
Datum: 21.07.2016
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 613/13 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2016:0721.11K613.13E.00

Tenor:

Die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2009 vom 02.02.2015 werden dahingehend abgeändert, dass die Einkommensteuer

2003	auf 8.281,56 €
2004	auf 83,45 €
2005	auf 21.282,84 €
2006	auf 24.650,39 €
2007	auf 21.426,28 €
2008	auf 20.368,12 €
2009	auf 18.625,53 €

festgesetzt werden.

Der Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 31.05.2012 und die Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheide für 2011 und 2012 ff. vom 21.05.2012 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.01.2013 werden aufgehoben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten trägt der Beklagte zu 96 % und der Kläger zu 4 %.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war notwendig.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand:	1
Streitig ist, ob die Einkommensteuerschuld 2003-2010 sowie die Einkommensteuervorauszahlungen 2011 und 2012 ff., die auf die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erzielten gewerblichen Einkünfte des Insolvenzschuldners entfallen, vorrangig zu befriedigende Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 der Insolvenzordnung (InsO) sind.	2
Der Kläger ist Insolvenzverwalter über das Vermögen des Herrn A sen. (Insolvenzschuldner). Das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Herrn A sen. wurde am 27.03.2003 eröffnet. Zum Insolvenzverwalter wurde der zwischenzeitlich verstorbene Rechtsanwalt B bestellt. Das Amt übernahm der Kläger am 13.09.2009.	3
Für die Jahre 2003 bis 2005 reichte Herr B Einkommensteuererklärungen des Insolvenzschuldners ein. Er erklärte Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und gewerbliche Einkünfte aus einem Einzelunternehmen (C, ... - C). Für die Jahre 2006 bis 2012 wurden keine Steuererklärungen abgegeben.	4
Mit Einkommensteuerbescheiden vom 31.05.2012 setzte der Beklagte die Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2010 fest, wobei er die Besteuerungsgrundlagen ab 2006 schätzte. Bereits mit Datum vom 21.05.2012 erließ der Beklagte Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheide für 2011 und 2012 ff. Die Bescheide sind an den Kläger als Insolvenzverwalter/Konkursverwalter für Herrn A gerichtet. Im Einkommensteuerbescheid für 2003 wurde eine Aufteilung in Insolvenz- und Masseforderungen vom Beklagten vorgenommen. Die Höhe der Insolvenzforderung wird nicht bestritten.	5
Den Festsetzungen liegen jeweils Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sowie einheitlich und gesondert festgestellte Beteiligungseinkünfte aus Gewerbebetrieb zu Grunde. Die Einkünfte aus § 19 EStG des Einkommensteuergesetzes (EStG) stammen bis zum 31.12.2009 aus der Geschäftsführertätigkeit des Insolvenzschuldners bei der Gesellschaft D GmbH & Co. KG (D), über deren Vermögen im Jahr 2011 das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, und ab dem 01.01.2010 aus der Geschäftsführertätigkeit bei der E GmbH & Co. KG (E). Der pfändbare Teil des Geschäftsführergehalts wurde monatlich an den Insolvenzverwalter abgeführt.	6
Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden dem Insolvenzschuldner als Treugeber im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung für die Gesellschaften D GmbH & Co. KG i.L. (D), der E GmbH & Co. KG (E) (gegründet durch Gesellschaftsvertrag vom 24.04.2007) und der F GmbH i.L. (F) (gegründet durch Gesellschaftsvertrag vom 01.03.2004) zugerechnet. Das Einzelunternehmen (C) wurde als Sonderbetriebsvermögen der D	7

angesehen und im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung dieser Personengesellschaft berücksichtigt. Die erfassten gewerblichen Einkünfte setzen sich wie folgt zusammen:

	D	F	E
2003	590.013,00 €		
2004	970.718,00 €	2.393.651,00 €	
2005	1.106.295,00 €	516.097,00 €	
2006	779.208,00 €		
2007	799.000,00 €		1.612,00 €
2008	499.000,00 €		229.900,00 €
2009	149.000,00 €		-25.000,00 €
2010	99.000,00 €		0,00 €

8

Zur Berechnung der nachträglichen Vorauszahlung für 2011 und der Vorauszahlungen ab 2012 setzte der Beklagte gewerbliche Beteiligungseinkünfte von 99.000 € und Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit i.H.v. 36.618 € an.

9

Der Einkünftezurechnung lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung ... (Steuerfahndung) beschlagnahmte bei dem Insolvenzschuldner verschiedene Treuhandverträge (s. S. 188 ff. der GA). Ausweislich der Treuhandverträge halten Familienangehörige des Insolvenzschuldners treuhänderisch Gesellschaftsanteile für den Insolvenzschuldner an einer Vielzahl von Gesellschaften, unter anderem auch an den oben genannten Gesellschaften. Die Treuhandverträge sind notariell beurkundet. Über die treuhänderisch gehaltenen Gesellschaftsanteile hinaus wurden notariell beurkundete Angebote auf Übertragung der Anteile an den Insolvenzschuldner oder einem von dem Insolvenzschuldner zu benennenden Dritten abgegeben (Abtretungsangebote; s. S. 196 ff. der GA).

10

Die Treuhandverträge und Rückabtretungsangebote waren Herrn B nicht bekannt und wurden dem Kläger – zwischen den Beteiligten unstreitig - erst Mitte März 2010 bekannt. Der Kläger nahm die Abtretungsangebote hinsichtlich der Geschäftsanteile an der E durch notarielle Urkunde des Notars ... vom 12.08.2010 (URNr. ...) für den Insolvenzschuldner an. Das OLG ... stellte mit Urteil vom 10.07.2013 (Az. ..., Vorinstanz: LG ... Az. ...) fest, dass der Insolvenzschuldner aufgrund der notariell beurkundeten Annahmeerklärung vom 12.08.2010 die Gesellschaftsanteile an der E von den Treuhändern, nämlich der Ehefrau des Klägers und zweier seiner Kinder, erworben habe und die derart erworbenen Geschäftsanteile Teil der Insolvenzmasse sind. Mit Urteil vom 11.12.2014 (Az. ...) wies der BGH die gegen das Urteil des OLG ... gerichtete Revision zurück (s. S. 140 der GA zum Az. 11 K 423/15 F).

11

12

Die Betriebsgrundstücke der C hat Herr B mit Schreiben vom 03.09.2003, adressiert an den Insolvenzschnldner, freigegeben. Die Geschäftsausstattung, die technischen Anlagen und die Maschinen der C sind am 21.04.2004 von dem Insolvenzverwalter veräußert worden.

Der Kläger legte am 22.06.2012 bezüglich der Vorauszahlungsbescheide und mit Schreiben vom 27.06.2012 bezüglich der Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2010 Einsprüche ein. 13

Mit Einspruchsentscheidung vom 22.01.2013 wies der Beklagte die Einsprüche des Klägers als unbegründet zurück. Die Einkommensteuerschulden seien als Masseverbindlichkeiten gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend zu machen. Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit würden Tätigkeitsvergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 2. Halbsatz EStG und damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen. Aufgrund der bestehenden und auch tatsächlich umgesetzten Treuhandverhältnisse sei der Insolvenzschnldner als Gesellschafter der D und der E anzusehen. In die Gewinnfeststellungen 2003-2010 seien die Lohneinkünfte versehentlich nicht mit einbezogen worden. Daher seien bei den Einkommensteuerfestsetzungen der Ansatz der Lohneinkünfte neben dem Ansatz des jeweiligen Gewinnanteils erfolgt. An der Höhe des zu versteuernden Einkommens ändere sich hierdurch jedoch nichts. 14

Bezüglich der Steuerschulden, die anteilig auf die gewerblichen Beteiligungseinkünfte entfielen, sei auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) hinzuweisen, nach der die Einkommensteuerschuld nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Masseverbindlichkeit darstelle, wenn der Gegenstand, aus denen die Einkünfte entstehen würden – hier die Beteiligung an den Personengesellschaften – zur Insolvenzmasse gehören würde (vgl. BFH-Urteil vom 18.05.2010 X R 60/08, BStBl. II 2011, 429; BFH-Urteil vom 29.08.2007 IX R 4/07, BStBl. II 2010, 145). 15

Der Kläger erhob mit Schreiben vom 22.02.2013, eingegangen bei Gericht am 25.02.2013, Klage. 16

Zur Begründung führt der Kläger aus, die auf die steuerlichen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in den Jahren 2003-2010 entfallende Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Zinsen würden nach Anrechnung des erfolgten Lohnsteuerabzugs insgesamt 44.868,83 € betragen. Bei diesen Steuerverbindlichkeiten handele es sich nicht um Massesteuerverbindlichkeiten, die aus der Masse zu begleichen seien. Der BFH habe mit Urteil vom 24.02.2011 (VI R 21/10) entschieden, dass die Einkommensteuer auf Lohneinkünfte keine Masseverbindlichkeit darstelle. 17

Soweit die Einkommensteuer auf die Beteiligungseinkünfte an den Personengesellschaften entfalle (3.807.622,31 €), stelle sie ebenfalls keine Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO dar. Fehle dem Insolvenzverwalter die Kenntnis über die zur Insolvenzmasse gehörenden Vermögenswerte, komme die Begründung von Masseverbindlichkeiten in „anderer Weise“ (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO) von vornherein nicht in Betracht. Durch die Betätigung des Insolvenzschnldners nach Verfahrenseröffnung könne keine Masseverbindlichkeit „in anderer Weise“ begründet werden, wenn die Tätigkeit ohne Wissen und Billigung durch den Insolvenzverwalter aufgenommen worden sei und die Erträge tatsächlich nicht zur Masse gelangt seien (BFH-Urteil vom 18.05.2010, X R 11/09). Erträge aus den Beteiligungen seien nachweislich nicht zur Masse gelangt. Nach Aufdeckung der Treuhandverträge seien zwar aus steuerlicher Sicht die Beteiligungseinkünfte zutreffend dem Insolvenzschnldner gemäß § 39 AO zugerechnet worden. An Eides Statt habe der Insolvenzschnldner jedoch bestätigt, selber aus den Treuhandverträgen keine Zahlungen, Zuwendungen oder Ansprüche erhalten bzw. geltend gemacht zu haben. 18

Zum Nachweis legte der Kläger das Schreiben des Insolvenzschuldners vom 11.01.2011 (S. 103 ff. der GA), das Protokoll des Anhörungstermins vom 18.01.2011 des Insolvenzschuldners vor dem Amtsgericht ... (Az. ...; S. 109 ff. der GA), in dem der Insolvenzschuldner die Richtigkeit seiner Erklärung im Schreiben vom 11.01.2011 an Eides Statt versichert und die Versicherung an Eides Statt vom 22.07.2011 vor. 19

In § 35 InsO werde die Insolvenzmasse als das gesamte Vermögen definiert, dass dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens gehöre und dass er während des laufenden Verfahrens erlange. Der X. Senat führe in seiner Entscheidung (X R 11/09) ausdrücklich aus, dass § 35 InsO nur den Begriff der Insolvenzmasse definiere. Ob eine Masseverbindlichkeit vorliege, sei auf Basis des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu beurteilen. Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO könnten Masseverbindlichkeiten nur durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden. Eine Handlung des Insolvenzverwalters liege mangels Kenntnis von den Beteiligungen in den Jahren 2003-2009 nachweislich nicht vor. Die Begründung in anderer Weise setze voraus, dass Masseverbindlichkeiten auf eine – wie auch immer geartete – Verwaltungsmaßnahme des Insolvenzverwalters in Bezug auf die Insolvenzmasse zurückzuführen seien. Mangels Kenntnis des Lebenssachverhaltes sei der Kläger bzw. sein Vorgänger in den Jahren 2003 bis 2009 keineswegs verwaltend tätig geworden. Der Insolvenzschuldner habe dem Kläger durch seine Verheimlichung vielmehr die Möglichkeit genommen, die Beteiligungen tatsächlich zu verwalten. Die Qualifizierung der Einkommensteuer auf die Beteiligungseinkünfte der D, der E und der F als Masseverbindlichkeit führe dazu, dass dem Kläger die Steuerbelastung quasi aufgedrängt werde. Dies stehe nicht mit dem alleinigen Verwaltungs- und Verfügungsrecht des Klägers als Insolvenzverwalter nach § 80 InsO in Einklang. Vielmehr würde hieraus folgen, dass durch die Verheimlichung von Vermögenswerten der Masse die Entstehung von Massesteuerverbindlichkeiten durch den Insolvenzschuldner gelenkt werden könnte. D.h., in Fällen von verheimlichten steuerpflichtigen Einkünften könnte ein Insolvenzschuldner bei späterer Aufdeckung davon ausgehen, dass seine Vermögenssphäre von einer Steuerschuld diesbezüglich nie belastet würde. Die Schmälerung der Masse treffe die Gläubiger. 20

Erst durch die Kenntnis von der D-Beteiligung in 2010 und mit der notariell beurkundeten Annahme des Angebots zur Erlangung des Geschäftsanteils an der E im August 2010 könne eine Zustimmung des Insolvenzverwalters zur Zuordnung des Neuerwerbs zur Masse liegen. Aufgrund der strittigen zivilrechtlichen Position seien allerdings bis heute keine steuerlichen Einkünfte von der Masse vereinnahmt worden. Sofern dem BFH-Urteil vom 18.12.2014 (X B 89/14) gefolgt werde, nachdem ein Zufluss zur Masse aus den Beteiligungen nicht Voraussetzung für die Würdigung der Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit sei, könne allenfalls die Einkommensteuer ab 2010 als Masseverbindlichkeit angesehen werden. Dieses Ergebnis erscheine vor dem Hintergrund der fehlenden Kooperation der übrigen Feststellungsbeteiligten sowie des Insolvenzschuldners aus insolvenzrechtlicher Sicht nicht gerechtfertigt. Es sei zu berücksichtigen, dass es dem Kläger mangels Vorlage von Informationen und Unterlagen nicht möglich sei, eine Feststellungserklärung für die E abzugeben und sich somit gegen die Schätzungen ab 2010 zu wenden. Lediglich hinsichtlich der Beteiligung D wäre es dem Kläger möglich, auf Basis der vom dortigen Insolvenzverwalter zur Verfügung gestellten vorläufigen Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung für das Wirtschaftsjahr 2010 eine Feststellungserklärung zu erstellen. 21

Das Urteil des BFH vom 18.05.2010 X R 60/08 sei auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar, da dem Insolvenzverwalter im Fall X R 60/08 bekannt gewesen sei, dass die Beteiligung existiert habe, weshalb sie der Masse zugeordnet worden sei. Die vom Beklagten 22

angeführte Rechtsprechung des IX. Senates vom 29.01.2007 (Az. IX R 4/07) sei durch das Urteil vom 13.04.2011 II R 49/09 dahingehend geändert worden, dass es sich bei der Kfz-Steuer nur dann um eine Masseverbindlichkeit handele, wenn das betroffene Fahrzeug Teil der Insolvenzmasse sei. Danach habe der BFH seine abweichende frühere Rechtsprechung, wonach die Rechtsposition als Halter stets zur Insolvenzmasse gehöre, aufgegeben. Die geänderte Rechtsprechung weise darauf hin, dass die steuerbegründenden Wirtschaftsgüter respektive Einkünfte als Massezugehörigkeit gewürdigt sein müssten, um überhaupt zu Masseverbindlichkeiten führen zu können. Allein für die bislang angenommene unwiderlegbare Vermutung, ein Vermögensgegenstand werde im Rahmen der Masse verwendet, sei kein Raum mehr.

Der Beklagte änderte die Feststellungsbescheide 2003 bis 2009 der insolventen D. In den geänderten Feststellungsbescheiden erhöhte der Beklagte die dem Kläger zuzurechnenden Gewinnanteile um geschätzte Tätigkeitsvergütungen, die dem Grunde nach bisher in den Einkommensteuerbescheiden als Einkünfte aus § 19 EStG erfasst worden waren. Die Höhe der Sondereinkünfte, die sich aus den Tätigkeitsvergütungen und den Vergütungen für die Überlassung der Betriebsgrundlagen der C zusammensetzen, belaufen sich auf folgende Höhe:

23

	Gesamte Sondereinkünfte	Davon Tätigkeitsvergütung
2003	79.139,97 €	52.815,00 €
2004	217.590,10 €	52.814,00 €
2005	30.557,25 €	63.822,00 €
2006	573.009,00€	63.822,00 €
2007	54.524,00 €	64.524,00 €
2008	54.524,00 €	64.524,00 €
2009	52.824,00 €	62.824,00 €

24

Die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2009 änderte der Beklagte gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO mit Bescheiden vom 02.02.2015. In den Bescheiden setzte er die festgestellten Gewinnanteile (incl. der Tätigkeitsvergütung) als gewerbliche Einkünfte des Herrn A und die Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit jeweils i.H.v. 0 € an.

25

Eine Änderung der einheitlichen und gesonderten Feststellungen der E, von der der Insolvenzschuldner ab 2010 ein Geschäftsführergehalt bezog, unterblieb.

26

Der Kläger beantragt,

27

die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2009 vom 02.02.2015 sowie den Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 31.05.2012 und die Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheide für 2011 und 2012 ff. vom 21.05.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.01.2013 aufzuheben,

28

die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, 29
hilfsweise, die Revision zuzulassen. 30
Der Beklagte beantragt, 31
die Klage abzuweisen, 32
hilfsweise, die Revision zuzulassen, 33
hilfsweise, den Insolvenzschuldner, Herrn A sen., zum Verfahren hinzuzuziehen nach § 174 34
Abs. 4 und 5 AO.

Der Beklagte trägt ergänzend vor, der Insolvenzschuldner führe – teils offen, teils verdeckt – 35
die A-Unternehmensgruppe, die im Bereich des Maschinenbaus insbesondere für den
Bergbau tätig sei. Nicht nur über das Vermögen des Insolvenzschuldners sei das
Insolvenzverfahren eröffnet worden, eine Vielzahl der der Unternehmensgruppe
zuzurechnenden, oftmals nur kurzzeitig existierenden Beteiligungsgesellschaften, seien
ebenfalls insolvent. Die Steuerschulden der Gruppe würden sich im zweistelligen
Millionenbereich bewegen.

Der Kläger weise auf das BFH-Urteil vom 18.05.2010 (AZ. X R 11/09) hin. In diesem 36
Verfahren habe der BFH entschieden, dass eine Masseverbindlichkeit nicht „in anderer
Weise“ nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet werde, wenn der Schuldner eine Tätigkeit
ohne Wissen und Billigung durch den Insolvenzverwalter ausübe und wenn die
entsprechenden Erträge tatsächlich nicht zur Masse gelangen würden. Zu beachten sei
allerdings, dass der 10. Senat des BFH am 18.05.2010 nicht nur das vorstehend genannte
Verfahren X R 11/09 entschieden habe, sondern auch das für den hiesigen Fall einschlägige
und richtungsweisende Verfahren X R 60/08. In dem zuletzt genannten Urteil befasse sich
der BFH mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen eine aus der Beteiligung an einer
Mitunternehmerschaft herrührende Einkommensteuerschuld des Insolvenzschuldners für ein
nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens liegendes Veranlagungsjahr als
Masseverbindlichkeit zu behandeln sei. Der BFH stelle klar, dass Einkommensteuerschulden
auch dann den Charakter von Masseverbindlichkeiten annehmen würden, wenn sie nicht
durch Handlungen des Insolvenzverwalters, also z.B. durch den Verkauf eines
massezugehörigen Vermögensgegenstands begründet würden, sondern „in anderer Weise“.
Es reiche aus, dass der Gegenstand, aus dem die Einkünfte entstehen würden, – hier die
Beteiligung an den Personengesellschaften – zur Insolvenzmasse gehören würden. Allein
maßgeblich sei, dass der Gewinn steuerrechtlich nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens
entstanden sei. In vergleichbarer Weise habe der BFH bereits mit Urteil vom 29.08.2007 (AZ.
IX R 4/07, BStBl. II 2010, 145) entschieden, dass es für die Qualifizierung von
Kraftfahrzeugsteuer als Masseverbindlichkeit ausreichend sei, dass die Rechtsposition als
Halter des Kraftfahrzeuges zur Masse gehöre, selbst wenn sich das entsprechende
Kraftfahrzeug nicht im Besitz des Schuldners oder der Masse befinde. In seinem Urteil vom
18.05.2010 X R 60/08 stelle der BFH zudem noch fest, dass es für die Qualifikation der
Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit nicht darauf ankomme, ob der Insolvenzmasse
die Erträge, die die Entstehung der Einkommensteuer verursacht hätten, in Form einer
Liquiditätsmehrung zu Gute gekommen seien. Masseverbindlichkeiten seien die
Einkommensteuerschulden, die sich aus echten Gewinnen der Personengesellschaft
ergäben; in diesem Fall komme der gegen die Gesellschaft gerichtete Gewinnanspruch
unmittelbar der Insolvenzmasse zugute.

Die gewerblichen Einkünfte des Insolvenzschuldners setzen sich aus dem Gewinnanteil (Gesamthandsbereich) und der Tätigkeitsvergütung zusammen. Eine Trennung dieser einheitlichen gewerblichen Einkünfte sei nicht zulässig. Die Anrechnung von Lohnsteuerabzugsbeträgen gehöre zum Steuererhebungsverfahren und nicht zum Steuerfestsetzungsverfahren. Streitigkeiten über die Anrechnung der einbehaltenen Lohnsteuer könnten daher nicht im vorliegenden Verfahren entschieden werden.

Hinsichtlich der Vorauszahlungen 2011 ff. sei darauf hinzuweisen, dass es sich bei den Vorauszahlungsbescheiden um bloße Schätzungen im Sinne von § 162 AO handele, die keinen spezifischen Bezug zu einer besonderen Beteiligung des Insolvenzschuldners hätten. Welche Einkünfte der Insolvenzschuldner tatsächlich in diesen Jahren gehabt habe, sei genauso unbekannt, wie die jeweilige Quelle (Beteiligung) dieser Einkünfte. Der Insolvenzschuldner habe seit vielen Jahren keine Einkommensteuererklärung mehr abgegeben. Ausweislich des beigefügten Zeitungsartikels in der ...-Zeitung vom ... sei der Insolvenzschuldner seit 2007 sehr erfolgreich auf dem Markt tätig. Es könne davon ausgegangen werden, dass er mit der Firmengruppe erhebliche Gewinne erzielt habe und die bisher festgesetzten Einkommensteuervorauszahlungen bei weitem zu niedrig festgesetzt worden seien.

38

Der Beklagte beantragt, den Insolvenzschuldner A sen. nach § 174 Abs. 5 S. 2 AO zum Rechtsstreit beizuladen, da sich gegenüber dem Insolvenzschuldner in Abhängigkeit zum Ausgang des Klageverfahrens Folgeänderungen i.S.d. § 174 Abs. 4 AO ergeben könnten. Der Insolvenzschuldner könne zum Klageverfahren beigeladen werden, dies ergebe sich aus dem BFH-Urteil vom 16.07.2015 (III R 32/13).

39

Auf Nachfrage der Berichterstatterin, ob der Kläger Herausgabeansprüche auf die Gewinnanteile gegen die Treuhänder geltend gemacht habe, wies der Kläger auf ein Urteil des LG ... vom 02.04.2014 (Az. ...) hin, in dem die Treuhänder u.a. bezüglich der o.g. A-Gesellschaften verurteilt wurden, dem Kläger Auskunft darüber zu erteilen und Rechnung zu legen, was sie aufgrund der Inhaberschaft an den Geschäftsanteilen erlangt haben, ob und inwieweit eine Herausgabe des Erlangten möglich ist und falls dies nicht möglich ist, Auskunft über den Wert des Erlangten zu erteilen. Die Treuhänder haben Berufung vor dem OLG... (Az. ...) eingelegt, über die mit Urteil vom 07.05.2015 entschieden wurde (s. S. 276 ff. der GA). Die dagegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde sei zurückgenommen worden. Der Kläger hat daraufhin begrenzt auf die E Auskunft von den Treuhändern verlangt und die Erklärung erhalten, dass sie nichts erlangt hätten (s. S. 294 ff. der GA). Er habe sodann die Zwangsvollstreckung aus dem Urteil des LG ... nach § 888 der Zivilprozessordnung (ZPO) beantragt. Auf Nachfrage der Berichterstatterin teilte der Kläger außerdem mit, seine Aktivitäten im Hinblick auf die treuhänderisch gehaltene Beteiligung an der D habe sich im Jahr 2010 auf die Schaffung von Transparenz bezüglich Vermögensstruktur und Ertragslage beschränkt. Der Rechtsbeistand des Insolvenzschuldners habe im Jahr 2010 auf die erheblich angespannte Liquiditätslage der D (Steuerschulden in Millionenhöhe) und die ggf. unvermeidliche Beantragung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen der D verwiesen. Das Insolvenzverfahren sei in 2011 eröffnet worden. Im Sinne einer Massesicherung habe er sodann bezüglich der Herausgabe der Beteiligung keine Maßnahmen vorgenommen.

40

Der weitere Sachverhalt ist den Gerichtsakten und den vom Gericht beigezogenen Steuerakten sowie dem Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 21.07.2016 zu entnehmen.

41

Entscheidungsgründe:

42

43

A. I. Eine Beiladung des Insolvenzschuldners nach § 174 Abs. 5 S. 2, Abs. 4 AO scheidet aus. Die Voraussetzungen des § 174 Abs. 5 AO liegen nicht vor. Der Insolvenzschuldner ist kein Dritter i.S.d. § 174 Abs. 5 AO.

Die Beiladung eines Dritten ist nach § 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO -unabhängig 44 von den Voraussetzungen des § 60 Finanzgerichtsordnung (FGO) - zulässig, wenn ein Steuerbescheid aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen möglicherweise wegen irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts zugunsten des Steuerpflichtigen aufzuheben oder zu ändern ist und hieraus rechtliche Folgerungen bei dem Dritten zu ziehen sind und das Finanzamt die Beiladung des Dritten beantragt oder veranlasst hat.

Der Insolvenzschuldner kann nicht als Dritter i.S.d. § 174 Abs. 5 AO angesehen werden. 45 Dritter ist im Hinblick auf den zu ändernden fehlerhaften Bescheid jeder, der darin nicht als Steuerschuldner (§ 43 AO) angegeben ist (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO Kommentar, § 174 Rn. 54; BFH-Urteil vom 12.02.2015 V R 28/14, BFH/NV 2015, 1016). Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Der Insolvenzschuldner ist Steuerschuldner der angefochtenen Einkommensteuerbescheide und der Vorauszahlungsbescheide. Zwar sind als Masseverbindlichkeiten zu behandelnde Steuerforderungen durch einen an den Insolvenzverwalter gerichteten Steuerbescheid geltend zu machen. Dies betrifft aber lediglich die Geltendmachung der Steuerforderung; Steuerschuldner ist auch in diesen Fällen der Insolvenzschuldner als Rechtsträger der Insolvenzmasse (vgl. BFH-Urteil vom 06.07.2011 II R 34/10, BFH/NV 2012, 10; BFH-Beschluss vom 23.08.1993 V B 135/91, BFH/NV 1994, 186). Herr A sen. ist in den angefochtenen Steuerbescheiden zudem ausdrücklich als Steuerschuldner benannt. Die Steuerbescheide sind an den Kläger als Insolvenzverwalter für Herrn A gerichtet (im Ergebnis abweichend: FG Köln vom 26.03.2010 7 K 3529/07).

Der Beklagte verweist zu Recht darauf, dass im Verfahren III R 32/13 (BFH-Urteil vom 16.07.2015, BFHE 251, 102, BStBl. II 2016, 251) eine Beiladung des Insolvenzschuldners zum Klageverfahren des Insolvenzverwalters erfolgt ist. Diese Beiladung ist allerdings vom FG beschlossen worden und galt damit auch im Revisionsverfahren. Der BFH hat die Beiladung entgegen der Auffassung des Beklagten nicht ausdrücklich bestätigt. 46

II. Eine Beiladung des Insolvenzschuldners nach § 60 Abs. 1 und 3 FGO kommt ebenfalls 47 nicht in Betracht. Die einfache und die notwendige Beiladung setzen voraus, dass durch die Entscheidung im Klageverfahren die rechtlichen Interessen des Insolvenzschuldners nach den Steuergesetzen berührt werden (Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Rn. 14; BFH-Urteil vom 08.09.2011 V R 38/10, BFHE 235, 488, BStBl. II 2012, 270). Im vorliegenden Verfahren ist alleine streitig, ob die festgesetzten Einkommensteuerbeträge Masseverbindlichkeiten sind oder das insolvenzfreie Vermögen des Insolvenzschuldners betreffen. Die Entscheidung, ob eine Masseverbindlichkeit vorliegt oder nicht, richtet sich ausschließlich nach der Insolvenzordnung und nicht nach den Steuergesetzen (vgl. BFH vom 12.05.2009 VIII B 27/09, BFH/NV 2009, 1449; BFH-Urteil vom 08.09.2011 V R 38/10, BFHE 235, 488, BStBl. II 2012, 270).

B. Die Klage ist überwiegend begründet. 48

I. Die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2010 und die 49 Einkommensteuervorauszahlungsbescheide 2011 und 2012 ff. sind im tenorierten Umfang rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). In dem Zeitraum ab 27.03.2003 bis einschließlich 2009 stellen lediglich die Einkommensteuern, die anteilig auf die Tätigkeitsvergütungen des Insolvenzschuldners und die Vergütungen für die

Überlassung der zur Insolvenzmasse gehörigen Wirtschaftsgüter entfallen, Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung in der Fassung vor dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Vereinfachung des Insolvenzverfahrens vom 13. April 2007 (BGBl. I 2007, 509) (im weiteren als „InsO“ bezeichnet) dar, die gegenüber dem Kläger (Insolvenzverwalter) als Bekanntgabeadressat festgesetzt werden konnten. Die angefochtenen Einkommensteuerfestsetzungen 2003 bis 2009 sind entsprechend herabzusetzen. Die Einkommensteuerfestsetzung 2010, die Einkommensteuervorauszahlungsbescheide 2011 und 2012 ff. sind gegenüber dem Kläger aufzuheben, da die vom Insolvenzschuldner im Jahr 2010 erzielten und für Vorauszahlungszwecke geschätzten Einkünfte zum insolvenzfreien Vermögen zu rechnen sind. Die Einkommensteuern können insoweit nicht gegenüber dem Kläger als Bekanntgabeadressat festgesetzt werden. Im Übrigen ist die Klage unbegründet.

1. Auf den vorliegenden Streitfall ist die Insolvenzordnung vor dem Inkrafttreten des Gesetzes 50 zur Vereinfachung des Insolvenzverfahrens vom 13. April 2007 (BGBl. I 2007, 509) anzuwenden, da das Insolvenzverfahren vor dem 1. Juli 2007 eröffnet worden ist (Art. 103c Abs. 1 S. 1 EGInsO).

2. Im Fall der Insolvenz ist die Einkommensteuer verschiedenen insolvenzrechtlichen 51 Forderungskategorien zuzuordnen. Zu unterscheiden ist zwischen Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten als Forderungen gegen die Insolvenzmasse sowie Forderungen gegen das insolvenzfreie Vermögen. Insolvenzforderungen im Sinne von § 38 InsO sind Vermögensansprüche gegen den Schuldner, die im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits begründet sind. Hingegen werden Masseverbindlichkeiten und Forderungen gegen das insolvenzfreie Vermögen nach der Insolvenzeröffnung begründet.

Sind in einem Veranlagungszeitraum mehrere insolvenzrechtliche Forderungskategorien 52 betroffen, so ist die einheitlich ermittelte Einkommensteuerschuld aufzuteilen. Der Insolvenzverwalter ist allein Adressat der Steuerbescheide über Ansprüche, die Masseverbindlichkeiten darstellen. Diese Ansprüche sind vom Insolvenzverwalter vorweg aus der Insolvenzmasse zu befriedigen. Alle sonstigen Steueransprüche sind insolvenzfrei und müssen gegen den Insolvenzschuldner festgesetzt werden. Dies bedeutet, dass der Insolvenzverwalter nicht Adressat der Verwaltungsakte ist, die das insolvenzfreie Vermögen des Insolvenzschuldners betreffen. Diese sind ausschließlich dem Insolvenzschuldner bekannt zu geben (Roth, Insolvenzsteuerrecht, Rn. 3.196). Steuerforderungen, die bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet sind, sind beim Insolvenzverwalter zur Tabelle anzumelden (§ 174 Abs. 1 Satz 1 InsO).

Die streitigen Einkommensteuerschulden sind - zwischen den Beteiligten unstrittig - nach der 53 Insolvenzeröffnung begründet worden. Die vor der Insolvenzeröffnung im Jahr 2003 begründeten Steuern hat der Beklagte nicht gegenüber dem Kläger festgesetzt. Die Berechnung dieser Steuern erfolgte ausdrücklich nur informatorisch. Im vorliegenden Fall ist deshalb ausschließlich eine Zuordnung der streitigen Einkommensteuerschulden zu den Masseverbindlichkeiten auf der einen Seite und den Forderungen gegen das insolvenzfreie Vermögen auf der anderen Seite vorzunehmen.

3. Die **Einkommensteuerfestsetzungen 2003 bis 2009** sind insoweit gegenüber dem Kläger 54 als Bekanntgabeadressat festzusetzen, als sie auf die Tätigkeitsvergütungen des Insolvenzschuldners und die Vergütungen für die Überlassung der zur Insolvenzmasse gehörigen Wirtschaftsgüter entfallen. Insoweit liegt eine Masseverbindlichkeit vor. Im Übrigen stellen die Steuerschulden Forderungen gegen das insolvenzfreie Vermögen dar, die gegenüber dem Insolvenzschuldner geltend zu machen sind.

Masseverbindlichkeiten sind gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO solche Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse (§ 35 InsO) begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören. 55

a) Die Steuerschulden, die auf den Gesamthandsgewinnen der Gesellschaften beruhen (ohne Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 2. Halbsatz EStG), sind keine Masseverbindlichkeiten. Die „treuhänderisch gehaltenen Beteiligungen“ an der D, der E und der F gehören zwar zur Insolvenzmasse, die Insolvenzverwalter haben aber in den Jahren 2003 bis 2009 keine Verwaltungsmaßnahme in Bezug auf die Beteiligungen vorgenommen. 56

aa) Nach § 35 InsO (= § 35 Abs. 1 InsO n.F.) ist Insolvenzmasse das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt. Diese Voraussetzungen sind für die Beteiligungen erfüllt. Die treuhänderisch gehaltene Beteiligung an der D hat der Insolvenzschuldner vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Jahr 2001 erworben. Das Treuhandverhältnis bezüglich der D-Beteiligung ist zwar durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens gem. §§ 115, 116 InsO erloschen (vgl. Jacoby in Jaeger, Kommentar zum Insolvenzrecht, 1. Auflage, 2014 § 115, Rn. 102 m.w.N.). Das Recht auf Annahme des von den Treuhändern notariell beurkundeten Abtretungsangebotes und der Anspruch auf Herausgabe des Erlangten standen dem Insolvenzverwalter aber zu und gehörten als geldwerte und pfändbare Rechte/Ansprüche zur Insolvenzmasse. Die treuhänderischen Beteiligungen an der F und der E hat der Insolvenzschuldner während des Insolvenzverfahrens in den Jahren 2004 und 2007 erlangt. Der Senat lässt insoweit offen, ob es das Zivilrecht gestattet, dass sich eine insolvente Person während des Insolvenzverfahrens - auch ohne Zustimmung und Freigabe durch den Insolvenzverwalter - an einer GmbH & Co. KG treuhänderisch beteiligt (siehe dazu BFH-Urteil vom 16.07.2015 III R 32/13, BFHE 251, 102, BStBl. II 2016, 251). Der Insolvenzschuldner hat sich im vorliegenden Fall tatsächlich treuhänderisch an der F und der E beteiligt. Die sich aus dem verwirklichten Lebenssachverhalt ergebenden Rechte und Ansprüche gehören als Neuerwerb zur Insolvenzmasse und unterliegen der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters. Der Kläger hat seine Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse auch tatsächlich ausgeübt. Er hat im Jahr 2010 die von den Treuhändern notariell beurkundeten Abtretungsangebote für die E angenommen und die Treuhänder im Jahr 2013 auf Auskunft, was sie aufgrund der Beteiligungen an der D, der F und der E erhalten haben, verklagt (Stufenklage). 57

bb) In den Jahren 2003 bis 2009 haben der verstorbene Insolvenzverwalter und der Kläger jedoch mangels Kenntnis von den treuhänderischen Beteiligungen keine Verwaltungsmaßnahmen i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO in Bezug auf die treuhänderisch gehaltenen Beteiligungen vorgenommen. 58

Entgegen der Ansicht des Beklagten führt alleine die Zugehörigkeit der mit den treuhänderischen Beteiligungen zusammenhängenden Rechte und Ansprüche zur Insolvenzmasse und das aus § 80 Abs. 1 InsO folgende Verwaltungs- und Verfügungsrecht des Insolvenzverwalters nicht zur Qualifizierung der mit den Beteiligungen zusammenhängenden Steuerschulden zu Masseverbindlichkeiten. Diese Auffassung widerspricht dem eindeutigen Wortlaut des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO und dem Zweck der Norm. 59

Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO muss die Verbindlichkeit auf eine - wie auch immer geartete - Verwaltungsmaßnahme des Insolvenzverwalters in Bezug auf die Insolvenzmasse zurückzuführen sein (vgl. BFH-Urteile vom 16.07.2015 III R 32/13, BFHE 251, 102, BStBl. II 2016, 251 und vom 21.07.2009 VII R 49/08, BFHE 226, 97, BStBl. II 2010, 60

13; Münchener Kommentar, Insolvenzordnung, 3. Auflage, § 55 Rn. 71). Auf den vorliegenden Fall übertragen bedeutet dies, dass die Einkommensteuerschuld (zumindest auch) durch eine aktive Verwaltungsmaßnahme des Insolvenzverwalters begründet sein muss. Die erforderliche insolvenzrechtliche Begründung ist nicht mit der steuerlichen Entstehung (z.B. § 36 Abs. 1 EStG) oder der Fälligkeit der Steuerforderung gleichzusetzen (zu der Definition „begründet“ in § 38 InsO: BFH-Beschluss vom 01.04.2008, X B 201/07, BFH/NV 2008, 925). Entscheidend ist, wann der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt wurde (vgl. BFH-Beschluss vom 18.12.2014 X B 89/14, BFH/NV 2015, 470). Der Rechtsgrund für einen Steueranspruch ist gelegt, wenn der gesetzliche Besteuerungstatbestand verwirklicht wird (vgl. BFH-Beschluss vom 18.12.2014 X B 89/14, BFH/NV 2015, 470). Im vorliegenden Fall wird der Besteuerungstatbestand des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG durch das Halten der treuhänderischen Beteiligungen an den Personengesellschaften und die gewerbliche Betätigung der Personengesellschaft in den einzelnen Jahren erfüllt. In diesen Zeiträumen haben die Insolvenzverwalter mangels Kenntnis der Beteiligungen jedoch keinerlei aktive Verwaltungsmaßnahme in Bezug auf die Beteiligungen ausgeübt.

Eine die Einkommensteuerschuld begründende Verwaltungsmaßnahme kann auch nicht in der Annahme des Abtretungsangebotes bezüglich der E-Beteiligung und in dem Versuch des Klägers gesehen werden, durch die Erhebung der Stufenklage das aufgrund der Inhaberschaft an den Geschäftsanteilen Erlangte von den Treuhändern zu erhalten. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind Masseverbindlichkeiten nur Verbindlichkeiten, die durch eine – wie auch immer geartete – Verwaltungsmaßnahme begründet worden sind. Der Insolvenzverwalter muss somit durch seine Handlung oder in anderer Weise die Grundlagen der Verbindlichkeit geschaffen haben (vgl. Lohmann in Krefft, InsO, 3. Auflage, § 55 Rn. 2). Die Annahme des Abtretungsangebotes im Jahr 2010 und das Auskunftsverlangen in den Jahren 2013 ff. haben keinen Einfluss auf die Begründung der bereits entstandenen Einkommensteuer. Die Steuerschuld ist ausschließlich durch das Halten der Beteiligung i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und die gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaften in den einzelnen Jahren begründet worden. Durch ein nachträgliches Herausgabeverlangen von Erträgen, deren Erzielung dem Insolvenzverwalter nicht bekannt war, kann der Bezug zur Begründung der Verbindlichkeit (Steuerschuld) nicht mehr hergestellt werden.

61

Die Annahme von Masseverbindlichkeiten würde im vorliegenden Fall nicht nur – wie oben dargestellt - dem Wortlaut des § 55 InsO, sondern auch dem gesetzgeberischen Willen widersprechen. § 55 InsO bezweckt die Masseverbindlichkeiten auf einen engen Kreis zu begrenzen (vgl. BGH-Urteile vom 05.07.2001 IX ZR 327/99, BGHZ 148, 252 und vom 02.02.2006 IX ZR 46/05, ZIP 2006, 583; BFH-Urteil vom 24.02.2011 VI R 21/10, BStBl. II 2011, 520 am Ende; Sinz in Uhlenbruck, InsO 14. Auflage, § 55 Rn. 3; Hefermehl in Münchener Kommentar, Insolvenzordnung, 3. Auflage, § 55 Rn. 20). Die Begrenzung der Masseverbindlichkeiten ist auf die Begünstigung, die durch die Qualifizierung einer Schuld als Masseverbindlichkeit entsteht, zurückzuführen. Durch die Qualifizierung einer Verbindlichkeit als Masseverbindlichkeit wird der Massegläubiger gegenüber den übrigen Gläubigern besser gestellt. Masseverbindlichkeiten werden nach § 53 InsO vorweg, d.h. vor den quotal zu befriedigenden Insolvenzgläubigern in voller Höhe aus der Masse beglichen. Ohne die Begünstigung würde niemand mit dem Insolvenzverwalter Rechtsgeschäfte abschließen oder Leistungen zur Insolvenzmasse erbringen (vgl. Hefermehl in Münchener Kommentar, InsO, § 55 Rn. 1). Sie dient damit ausschließlich der ordnungsgemäßen Verfahrensabwicklung und der Verteilung der Masse (vgl. Hefermehl in Münchener Kommentar, InsO, § 55 Rn. 1) und darf über diesen Kreis der Verbindlichkeiten nicht ausgedehnt werden. Der Begünstigungsgrund greift im vorliegenden Fall nicht ein. Die Insolvenzverwalter haben zum

62

Einen keine Tätigkeiten bezüglich der Beteiligungseinkünfte nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 1. Hs. EStG entfaltet und zum Anderen kein Vertrauen der Finanzverwaltung auf Zahlung der Einkommensteuern aus der Masse begründet. Die Finanzverwaltung ist auf Grund der Täuschung des Insolvenzschuldners und der Treuhänder davon ausgegangen, dass Steuerschuldner der Einkommensteuer die Treuhänder sind. Einen Bezug zur Insolvenzmasse hat die Finanzverwaltung bei Begründung der Steuerschulden selbst nicht hergestellt. Es ist damit kein Grund ersichtlich, der eine Begünstigung der Finanzverwaltung gegenüber den übrigen Insolvenzgläubigern rechtfertigen würde.

b) Die Einkommensteuerschulden, die auf die Tätigkeitsvergütungen des Insolvenzschuldners und die Vergütungen für die Überlassung der zur Insolvenzmasse gehörigen Wirtschaftsgüter entfallen, hat der Beklagte dem Grunde nach zu Recht gegen den Kläger festgesetzt. Sie stellen Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO dar, die gegenüber dem Kläger als Bekanntgabeadressat festzusetzen sind. 63

aa) Die Einnahmen aus der Geschäftsführertätigkeit vom 27.03.2003 bis 31.12.2009 gehören zur Insolvenzmasse. Bei selbstständig Tätigen zählt die Arbeitskraft als ein Teil des mitunternehmerisch betriebenen Gewerbebetriebes zur Masse. Massezugehörig sind alle Betriebseinnahmen aus der gewerblichen Tätigkeit, wenn der Insolvenzverwalter die Tätigkeit gebilligt hat und deren Einnahmen zur Masse gezogen hat (vgl. zum Einzelunternehmen: BFH-Urteil vom 16.04.2015 III R 31/11, BFH/NV 2015, 1638). Dies war der Fall. Der verstorbene Insolvenzverwalter und der Kläger haben die Geschäftsführertätigkeit in den Streitjahren gebilligt und den pfändbaren Teil des Arbeitseinkommens zur Masse gezogen. Dieses Verhalten stellt ein massebezogenes Verwaltungshandeln i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO dar (vgl. BFH-Urteil vom 16.04.2015 III R 31/11, BFH/NV 2015, 1638). 64

Eine abweichende Beurteilung ergibt sich nicht daraus, dass die Insolvenzverwalter mangels Kenntnis der mitunternehmerischen Beteiligung subjektiv von der Billigung einer nichtselbstständigen Tätigkeit des Insolvenzschuldners ausgegangen sind und die Billigung einer nichtselbstständigen Tätigkeit nicht zu einer Masseverbindlichkeit führt. Im Falle der Billigung einer Arbeitnehmertätigkeit kann der pfändbare Teil des Arbeitseinkommens nämlich zur Masse gezogen werden, ohne dass die auf das Arbeitseinkommen entfallende Jahreseinkommensteuer als Masseverbindlichkeit zu qualifizieren ist (vgl. BFH-Beschluss vom 24.02.2011 VI R 21/10, BStBl. II 2011, 520). Dies ergibt sich daraus, dass die Arbeitskraft des Arbeitnehmers nicht zur Insolvenzmasse i.S.d. § 35 InsO gehört und die Jahreseinkommensteuer somit nicht als privilegierte Masseverbindlichkeit i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO anzusehen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 24.02.2011 VI R 21/10, BFHE 232, 318, BStBl. II 2011, 520, s. Juris Tz. 16 ff.). Insoweit hat die Billigung einer nichtselbstständigen Tätigkeit andere Auswirkungen als die Billigung einer selbstständigen Tätigkeit. 65

Der Irrtum der Insolvenzverwalter führt nicht dazu, dass die objektiv nach den Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO entstandenen Masseverbindlichkeiten nicht als solche vom Beklagten geltend gemacht werden können. Die Prüfung, ob eine Masseverbindlichkeit vorliegt, richtet sich nach Ansicht des Senates ausschließlich nach den objektiven Gegebenheiten. § 55 Abs. 1 InsO dient der ordnungsgemäßen Verfahrensabwicklung und der Verteilung der Masse (vgl. Hefermehl in Münchener Kommentar, InsO, § 55 Rn. 1). Insbesondere sind Gläubiger von Masseverbindlichkeiten bevorrechtigt aus der Insolvenzmasse zu befriedigen, während Gläubiger von Verbindlichkeiten gegen das insolvenzfremde Vermögen keinen Zugriff auf die Insolvenzmasse haben. Diese im Gesetz angelegte und auf die Gleichbehandlung von Massegläubigern ausgerichtete Unterscheidung kann nicht durch (Motiv-)Irrtümer des Insolvenzverwalters 66

beeinflusst werden (vgl. zum Irrtum über Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten: Hefermehl in Münchener Kommentar, § 55 Rn. 19; zur Konkursordnung: Brandenburgisches OLG-Urteil vom 06.12.2001 12 U 59/01 NZI 2002, 107).

Die Masseverbindlichkeit für das Jahr 2003 beläuft sich allerdings ausschließlich auf die Einkommensteuern, die ab dem 27.03.2003 (nach Insolvenzeröffnung) durch die Geschäftsführertätigkeit begründet wurden. Die Aufteilung der Tätigkeitsvergütung von insgesamt 52.815 € erfolgt zeitanteilig im Schätzungswege nach § 96 Abs. 1 S. 1, 2. Halbsatz FGO, § 162 Abs. 1 AO. Danach entfällt von der Jahresvergütung ein Anteil von 280/365 auf die Zeit ab dem 27.03.2003 bis zum 31.12.2003. Dies sind 40.515,62 € (= 52.815 € x 280/365). 67

bb) Ebenso begründen die Sondervergütungen der Jahre 2003 und 2004, soweit sie auf die Überlassung der zur Insolvenzmasse gehörigen Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens (C) an Firmen der A-Gruppe entfallen, Masseverbindlichkeiten. Zu diesen Wirtschaftsgütern zählen die Betriebsgrundstücke der C bis zu ihrer Freigabe am 03.09.2003 und die Geschäftsausstattung, technische Anlagen und Maschinen der C bis zu ihrer Verwertung am 21.04.2004. Weitere Wirtschaftsgüter der C sind trotz des Vortrages des Beklagten in der mündlichen Verhandlung, dass zum Unternehmensgegenstand der C auch die Überlassung von Patenten, Lizenzen, Know-How usw. im Rahmen der A-Gruppe gehöre, nicht zu berücksichtigen. In den Gewinnermittlungen sind nämlich keine Sondereinkünfte für die Überlassung von Patenten, Lizenzen, Know-How usw. enthalten. Die Einkommensteuerbescheide setzen somit keine Einkommensteuern fest, die anteilig auf diese Sondervergütungen entfallen. Eine Masseverbindlichkeit kann deshalb aus diesem Unternehmensgegenstand nicht entstanden sein. 68

In den Feststellungsbescheiden sind ausschließlich die Sondereinkünfte aus der Überlassung der Betriebsgrundstücke und der Geschäftsausstattung, technischen Anlagen und Maschinen erfasst. Dies ist den Gewinnermittlungen der C, die in den Jahren 2003 bis 2005 den einheitlichen und gesonderten Feststellungen zu Grunde gelegt wurden, zu entnehmen. Für das Jahr 2003 hat die frühere Steuerberaterin der C einen Gewinn i.H.v. 26.325 € ermittelt. Davon entfallen unstreitig 45.801 € auf den Zeitraum vor Insolvenz und -19.476 € auf den Zeitraum nach dem Insolvenzbeschluss. Da nur die Einkommensteuern, die nach Insolvenzeröffnung begründet wurden, Masseverbindlichkeiten sein können, ist bei der Berechnung der Masseverbindlichkeiten ausschließlich der Verlust von 19.476 € zu berücksichtigen. Bei der Ermittlung des Verlustes von 19.476 € wurden Umsatzerlöse von 96.041,31 € (netto) berücksichtigt. Diese setzen sich nach dem Schreiben des Klägers vom 12.07.2016 ausschließlich aus den Mieteinnahmen für die Betriebsgrundstücke von April bis August 2003 (71.747,27 €) und für die Geschäftsausstattung, technische Anlagen und Maschinen von April bis September 2003 (24.294,04 €) zusammen. In den Jahren 2004 und 2005 enthalten die Gewinnermittlungen keine Umsatzerlöse. Auch die in den Gewinnermittlungen erfassten Betriebsausgaben lassen keinerlei Anhaltspunkte auf eine Veranlassung durch Patente, Lizenzen und Know-How usw. erkennen. 69

Dem Senat ist eine Einbeziehung von Sondervergütungen aus der Überlassung von Patenten, Lizenzen, Know-How usw., die bisher in den Feststellungsbescheiden der D und damit in den angefochtenen Einkommensteuerfestsetzungen nicht enthalten sind, in die vorzunehmende Prüfung verwehrt. Das Gericht prüft auf der Einkommensteuerebene, ob die festgesetzten Einkommensteuern, die anteilig auf die einheitlich und gesondert festgestellten Sondereinkünfte entfallen, als Masseverbindlichkeiten zu qualifizieren sind (vgl. BFH-Urteil vom 16.07.2015 III R 32/13, BFHE 251, 102, BStBl. II 2016, 251). Prüfungsmaßstab sind die 70

in den Feststellungsbescheiden einheitlich und gesondert festgestellten Sondereinkünfte, wobei das Gericht gem. § 182 Abs. 1 S. 1 AO an die Art und Höhe der Sondereinkünfte gebunden ist.

Die weiteren Voraussetzungen des § 35, 55 Abs. 1 S. 1 InsO sind erfüllt. Die Betriebsgrundstücke, die Geschäftsausstattung, die technische Anlagen und Maschinen gehören zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung zum Vermögen des Insolvenzschuldners und damit zur Insolvenzmasse i.S.d. § 35 InsO. Der frühere Insolvenzverwalter, Herr Rechtsanwalt B, hat zudem Handlungen i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO in Bezug auf diese Wirtschaftsgüter in den Jahren 2003 und 2004 vorgenommen. Er hat ausweislich des Schreibens der G GmbH & Co. KG (Unterpächterin der Betriebsgrundstücke und Maschinen) vom 30.06.2003 (s. S. 401 der GA) die Pachteinnahmen zur Masse gezogen und die gesamte Geschäftsausstattung, technischen Anlagen und Maschinen der C im Jahr 2004 verwertet.

71

Allerdings sind die Betriebsgrundstücke mit der am 03.09.2003 erklärten Freigabe aus der Insolvenzmasse nach § 35 InsO ausgeschieden. Die im vorliegenden Fall anwendbare Insolvenzordnung (vor dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Vereinfachung des Insolvenzverfahrens vom 13. April 2007) regelt das Institut der Freigabe zwar nicht; die Möglichkeit der Freigabe wurde den Insolvenzverwaltern jedoch von der Rechtsprechung eingeräumt (vgl. BGH-Urt. v. 01.02.2007 IX ZR 178/05, DB 2007, 1189; BFH-Urt. v. 15.12.2009 VII R 18/09, BStBl. II 2010, 758). Wirtschaftsgüter konnten durch einseitig empfangsbedürftige und eindeutige Erklärungen gegenüber dem Insolvenzschuldner vom Insolvenzbeschluss freigegeben werden. Diesen Anforderungen entsprach – zwischen den Beteiligten unstrittig – das an den Insolvenzschuldner adressierte Schreiben des Insolvenzverwalters vom 03.09.2003. Die Freigabe der Grundstücke bewirkt im vorliegenden Fall, dass die Mieteinnahmen aus der Grundstücksüberlassung ab dem 03.09.2003 dem insolvenzfreien Vermögen zuzurechnen sind und die Einkommensteuern, die anteilig auf die ab Freigabe erzielten Einkünfte aus der Grundstücksüberlassung entfallen, keine Masseverbindlichkeiten darstellen.

72

Für das Jahr 2003 bedeutet dies, dass die Einkommensteuern, die auf die Einkünfte aus der Überlassung der Grundstücke bis zum 03.09.2003 sowie auf die ganzjährig erzielten Einkünfte aus der Überlassung der Geschäftsausstattung, technischen Anlagen und Maschinen entfallen, Masseverbindlichkeiten darstellen. Betragsmäßig sind diese Einkünfte der Gewinnermittlung der C für das Jahr 2003 (s. Einkommensteuerakte) zu entnehmen. Der nach dem Insolvenzbeschluss entstandene Verlust von 19.476 € ist bei der Berechnung der Einkünfte, die eine Masseverbindlichkeit begründen können, in voller Höhe mindernd zu berücksichtigen. Er entfällt ausschließlich auf die massezugehörigen Einkünfte aus der Grundstücksüberlassung vom 27.03. bis 03.09.2003 und die Einkünfte aus der Überlassung der Geschäftsausstattung, technischen Anlagen und Maschinen vom 27.03. bis 31.12.2003. Bei der Ermittlung des Verlustes von 19.476 € wurden ausschließlich Mieteinnahmen für die Grundstücke von April bis August 2003 und für die Geschäftsausstattung, technische Anlagen und Maschinen von April bis September 2003 berücksichtigt. Als Betriebsausgaben wurde eine Abschreibung für Abnutzung (Afa) i.H.v. 105.572,25 € sowie im Wesentlichen weitere Betriebsausgaben von insgesamt 10.192,57 € geltend gemacht. Die Afa betrifft die Abschreibung auf die Geschäftsausstattung, technische Anlagen und Maschinen vom 01.04. bis 31.12.2003. Abschreibungen auf die Betriebsgrundstücke wurde nicht vorgenommen. Bezüglich der übrigen Betriebsausgaben ergeben sich aus den Akten keine Anhaltspunkte dafür, dass sie durch die Überlassung der Grundstücke nach dem 03.09.2003 oder durch insolvenzfremde Tätigkeiten veranlasst sein könnten. Gegenteiliges haben auch die Beteiligten

73

nicht vorgetragen.

Bei der Berechnung der Einkünfte, deren Steuerlast im Jahr 2004 eine Masseverbindlichkeit auslöst, ist zu berücksichtigen, dass der Insolvenzverwalter die Geschäftsausstattung, die technischen Anlagen und Maschinen am 21.04.2004 verwertet hat und damit die gesamte, im Einkommensteuerbescheid 2004 erfasste Tätigkeit der C im Ergebnis freigegeben hat. Mit der Verwertung der Geschäftsausstattung, der technischen Anlagen und Maschinen hat der Insolvenzverwalter die Vermögensgegenstände endgültig aus dem Insolvenzbeschluss entlassen, so dass ausschließlich die bis zum 21.04.2004 angefallenen Sondervergütungen und Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen sind. 74

In der Gewinnermittlung 2004 (s. Einkommensteuerakte) sind keine Pachteinnahmen enthalten. Der Verlust von 81.212,90 € setzt sich im Wesentlichen aus Afa, Verwertungskosten und Verlusten aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens zusammen. Der Gewinn resultiert somit ausschließlich aus der Überlassung und Verwertung der Geschäftsausstattung, der technischen Anlagen und Maschinen. Allerdings hat die Betriebsprüfung für das Jahr 2004 weitere Mieteinnahmen i.H.v. 245.988 € erfasst. Insoweit erfolgte ein Abgleich mit den im Gesamthandsvermögen der KG als Betriebsausgaben verbuchten Mietaufwendungen (s. Tz. 2.23.1 des Betriebsprüfungsberichts vom 10.10.2011). Unter Berücksichtigung der Betriebsprüfungsfeststellung mindert das Gericht den erklärten Verlust von 81.212,90 € im Wege der Schätzung um Sondervergütungen aus der Überlassung der Geschäftsausstattung, der technischen Anlagen und Maschinen i.H.v. 28.630 € (= 7 Monate x Netto-Miete von 4.090 €) (§ 96 Abs. 1 S. 1, 2. Halbsatz FGO, § 162 Abs. 1 AO). Dabei ist das Gericht von einem Zufluss der in den Gewinnermittlungen nicht erfassten Mieten von Oktober 2003 bis April 2004 vor dem 21.04.2004 ausgegangen. 75

Im Ergebnis sind im Jahr 2004 Sondereinkünfte bezüglich der Überlassung von Wirtschaftsgütern in Höhe von 52.582,90 € (= - 81.212,90 € + 28.630,00 €) bei der Ermittlung der Masseverbindlichkeiten zu berücksichtigen. 76

Für die Jahre 2005 und 2006 beeinflussen die Einkünfte der C die Höhe der Masseverbindlichkeit nicht. Anhaltspunkte dafür, dass der im Jahr 2005 erklärte Verlust von 33.264,75 €, der im Wesentlichen auf Verfahrenskosten i.H.v. 30.210 € beruht, betrieblich durch die Überlassung der Betriebsgrundstücke, der Geschäftsausstattung, technischen Anlagen und Maschinen C oder eine andere nicht vom Insolvenzverwalter freigegebene „Tätigkeit“ der C veranlasst ist, sind nicht erkennbar. Bezüglich des im Jahr 2006 vom Beklagten geschätzten Gewinnes von 509.187 € (= 573.009 € - 63.822 € Tätigkeitsvergütung) konnte die Art der erfassten Einkünfte vom Beklagten nicht erläutert werden. Das Gericht kann somit nicht feststellen, ob der Kläger in Bezug auf diese Einkünfte Verwaltungshandlungen i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO vorgenommen hat. Die fehlende Feststellbarkeit geht zu Lasten des Beklagten, da er zu Lasten des Klägers eine Masseverbindlichkeit geltend macht. 77

c) Im Ergebnis stellen die Einkommensteuerschulden, soweit sie anteilig auf die Tätigkeitsvergütungen in 2003 bis 2009 und die Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern in 2003 und 2004 entfallen, Masseverbindlichkeiten dar, die gegenüber dem Kläger festzusetzen sind. 78

Die Einkommensteuerschulden, die auf die anteilig übrigen Sondervergütungen und auf die Gewinnanteile (Gesamthandsbereich) der D, E und F entfallen, betreffen dagegen das insolvenzfreie Vermögen und können nicht gegenüber dem Kläger festgesetzt werden. 79

Es ist somit eine Aufteilung der Jahressteuerschuld vorzunehmen. Unter der Jahressteuerschuld ist die festgesetzte Einkommensteuer zu verstehen. Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt (s. dazu ausführlich: Urt. v. 19.08.2011 11 K 4201/10 E, EFG 2012, 544), erfolgt die Aufteilung der festgesetzten Einkommensteuer nach dem Verhältnis der Teileinkünfte zueinander.

80

Demnach ist die Einkommensteuer für die Streitjahre wie folgt aufzuteilen:

81

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Einkommensteuer	194.953 €	1.233.937 €	562.305 €	325.609 €	287.283 €	250.458 €	55.388 €
Summe der Einkünfte	495.285,48 €	3.417.183 €	1.686.214 €	843.030 €	865.136 €	793.424 €	186.824 €
Sondereinkünfte	79.139,97 €	217.590,10 €	30.557,25 €	573.009 €	54.524 €	54.524 €	52.824 €
Davon Tätigkeitsvergütung, die Masseverbindlichkeiten auslösen	40.515,62 €	52.814,00 €	63.822,00 €	63.822 €	64.524 €	64.524 €	62.824 €
Zzgl. C-Einkünfte, die Masseverbindlichkeiten auslösen	-19.476,00 €	-81.212,90 € <u>+28.630,00 €</u> 52.582,90 €					
Einkünfte, die Masseverbindlichkeiten auslösen insgesamt	21.039,62 €	231,10 €	63.822,00 €	63.822 €	64.524 €	64.524 €	62.824 €
auf die Sondereinkünfte entfallende ESt = Masseverbindlichkeit	8.281,56 €	83,45 €	21.282,84 €	24.650,39 €	21.426,28 €	20.368,12 €	18.625,53 €

Für das Jahr 2003 ist bei dem Ansatz der festgesetzten Einkommensteuer (194.953 €) und der Summe der Einkünfte (495.285,48 €) berücksichtigt worden, dass über das Vermögen des Insolvenzschuldners am 27.03.2003 das Insolvenzverfahren eröffnet wurde. Die Einkommensteuer, die bis zum 27.03.2003 (85 Tage) angefallen ist, ist zur Tabelle anzumelden und kann keine Masseverbindlichkeit darstellen. Sie ist somit nicht aufzuteilen. Lediglich die Einkommensteuerschuld i.H.v. 254.136 € (festgesetzte Einkommensteuer laut

83

Bescheid) x 280/365 = 194.953 € kann eine Masseverbindlichkeit begründen und ist aufzuteilen. Entsprechend ist die Summe der Einkünfte anteilig i.H.v. 495.285,48 € (= 645.640,00 € x 280/365) anzusetzen.

Über die Anrechnung der zu Unrecht abgeführten Lohnsteuern und der geleisteten Einkommensteuervorauszahlungen ist im Erhebungsverfahren (§ 218 AO) und nicht im vorliegend anhängigen Steuerfestsetzungsverfahren zu entscheiden. 84

4. Der **Einkommensteuerbescheid 2010** ist gegenüber dem Kläger aufzuheben. Die Einkommensteuerschuld, die auf den Gewinn aus der Beteiligung des Insolvenzschuldners an der D und auf die Einkünfte des Insolvenzschuldners aus § 19 EStG entfällt, ist keine Masseverbindlichkeit i.S.d. § 55 Abs. 1 InsO. Sie kann somit nicht gegenüber dem Kläger festgesetzt werden. 85

Das zu versteuernde Einkommen des Insolvenzschuldners setzt sich laut Einkommensteuerbescheid 2010 ausschließlich aus gewerblichen Beteiligungseinkünften i.H.v. 99.000 € (Gewinnanteil an der D) und nichtselbstständigen Einkünften nach § 19 EStG i.H.v. 36.618 € zusammen. Die nichtselbstständigen Einkünfte hat der Insolvenzschuldner als Geschäftsführer der E bezogen. In dem Feststellungsbescheid für 2010 der E ist das Geschäftsführergehalt nicht als Sonderbetriebseinnahme enthalten. 86

Aus den erfassten Besteuerungsgrundlagen resultieren keine Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO. 87

a) Die treuhänderisch gehaltene Beteiligung an der D gehört zwar – wie oben bereits aufgeführt - zur Insolvenzmasse. Der Kläger hat aber keine Verwaltungsmaßnahme in Bezug auf die Beteiligung ausgeführt, die die Einkommensteuerschuld begründet hat. Eine Verwaltungsmaßnahme liegt unter Geltung der im Klageverfahren einschlägigen Insolvenzordnung in der Fassung vor dem 01.07.2007 (s. §§ 35 und 55 InsO) nicht vor, wenn der Insolvenzverwalter die selbstständige Tätigkeit (wissentlich) duldet, aber keine darüber hinausgehende Aktivitäten entfaltet (vgl. BFH-Urteil vom 16.04.2015 III R 31/11, BFH/NV 2015, 1638). Der Kläger hat im Jahr 2010 zwar von der treuhänderisch gehaltenen Beteiligung Kenntnis erlangt und sich über die Ertrags- und Vermögenslage der D erkundigt. Weitere Aktivitäten in Bezug auf die Beteiligung, die über die reine Beschaffung von finanziellen Hintergrundinformationen hinausging, hat er aber nach seinem unbestrittenen Vortrag nicht entfaltet. Auch den vorliegenden Akten ist kein Hinweis auf eine über die Informationsbeschaffung hinausgehende Aktivität des Klägers zu entnehmen. Die reine Informationsbeschaffung stellt keine Verwaltung, Verwertung oder Verteilung der Insolvenzmasse dar. Sie ist lediglich als vorbereitende Maßnahme zur Ermöglichung der Entscheidung, ob eine Verwaltungsmaßnahme vorzunehmen ist, anzusehen und kann deshalb nicht als Verwaltungsmaßnahme i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO klassifiziert werden. 88

b) Die Einkommensteuer auf die nichtselbstständigen Einkünfte (Geschäftsführergehalt) stellt ebenfalls keine Masseverbindlichkeit dar. Im Einkommensteuerbescheid 2010 ist das Geschäftsführergehalt nicht als Teil der Beteiligungseinkünfte, sondern als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit erfasst. Da diese Einkünftequalifizierung nicht angefochten worden ist, ist sie der insolvenzrechtlichen Würdigung zu Grunde zu legen. Die Arbeitskraft des Insolvenzschuldners gehört nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, nicht zur Insolvenzmasse, so dass eine Verwaltungsmaßnahme mit einem Bezug zur Insolvenzmasse alleine deshalb auszuschließen ist. Die anteilig auf den Arbeitslohn entfallende Einkommensteuer ist – wie bereits oben ausgeführt – keine Masseverbindlichkeit (vgl. BFH-Urteil vom 24.02.2011 VI R 21/10, BStBl. II 2011, 520). 89

- Abschließend weist der Senat darauf hin, dass die Einkommensteuer, die auf das Geschäftsführergehalt entfällt, nach der derzeitigen Sach- und Rechtslage auch nicht vom Beklagten gegen den Kläger als Masseverbindlichkeit festgesetzt werden könnte, wenn die Einkünftequalifikation umstritten wäre. Das Geschäftsführergehalt dürfte zwar steuerlich eine Tätigkeitsvergütung i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 2. Hs. EStG darstellen. Dies würde jedoch nur zum Ansatz der Einkünfte aus § 19 EStG mit 0 € führen, so dass eine Einkommensteuerbelastung für diese Einkünfte nicht bestünde. Ein zusätzlicher Ansatz der Tätigkeitsvergütung als gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, 2. Hs. EStG und dessen Ansatz in dem Einkommensteuerbescheid ist dagegen nicht möglich. Dieser Änderung steht die Bindungswirkung des gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheides 2010 der E entgegen (§ 182 Abs. 1 S. 1 AO). 90
5. Die **Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheide 2011 und 2012 ff.** sind gegenüber dem Kläger aufzuheben. Die für Vorauszahlungszwecke festgesetzte Einkommensteuer kann nicht als Masseverbindlichkeit i.S.d. §§ 35, 55 Abs. 1 InsO gegenüber dem Insolvenzverwalter (Kläger) geltend gemacht werden. 91
- Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit können aus den o.g. Gründen keine Masseverbindlichkeit begründen. Hinsichtlich der angesetzten Beteiligungseinkünfte handelt es sich nach dem Vortrag des Beklagten um Schätzungen; sowohl die Höhe als auch die Quelle der Einkünfte sei unbekannt. Die Voraussetzungen für das Vorliegen von Masseverbindlichkeiten hat der Beklagte somit nicht nachgewiesen. Da nicht geklärt ist, für welche Beteiligung die Einkünfte geschätzt wurden, kann auch nicht festgestellt werden, ob der Kläger in Bezug auf die Beteiligung Verwaltungshandlungen i.S.d. § 55 Abs. 1 InsO vorgenommen hat. Die fehlende Feststellbarkeit geht zu Lasten des Beklagten, da er zu Lasten des Klägers eine Masseverbindlichkeit geltend macht. 92
- II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Kläger ist nicht i.S. des § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO "nur zu einem geringen Teil" unterlegen. Dieses Tatbestandsmerkmal kann zwar gegeben sein, wenn der unterliegende Beteiligte - wie im Streitfall der Kläger - bei einer Kostenteilung nach § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO weniger als 5 v.H. der Kosten des Verfahrens zu tragen hat (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 8. Dezember 1994 V R 33/93, BFH/NV 1995, 666). Bei einem Streitwert von ca. 3 Mio. € und einem Unterliegen in Höhe von 114.718 € kann ein Unterliegen "zu einem geringen Teil" jedoch nicht angenommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 21.04.2005 V R 11/03, BFHE 211, 50, BStBl. II 2007, 63). 93
- Die Entscheidung über die Notwendigkeit, einen Bevollmächtigten zum Vorverfahren hinzuziehen, beruht auf § 139 Abs. 3 S. 3 FGO. 94
- III. Die Revision war wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 95
- IV. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 96