eines beendeten Dienst- oder Arbeitsverhältnisses sein (vgl. Raber in Wassermeyer, DBA 162. EL Juli 2023, Art. 18 Rn. 5).

28Nach deutschem Sozialversicherungsrecht sind selbständig Tätige (z.B. Ärzte, Apotheker, Rechtsanwälte, Architekten etc.) von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung befreit, wenn sie aufgrund einer durch Gesetz angeordneten oder auf Gesetz beruhenden Verpflichtung Mitglied eines Versorgungswerks sind und zugleich kraft gesetzlicher Verpflichtung Mitglied einer berufsständischen Kammer

sind. Die Leistungen der Versorgungswerke sind aufgrund dieser gesetzlich geregelten Beitragspflicht denjenigen der gesetzlichen Rentenversicherungen gleichzustellen.

29Bei dem Versorgungswerk der rheinland-pfälzischen Rechtsanwaltskammern handelt es sich um eine solche inländische Versorgungseinrichtung. Da die Rente aus dem Versorgungswerk aber nicht für eine frühere unselbständige Arbeit gezahlt wird, fällt sie schon deshalb nicht in den Anwendungsbereich des Artikels 18 DBA Portugal.

30Art. 18 DBA Portugal enthält – anders als andere DBA (z.B. Art. 18 Abs. 2 DBA Dänemark 1995, Art. 17 Abs. 2 DBA Lux 2012 und Art. 19 Abs. 4 DBA Italien 1989) – auch keine Sozialversicherungsklausel, so dass sich die Frage, ob der Anwendungsbereich des Art. 18 DBA Portugal für Renten aus einer berufsständischen Versorgungseinrichtung wegen der Gleichstellung mit gesetzlichen Renten eröffnet sein könnte, per se nicht stellt (vgl. Art. 18 Abs. 2 DBA Dänemark 1995 und die hierzu ergangene Verständigungsvereinbarung zu Leistungen aus der deutschen berufsständischen Versorgungseinrichtung, wonach diese als Leistungen aufgrund des Sozialversicherungsrechts der Bundesrepublik Deutschland anzusehen sind: BMF-Schreiben vom 23.03.2006 IV B 5 – S 1301 DNK – 1/06, BStBl I 2006, 248; vgl. zu der Problematik: BFH-Urteil vom 17.08.2022 I R 17/19, BFHE 278, 292, BStBl II 278, 292, Rz. 27, 28; ablehnend bzgl. Einordnung von Sozialversicherungsrenten als Ruhegehalt für Abkommen, die vor der Änderung des OECD-MA in 2005 abgeschlossen wurden: BFH-Urteil vom 08.12.2010, I R 92/09, BFHE 232, 137, BStBl II 2011, 488).

31Nicht Gegenstand des Art. 18 DBA Portugal sind auch Altersrenten, die – wie die Rentenleistung aus der ... Lebensversicherungs AG – aus Versicherungsverhältnissen gezahlt werden (vgl. Raber in Wassermeyer, DBA 158. EL August 2022, Art. 18 Rn. 6).

32c) Entgegen der klägerischen Ansicht fallen die Rentenleistungen aus dem Versorgungswerk auch nicht in den Anwendungsbereich des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA Portugal. Danach können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden.

33Die Vorschrift über "Selbständige Arbeit" findet auch auf Einkünfte aus einer früheren freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit Anwendung, wenn und soweit nicht zugleich die Voraussetzungen einer spezielleren Norm erfüllt sind. Voraussetzung ist jedoch, dass diese nachträglichen Einkünfte veranlassungsbezogen der früheren festen Einrichtung zugeordnet werden können (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2009 I R 99/08, BFHE 227, 83, BStBl II 2011, 1019 zur Verlegung des Betriebs eines selbständigen Erfinders ins Ausland). Auch Leibrenten können unter Art. 14 OECD-MA a.F. fallen, wenn sie als Vergütung für die Überlassung eines Patentes an den Erfinder gezahlt werden (vgl. BFH-Urteile vom 28.03.1984 I R 191/79, BStBl II 1984, 664 und vom 18.10.1989 I R 126/88, BStBl II 1990, 377: mit der Veräußerung von Rechten aus Lizenzvertrag erzielte der Kläger Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wobei die Gegenleistung in dem gewährten Leibrentenanspruch bestand; vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, DBA 162. EL Juli 2023 OECD-MA 2017 Art. 14 Rz. 44).

34Ob auch Ruhegehälter aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen als nachträgliche Einkünfte der früheren selbständigen Tätigkeit zugeordnet werden dürfen, ist höchstrichterlich nicht entschieden. Hemmelrath in Vogel/Lehner, DBA, Art. 14 Rz. 16 vertritt, dass Ruhegehälter, die ein im ausländischen Vertragsstaat ansässiger, früher in Deutschland praktizierender Arzt von der kassenärztlichen Vereinigung bzw. von einer ähnlichen Einrichtung beziehe, als nachträgliche Einkünfte aus einer freiberuflichen

Tätigkeit in Deutschland besteuert werden können (vgl. zu Zahlungen durch Kassenärztliche Vereinigung bzw. durch Versorgungseinrichtungen der Ärztekammern auch Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer, DBA, 162. EL Juli 2023, OECD-MA 2017 Art. 21, Rn. 24).

35Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, 162. EL Juli 2023, OECD-MA 2017 Art. 14 Rn. 27 hingegen vertritt, dass im Falle eines Freiberuflers, der ein Ruhegehalt von einer Versorgungseinrichtung beziehe, genau zu prüfen sei, ob das Ruhegehalt tatsächlich für eine früher ausgeübte selbständige Arbeit oder aber für anderweitige Versorgungsleistungen gezahlt werde. Nach dieser Auffassung soll vorrangig Art. 21 OECD-MA Anwendung finden für Versorgungsleistungen aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen, da in der Regel der Bezug zwischen dem Ruhegehalt und einer bestimmten früheren Tätigkeit verloren gehe.

36Nach Ansicht des Senats beruht die Altersrente der berufsständischen Versorgungseinrichtung – ähnlich den Leistungen aus einer gesetzlichen Sozialversicherung – auf eigenständigen Rentenansprüchen gegen das Versorgungswerk, die das Pflichtmitglied aufgrund eigener Beitragsleistungen erworben hat, so dass die Altersrente nicht als "nachträgliche" Vergütung für erbrachte Dienste beurteilt werden kann (vgl. zur Abgrenzung von Renten: BFH-Urteil vom 08.12.2010 I R 92/09, BFHE 232, 137, BStBl II 2011, 488; siehe zur "Eigenfinanzierung" der Sozialversicherungsrente: BFH-Urteil vom 17.08.2022 I R 17/19, BFHE 278, 292, BStBl II 2023, 554).

37Als selbständiger Rechtsanwalt ist der Kläger kraft Gesetzes Mitglied des Versorgungswerkes der rheinland-pfälzischen Rechtsanwaltskammern und als dieser zur Zahlung von Beiträgen verpflichtet. Das Versorgungswerk der rheinland-pfälzischen Rechtsanwaltskammern bestimmt im Rahmen seiner Satzungsautonomie die Beitragshöhe auf der Ermächtigungsgrundlage von § 20 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 des Landesgesetzes über die rheinland-pfälzische Rechtsanwaltsversorgung (RAVG) vom 29.01.1985 (zuletzt geändert am 03.07.2018). Nach § 6 RAVG i.V.m. § 23 Abs. 1 und 2 der Satzung des Versorgungswerks der rheinland-pfälzischen Rechtsanwaltskammern wird von den Mitgliedern ein Beitrag auf der Grundlage des beitragspflichtigen Einkommens erhoben. Der Pflichtbeitrag darf den jeweiligen Höchstbeitrag in der allgemeinen Rentenversicherung nicht übersteigen (§ 6 Abs. 1 Satz 1 RAVG i.V.m. § 23 Abs. 1 der Satzung). Der Beitragserhebung unterliegt das Gesamteinkommen des Mitglieds im Sinne des § 16 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch, soweit es auf einer Tätigkeit beruht, die anwaltlich erbracht werden kann (§ 6 Abs. 3 Satz 2 RAVG). Hinsichtlich der weiteren Regelungen wird auf den Satzungstext verwiesen.

38Mittels der Beiträge wird u.a. die Versorgung der Rechtsanwälte im Alter und bei Berufsunfähigkeit finanziert und sichergestellt. § 7 RAVG enthält somit einen Rechtsanspruch des Pflichtmitglieds gegen das Versorgungswerk. Entgegen der klägerischen Ansicht sind die Versorgungsleistungen gerade kein unmittelbarer Ausfluss seiner früheren selbständigen Tätigkeit als Rechtsanwalt. Hieran vermag auch die Abhängigkeit der Höhe der Beitragsleistungen vom Gesamteinkommen des Mitglieds nichts zu ändern. Der Bezug zwischen dem Ruhegehalt und der früheren Tätigkeit des Klägers ist dennoch verloren gegangen, da die Versorgung der Mitglieder bei Erreichen der Regelaltersgrenze im Vordergrund steht.

39Der Anwendungsbereich des Art. 14 Abs. 1 DBA Portugal ist daher nicht eröffnet.

40d) Nach Art. 22 Abs. 1 Satz 1 DBA Portugal können Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Der Einkünftebegriff ist autonom abkommensrechtlich auszulegen (Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer, DBA 162. EL Juli 2023 OECD-MA 2017 Art. 21 Rn. 16). Für den Anwendungsbereich verbleiben zwei Gruppen von Einkünften. Zum einen sind in den Art. 6 ff. Einkünfte (ausgenommen Veräußerungsgewinne) nicht genannt, wie sie im deutschen innerstaatlichen Steuerrecht v.a. in § 22 EStG (wie z.B. wiederkehrende Bezüge i.S.d. § 22 Nr. 1 EStG) geregelt sind. Zum anderen beziehen sich die Regelungen in den Art. 6 bis 21 DBA Portugal fast immer nur auf Einkünfte, die eine in dem einen Vertragsstaat ansässige Person aus einer Quelle in dem anderen Vertragsstaat erzielt. Der Ausdruck "nicht behandelt wurden" ist nicht dahin zu verstehen, dass die jeweiligen Einkünfte in den Art. 6 bis 21 DBA Portugal ausdrücklich aufgeführt sein müssten. Es reicht, dass sie bei verständiger Auslegung der Art. 6 bis 21 DBA Portugal unter eine der Vorschriften zu subsumieren sind (Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer, DBA 162. EL Juli 2023 OECD-MA 2017 Art. 21 Rn. 17, 18).

41 Altersruhegeld fällt unter Art. 21 OECD-MA 2017, wenn die Veranlassung für seine Auszahlung in früher geleisteten Beitragszahlungen besteht; dabei ist es abkommensrechtlich ohne Belang, ob es sich um Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst oder im privaten Sektor handelt (Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer, DBA 162. EL Juli 2023 OECD-MA 2017 Art. 21 Rn. 24; Rust in Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA 2017 Art. 21 Rn. 27).

42 Hinsichtlich der Rentenleistung aus der ... Lebensversicherungs AG besteht zwischen den Beteiligten nunmehr zu Recht Einigkeit darüber, dass diese in den Anwendungsbereich des Art. 22 Abs. 1 Satz 1 DBA Portugal fallen (vgl. Schriftsatz des Klägers vom 16.10.2023, Bl. 102 PA).

43 Aber auch für die Rentenleistungen aus dem Versorgungswerk ist der Anwendungsbereich der Auffangnorm des Art. 22 Abs. 1 Satz 1 DBA Portugal ("Andere Einkünfte") eröffnet, da diese – wie unter I.1.b und c) der Urteilsgründe ausgeführt – nicht in den Art. 6 bis 21 DBA Portugal behandelt werden.

44 Soweit der Kläger in diesem Zusammenhang auf die Kommentierung von Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer, DBA, 162. EL Juli 2023, OECD-MA 2017 Art. 21, Rn. 24 verweist, so vermag dies seinem Begehren auch nicht zum Erfolg zu verhelfen. Darin werden Zweifel an der Anwendung von Art. 21 Abs. 1 OECD-MA ("Andere Einkünfte") hinsichtlich der Zahlungen durch Kassenärztliche Vereinigung bzw. durch Versorgungseinrichtungen der Ärztekammern in den Fällen geäußert, in denen Zahlungen nicht auf Versicherungsbeiträgen beruhen, sondern auf einer Art Umlagesystem. Weiter wird ausgeführt, dass auf derartige Zahlungen Art. 7 bzw. Art. 14 aF OECD-MA 2017 anzuwenden sein kann.

45 Unabhängig davon, dass sich dem Senat nicht erschließt, inwiefern das Finanzierungssystem für die steuerliche Beurteilung der Leistungen aus dem Versorgungswerk beim Empfänger relevant sein soll, wird die Rechtsanwaltsversorgung beim Versorgungswerk der rheinland-pfälzischen Rechtsanwaltskammern nicht nach dem Umlagesystem, sondern dem Kapitaldeckungsverfahren finanziert. Die Sicherung der Finanzierung von Versorgungsleistungen des Versorgungswerks der rheinland-pfälzischen Rechtsanwaltskammern beruht maßgeblich auf der Bildung und Vermehrung von

Vermögen. Soweit die Beiträge nicht für satzungsmäßige Ausgaben verwandt werden, sind die Einnahmen eines jeden Jahres gemäß § 30 Abs. 2 der Satzung der Deckungsrücklage zuzuführen (vgl. auch die auf der Homepage des rheinland-pfälzischen Versorgungswerks veröffentlichten Bilanzen). Das Vermögen wird in verschiedenste Anlageformen investiert und vermehrt. Das Versorgungswerk der rheinland-pfälzischen Rechtsanwaltskammern ist daher derzeit nicht in gleicher Weise wie ein umlagefinanziertes Sozialversicherungssystem auf eine ausreichende Anzahl von beitragszahlenden Mitgliedern der nachwachsenden Generationen angewiesen (vgl. BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 04.12.2006 1 BvR 2481/06, juris). Zudem ist gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 RAVG i.V.m. § 12 Abs. 1 der Satzung der Monatsbetrag der Altersrente das Produkt aus dem persönlichen durchschnittlichen Beitragsquotienten (Nr. 1), dem Zugangsfaktor (Nr. 2) und der Summe, die sich aus den Produkten des jeweiligen Rentensteigerungsbetrags 1 multipliziert mit der Anzahl der anzurechnenden Versicherungsjahre bis zum 31.12.2018 und des jeweiligen Rentensteigerungsbetrags 2 multipliziert mit der Anzahl der ab dem 1.1.2019 anzurechnenden Versicherungsjahre ergibt (Nr. 3). Die Ermittlung des persönlichen durchschnittlichen Beitragsquotienten wird in § 12 Abs. 7 der Satzung geregelt. Aus dieser Vorschrift ist eine Abhängigkeit zwischen den Beitragsleistungen und der Altersrente ableitbar. Der Streitfall ist daher nicht mit dem in der Kommentierung genannten Sachverhalt vergleichbar.

46Das Besteuerungsrecht für die streitigen Rentenleistungen steht mithin (grundsätzlich) Portugal als Ansässigkeitsstaat zu.

47e) Jedoch greift im Streitfall die in Art. 22 Abs. 1 Satz 2 DBA Portugal geregelte Rückfallklausel (subject-to-tax-Klausel) ein. Denn Portugal hat aufgrund des dem Kläger seit dem 28.01.2019 verliehenen Sonderstatus "residente não habitual" hinsichtlich der Rentenbezüge für die Dauer von zehn Jahren von einer Besteuerung abgesehen.

48Der Sonderstatus gewährt den "Neuansässigen" steuerliche Vorteile auf der Ebene der Einkommensteuer. Abkommensrechtlich gelten auch RNH-Begünstigte als in Portugal ansässige Personen gemäß den Kriterien von Art. 4 DBA Portugal. Anders als regulär unbeschränkt Steuerpflichtige unterliegen RNH-Begünstigte mit ihrem weltweiten Einkommen aber nicht der portugiesischen Steuerpflicht, sondern können für begünstigte ausländische Einkünfte eine komplette Steuerfreistellung oder für bestimmte präferierte in- und ausländische Einkünfte eine 20%-ige pauschale Besteuerung beanspruchen. Andere in- und ausländische Einkünfte, die nicht für das RNH-Steuerregime qualifizieren, unterliegen dem regulären progressiven portugiesischen Einkommensteuertarif (vgl. zum sog. Non-Habitual Tax Resident (NHR-Steuerregime): Bader/da Palma Borges, IWB 2018, 698, 699; Rathenau, IWRZ 2018, 88). Der RNH-Status bewirkt im Falle des Klägers die Steuerfreistellung seiner Renteneinkünfte über einen Zeitraum von zehn Jahren. Damit würde es aber zu einer Doppel-Nichtbesteuerung kommen.

49Um dies zu verhindern, kommt die Rückfallklausel des Art. 22 Abs. 1 Satz 2 DBA Portugal zur Anwendung. Danach können die Einkünfte im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn sie im Ansässigkeitsstaat nicht der Steuer unterliegen. Sinn und Zweck des Art. 22 Abs. 1 Satz 2 DBA Portugal ist es, durch das "Aufleben" des Besteuerungsrechts des Quellenstaates die Entstehung sog. "weißer Einkünfte" aufgrund doppelter Nichtbesteuerung zu verhindern. Unterwirft der Ansässigkeitsstaat auf Grund seines innerstaatlichen Rechts die Einkünfte keiner Besteuerung, so können sie im anderen Staat besteuert werden. Es handelt sich dabei um eine subject-to-tax-Klausel.

50Die Einkünfte "unterliegen" im Wohnsitzstaat schon dann einer Besteuerung, wenn sie dort sachlich steuerpflichtig sind. Es wird deshalb kein Besteuerungsrecht des Quellenstaates begründet, wenn die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat ausschließlich z.B. aus Gründen einer anderweitigen Ermittlung, aus Gründen eines Verlustausgleichs oder -abzuges oder als Folge der Inanspruchnahme einer anderweitigen Steuerermäßigung keine Steuer auslösen (vgl. Raber in Wassermeyer, DBA 162. EL Juli 2023, DBA Portugal Art. 22 Rn. 9).

51Nach Ansicht des Senats zählt der RNH-Status nicht hierzu. Portugal hat durch das Verleihen des RNH-Status (vor der Änderung zum 01.04.2020) auf die Besteuerung von Alterseinkünften für die Dauer von zehn Jahren gänzlich verzichtet. Der Kläger genießt Bestandsschutz, d.h. seine Einkünfte bleiben auch nach der Änderung (10%-Pauschalsteuer auf ausländische Renteneinkünfte) weiterhin steuerfrei. Keineswegs ist es so, dass wegen des RNH-Status lediglich keine Steuern erhoben werden. Es handelt sich somit um eine persönliche und sachliche Steuerbefreiung. Soweit der Kläger die Auffassung vertritt, dass die 0%-Besteuerung unter dem RNH-Status vergleichbar sei mit dem in § 12 Abs. 3 UStG i.d.F. 16.12.2022 eingeführten Umsatzsteuersatz von 0% ("Nullsteuersatz") für bestimmte Photovoltaikanlagen, vermag sich der Senat dieser Ansicht nicht anzuschließen. Anders als im Umsatzsteuerrecht, das nur feste Steuersätze kennt (§ 12 Abs. 1 – 3 UStG), wird im Einkommensteuerrecht das zu versteuernde Einkommen mit einem individuellen Einkommensteuertarif besteuert.

52Da für die hier streitigen Renteneinkünfte für den Zeitraum von zehn Jahren bereits keine Steuerpflicht besteht, ist die Rückfallklausel (Art. 22 Abs. 1 Satz 2 DBA Portugal) anzuwenden (vgl. hierzu auch: Bader/ da Palma Borges, IWB 2018, 698, 704). Entgegen der klägerischen Ansicht vertritt dies auch Rathenau in IWRZ 2018, 88, 90 sowie auf https://www.anwalt.de/rechtstipps/april-2020-aktuelles-zum-steuerlichen-sonderstatus-in-portugal-residente-no-habitual_167211.html und <https://anwalt-portugal.de/2023/09/09/12-mythen-sonderstatus-rnh-residente-nao-habitual/>. So führt dieser aus, dass bei Ruheständlern wie Ärzten und Rechtsanwälten, die kein Ruhegehalt beziehen, das gemäß Art. 18 DBA Portugal für frühere unselbständige Arbeit gezahlt wird, es bis zur Einführung der 10%-Steuer zu einer Rückbesteuerung zu Gunsten des deutschen Staates kam, weil Portugal auf eine Besteuerung unter dem RNH-Status verzichtete. Diese Ruheständler zählt Rathenau zu der Personengruppe, die jetzt steuerlich bessergestellt seien, weil Deutschland wegen der Pauschalsteuer kein Besteuerungsrecht mehr zustehe.

53Der Verweis des Klägers auf das Zertifikat vom ... 2019 verfängt ebenso wenig. Dort wird gerade nicht ausgeführt, dass die Besteuerung der Renten nach dem DBA Portugal nur dem portugiesischen Staat zustehe und der Quellenstaat daran gebunden sei. Diese Frage ist einzig und allein nach den Bestimmungen des jeweiligen DBA zu bestimmen. Inwiefern sich aus dem Hinweis in der Bescheinigung, dass diese "der Vorlage zur Rentenzahlungen Versorgungswerk rheinland-pfälzischen Rechtsanwaltskammern" diene, eine sachliche Steuerpflicht in Portugal ergeben soll, erschließt sich dem Senat nicht. Auch aus der vom Kläger vorgelegten portugiesischen Steuererklärung ergeben sich keine Anhaltspunkte, die gegen die Anwendung der Rückfallklausel sprechen könnten. In der mündlichen Verhandlung hat der Vertreter des Klägers eingeräumt, dass es sich nicht – wie schriftsätzlich behauptet – um einen portugiesischen Steuerbescheid handele. Auffällig ist an der Steuererklärung, dass der Kläger entgegen der gesetzlichen Verpflichtung nicht alle in Portugal und im Ausland (Deutschland) erzielten (auch steuerfreien) Einkünfte in

Portugal steuerlich erklärt hat. So fehlen jegliche Angaben zu den hier streitigen Renteneinkünften ("redimentos obtidos no estrangeiro" – "redimentos de pensões categoria h").

54 Da sowohl die Leistungen aus dem Versorgungswerk als auch aus der ... Lebensversicherungs AG nicht in Portugal besteuert wurden, "lebt" das Besteuerungsrecht des Quellenstaats (Deutschland) wieder "auf". Der Beklagte hat somit zu Recht die Rentenleistungen besteuert.

552. Die Festsetzung des Verspätungszuschlags i.H.v. 1.184 EUR ist rechtmäßig.

56a) Nach § 152 Abs. 1 Satz 1 AO kann gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist abzusehen, wenn die Versäumnis entschuldbar erscheint, wobei das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen dem eigenen Verschulden gleichsteht (§ 152 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO).

57 Sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 152 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO erfüllt, hat die zuständige Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob sie einen Verspätungszuschlag festsetzt (sog. Entschließungsermessen) und wie hoch sie ihn unter Beachtung der gesetzlichen Grenzen des § 152 Abs. 2 AO festsetzt (sog. Auswahlermessen; vgl. BFH-Urteil vom 18.08.1988 V R 19/83, BStBl II 1988, 929, m.w.N.). Bei der Bemessung des Verspätungszuschlags sind neben seinem Zweck, den Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärung anzuhalten, die Dauer der Fristüberschreitung, die Höhe des sich aus der Steuerfestsetzung ergebenden Zahlungsanspruchs, die aus der verspäteten Abgabe der Steuererklärung gezogenen Vorteile sowie das Verschulden und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen (§ 152 Abs. 2 Satz 2 AO). § 152 Abs. 5 AO enthält Regelungen zur Höhe des Verspätungszuschlags; gemäß § 152 Abs. 10 AO darf dieser höchstens 25.000 € betragen.

58b) Die Tatbestandsvoraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlags liegen im Streitfall vor, da der Kläger die Einkommensteuererklärung verspätet abgegeben hatte.

59 Der Kläger war verpflichtet, eine Einkommensteuererklärung abzugeben (§ 149 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 56 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung).

60 Der Beklagte durfte den Kläger bevorzugt zur Erklärungsabgabe gemäß § 149 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AO auffordern, da dieser in den vorangegangenen Zeiträumen seine Einkommensteuererklärungen regelmäßig zu spät abgegeben hatte und somit ein Anordnungsgrund gegeben war. § 149 Abs. 4 AO enthält Ausnahmefälle zur verlängerten Frist bei steuerlich beratenen Erklärungspflichtigen und bewirkt somit eine Verkürzung der verlängerten Abgabefrist von 14 Monaten gemäß § 149 Abs. 3 AO. Im Hinblick darauf ist das klägerische Vorbringen, für steuerlich beratene Steuerpflichtige wie ihn sei die Abgabefrist sogar verlängert worden, unzutreffend.

61 Die Einkommensteuererklärung 2019 war aufgrund der bevorzugten Anforderung vom 20.07.2020 bis zum 23.11.2020 beim Finanzamt einzureichen. Die Frist von vier Monaten nach Bekanntgabe (§ 149 Abs. 4 Satz 2 AO) hat der Beklagte damit beachtet.

62Die vorzeitige Anforderung vom 20.07.2020 bestand für die Einzelveranlagungen fort. Die Aufforderung zur Abgabe von Einzelsteuererklärungen für die getrennt lebenden Eheleute bewirkte keine Fristverlängerung.

63Der Kläger hat die Einkommensteuererklärung 2019 am 25.08.2021 und damit verspätet eingereicht. Wie der Beklagte in der Einspruchsentscheidung zutreffend ausführt, ist die über Jahre wiederholte Versäumnis nicht entschuldbar. Der Kläger hat auch keine Entschuldigungsgründe vorgetragen.

64c) Als Ermessensentscheidung ist die Festsetzung des Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 1 Satz 1 AO gerichtlich nur eingeschränkt nach den Grundsätzen der Überprüfung von Ermessensentscheidungen gemäß § 102 FGO überprüfbar. Die gerichtliche Prüfung ist darauf beschränkt, ob das Finanzamt den für die Ermessensausübung maßgeblichen Sachverhalt vollständig ermittelt hat, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten worden sind (sog. Ermessensüberschreitung), ob das Finanzamt von seinem Ermessen in einer dem Zweck der (Ermessens-)Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht (sog. Ermessensfehlergebrauch) oder ein ihm zustehendes Ermessen nicht ausgeübt hat (sog. Ermessensunterschreitung), oder ob die Behörde die verfassungsrechtlichen Schranken der Ermessensbetätigung, insbesondere also den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, missachtet hat (BFH-Urteil vom 26.06.2014 IV R 17/14, BFH/NV 2014, 1507). Dabei darf das Gericht nicht die allein maßgeblichen Verwaltungserwägungen durch eigene Erwägungen ersetzen (vgl. BFH-Urteile vom 12.01.1988 VII R 36/86, HFR 1988, 240; vom 11.06.1997 X R 14/95, BStBl II 1997, 642, Rn. 16 – 17).

65Wegen der eingeschränkten gerichtlichen Überprüfung behördlicher Ermessensentscheidungen gemäß § 102 FGO, die dem Gericht keinen Raum für eigene Ermessenserwägungen lässt, muss die Ermessensentscheidung der Verwaltung im Verwaltungsakt begründet werden (§ 121 Abs. 1 AO). Dabei müssen die bei der Ausübung des Verwaltungsermessens angestellten Erwägungen aus der Entscheidung erkennbar sein, andernfalls ist diese rechtswidrig (vgl. BFH-Urteile vom 11.03.2004 VII R 52/02, BStBl. II 2004, 579; vom 17.01.2017 VIII R 52/14, BStBl. II 2018, 740). Für die gerichtliche Kontrolle ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung zugrunde zu legen (BFH-Urteile vom 20.05.1994 VI R 105/92, BStBl II 1994, 836, Rn. 14; vom 26.03.1991 VII 66/90, BStBl II 1991, 545; vom 28.08.2012 I R 10/12, BStBl II 2013, 266; vom 24.04.2014 IV R 25/11, BStBl II 2014, 819). Maßgeblicher Zeitpunkt ist daher regelmäßig der Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung.

66d) Die Festsetzung des Verspätungszuschlags erfolgte im Streitfall ermessensfehlerfrei. Der Beklagte hat in der Einspruchsentscheidung sein Entschließungsermessen ausführlich dargelegt. Wegen der wiederholt verspäteten Abgabe der Einkommensteuererklärung hat er das vom Gesetzgeber ihm an die Hand gegebene Druckmittel "Verspätungszuschlag" angewandt, um den Kläger zu einer gewissenhaften Einstellung gegenüber seinen steuerlichen Pflichten anzuhalten.

67e) Die Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlags ist rechtlich nicht zu beanstanden. Der Beklagte hat sich an die gesetzlichen Vorgaben im § 152 Abs. 5 AO gehalten. Der Kläger war verpflichtet, die Einkommensteuererklärung 2019 bis zum 23.11.2020 einzureichen. Bei Bekanntgabe des Schätzungsbescheides vom 22.06.2021 (25.06.2021) war damit eine Verspätung von mehr als sieben Monaten zu verzeichnen. Ausgehend von der zunächst festgesetzten Steuer hatte der Beklagte den Verspätungszuschlag i.H.v. 1.309

EUR festgesetzt. Zu Recht hatte der Beklagte im Rahmen der Änderung des Einkommensteuerbescheides nach Eingang der Einkommensteuererklärung den Verspätungszuschlag auf 1.184 EUR herabgesetzt. Denn im Falle der Änderung der festgesetzten Steuer (... EUR) ist gemäß § 152 Abs. 12 Satz 2 AO ein festgesetzter Verspätungszuschlag entsprechend zu ermäßigen oder zu erhöhen. Dies hat der Beklagte zutreffend getan.

II.

68Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

III.

69Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen, da – soweit ersichtlich – noch keine Entscheidung des BFH zu der hier streitigen Frage der Behandlung von Rentenleistungen aus einem berufsständischen Versorgungswerk nach dem DBA Portugal ergangen ist. Es handelt sich auch nicht um auslaufendes Recht, da ein vor dem 01.04.2020 erteilter RNH-Status mit einer vollständigen Steuerbefreiung für Renteneinkünfte eine zehnjährige Geltungsdauer besitzt.

Zitiervorschlag:

FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 15.11.2023 – 1 K 2026/22, BeckRS 2023, 36268

[□Verlag C.H.BECK oHG 2024](#)