
Datum: 19.11.2020
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 303/18 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2020:1119.14K303.18E.00

Tenor:

Der Bescheid über die Masseverbindlichkeiten für das Jahr 2013 vom 13.12.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.01.2018 und des Änderungsbescheides vom 07.09.2020 wird aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

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.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- | | |
|--|---|
| Die Beteiligten streiten über die Einordnung von Einkommensteuerverbindlichkeiten als Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 der Insolvenzordnung (InsO). | 1 |
| Der Kläger handelt in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter über das Vermögen des Insolvenzschuldners. | 2 |
| Der Insolvenzschuldner ist verheiratet und wird zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. Er ist Eigentümer unter anderem eines fremdvermieteten Objektes in A, für das auf Antrag einer Grundpfandrechtsgläubigerin am 30.07.2013 die Zwangsverwaltung und Zwangsversteigerung angeordnet wurde. Aus dem vorgenannten Objekt erzielte der Insolvenzschuldner im Streitjahr 2013 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 0,- EUR. | 3 |
| | 4 |

Darüber hinaus ist der Insolvenzschnldner zu einem Anteil von 154/160 Miteigentümer eines ebenfalls fremdvermieteten Objektes in B. An dem Objekt bestanden Grundpfandrechte zu Gunsten einer Landesbank. Nachrangige Grundpfandrechte bestanden unter anderem zugunsten der Finanzverwaltung. Das Objekt war inklusive der Aufzugsanlage und der dem Objekt zuzuordnenden Nutzungs- und Verwertungsrechte an dem Nachbarobjekt an eine Stadt vermietet.	5
Die Mieten aus den Immobilien in A und B trat der Insolvenzschnldner zur Sicherung von Darlehensforderungen am 12.04.2000 an eine Bank ab.	6
Für die dem Objekt zuzuordnenden Nutzungs- und Verwertungsrechte an dem Nachbarobjekt war gemäß Mietvereinbarung zwischen dem Insolvenzschnldner und der A GmbH vom 12.06.2008 ein monatlicher Mietzins zu entrichten. Die Zahlungen wurden direkt von der Bank aus den an sie abgetretenen Mietforderungen geleistet. Die Vermietungseinkünfte gemäß § 21 EStG aus dem Objekt in B betragen für das Streitjahr 203.888,- EUR.	7
Das Objekt in B wurde in 2014 veräußert.	8
Seit dem ... bezieht der am ... geborene Insolvenzschnldner zudem eine Rente aus einer inländischen gesetzlichen Rentenversicherung. Daneben bezieht der Insolvenzschnldner seit dem ... monatliche Versorgungsleistungen. Darüber hinaus bezog der Insolvenzschnldner steuerfreie Leistungen der Berufsgenossenschaft aus einer gesetzlichen Unfallversicherung.	9
Die vorgenannten Rentenansprüche wurden aufgrund eines abstrakten Schuldanerkenntnisses des Insolvenzschnldners vom 21.10.2008 mit Zwangsvollstreckungsunterwerfung aufgrund eines Pfändungs- und Überweisungsbeschluss vom 26.11.2008 gepfändet. Die Rentenansprüche wurden mit Beschluss des Amtsgerichts Düsseldorf vom 25.05.2010 zwecks Ermittlung des pfändbaren Betrages zusammengerechnet. Die steuerpflichtigen Renteneinkünfte des Insolvenzschnldners im Sinne des § 22 EStG betragen im Streitjahr 2013 insgesamt,- EUR (nach Abzug des Werbungskosten-Pauschbetrages).	10
Darüber hinaus war der Insolvenzschnldner im Streitjahr an einer B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. sowie an der C GmbH & Co. KG mitunternehmerisch beteiligt.	11
Am 05.07.2012 stellte ein Gläubiger des Insolvenzschnldners beim Amtsgericht einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Insolvenzschnldners.	12
Mit Beschluss des Amtsgerichts vom 19.06.2013 wurde der Kläger zum vorläufigen Insolvenzverwalter bestellt (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 InsO). Das Insolvenzgericht ordnete zudem an, dass Verfügungen des Insolvenzschnldners über Gegenstände seines Vermögens nur noch mit Zustimmung des Klägers wirksam seien (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alternative 2 InsO), der Kläger jedoch nicht der allgemeine Vertreter des Insolvenzschnldners sei. Er habe vielmehr die Aufgabe, durch Überwachung des Insolvenzschnldners dessen Vermögen zu sichern und zu erhalten. Darüber hinaus verbot das Insolvenzgericht den Schuldner des Insolvenzschnldners (Drittschnldner), an diesen zu zahlen, und ermächtigte den Kläger, Bankguthaben und sonstige Forderungen des Insolvenzschnldners einzuziehen sowie eingehende Gelder entgegenzunehmen. Die Drittschnldner wurden aufgefordert, nur noch unter Beachtung dieser Anordnung zu leisten (§ 23 Abs. 1 Satz 3 InsO). Das Insolvenzgericht untersagte auch Maßnahmen der Zwangsvollstreckung gegen den Schnldner; bereits begonnene Maßnahmen wurden einstweilen eingestellt (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO). Eine Anordnung im Sinne des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 InsO enthielt der Beschluss vom	13

19.06.2013 nicht.

Am 31.12.2013 um 10:30 Uhr wurde über das Vermögen des Insolvenzschuldners das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter ernannt. 14

Mit Feststellungsbescheid vom 03.11.2014 wurden für den Insolvenzschuldner für 2013 aus einer Beteiligung an der Grundstücksgesellschaft D Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./ 986,36 EUR festgestellt. Aus einer Beteiligung an der Grundstücksgesellschaft E wurden mit Feststellungsbescheid vom 16.07.2015 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2013 in Höhe von 0,- EUR und aus einer Beteiligung an der F KG wurden mit Feststellungsbescheid vom 26.08.2015 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2013 in Höhe von ./ 0,16 EUR festgestellt. 15

Aus der Beteiligung an der C GmbH & Co. KG erzielte der Insolvenzschuldner im Streitjahr 2013 keine Einnahmen. Auf die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung für den Veranlagungszeitraum 2013 hat der Beklagte insoweit gemäß § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO ausdrücklich verzichtet. 16

Die Ehefrau des Insolvenzschuldners erzielte in 2013 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.431,- EUR. 17

Für das Streitjahr reichten weder der Kläger noch der Insolvenzschuldner selbst eine Einkommensteuererklärung ein. Der Beklagte schätzte daher in dem angefochtenen Bescheid über die Masseverbindlichkeiten nach den §§ 53, 55 InsO für das Jahr 2013 zur Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag vom 13.12.2016 nach § 162 der Abgabenordnung (AO) die Besteuerungsgrundlagen des Insolvenzschuldners und seiner Ehefrau. Hierbei teilte der Beklagte die für das Kalenderjahr 2013 zunächst einheitlich ermittelten Steuern nach dem Verhältnis der Einkünfte bis zur Insolvenzeröffnung zu den Einkünften nach der Insolvenzeröffnung auf. Die Steuerfestsetzung erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO. 18

Am 16.01.2017 legte der Kläger gegen den Bescheid über die Masseverbindlichkeiten Einspruch ein. Eine Begründung erfolgte nicht. Insbesondere wurde die Steuererklärung nicht eingereicht. 19

Mit Feststellungsbescheid vom 21.02.2017 wurden für den Insolvenzschuldner laufende Einkünfte im Sinne des § 15 EStG aus seiner mitunternehmerischen Beteiligung an der B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG für 2013 in Höhe von 597,- EUR (nach Anwendung des § 15a EStG) festgestellt. 20

Mit Bescheid vom 13.12.2017 führte der Beklagte eine Änderung der Steuerfestsetzung und des Bescheides über die Masseverbindlichkeiten nach den §§ 53, 55 InsO für das Jahr 2013 durch. 21

Mit Einspruchsentscheidung vom 02.01.2018 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers vom 16.01.2017 als unbegründet zurück und führte zur Begründung aus, dass der Einspruch trotz Aufforderung nicht begründet und insbesondere keine Steuererklärung eingereicht worden sei. Die Finanzbehörde genüge bei unbegründeten Einsprüchen in der Regel ihrer Ermittlungspflicht, wenn sie den Verwaltungsakt allein an Hand der ihr vorliegenden Akten überprüfe. Zu weitergehenden Ermittlungen bestehe keine Veranlassung. Bei Prüfung des Akteninhalts seien keine Gründe festgestellt worden, die zu einer Änderung des angefochtenen Bescheides geführt hätten. 22

Am 05.02.2018 hat der Kläger gegen die Einspruchsentscheidung Klage erhoben. Zur Begründung führt er aus, dass es sich bei der Einkommensteuerschuld des Insolvenzschuldners für das Jahr 2013 insgesamt um Insolvenzforderungen und nicht um Masseverbindlichkeiten handele. Insbesondere seien keine Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO begründet worden. Für die Begründung solcher Verbindlichkeiten komme es auf eine Entgeltvereinnahmung durch die Insolvenzmasse an (Hinweis auf Bundesfinanzhof – BFH –, Urteil vom 24.09.2014 V R 48/13). Aufgrund der vorliegend im Jahr 2000 erfolgten Abtretung der Mietforderungen an eine Bank seien der Masse im vorläufigen Insolvenzverfahren jedoch keine Einnahmen zugeflossen, und zwar weder aus Vermietung und Verpachtung noch aus Rentenbezügen. Für das Tatbestandsmerkmal des „Begründens“ sei indes maßgeblich, inwieweit das zu versteuernde Einkommen auf die aktive Mitwirkung des Insolvenzverwalters zurückzuführen sei; entscheidend sei, ob er den Rechtsgrund für das Einkommen geschaffen habe. Dies sei bei Zuflüssen, die auf fortbestehenden Verträgen aus der Zeit vor Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung beruhten (z.B. Mieteinnahmen), nicht der Fall (Uhlenbruck/Sinz, Insolvenzordnung, § 55 InsO, Rn. 126 u, 131; Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung/Hefermehl, InsO, 4. Auflage 2019, § 55 Rn. 241). Bei der Auslegung des § 55 Abs. 4 InsO sei zudem auf die zu § 55 Abs. 2 InsO entwickelten Grundsätze für die Abgrenzung von Insolvenz- zu Masseforderungen zurückzugreifen. Demnach müsse es sich um Neugeschäfte handeln, an denen der vorläufige Insolvenzverwalter mitgewirkt habe. Leistungen, die lediglich in Erfüllung bereits bestehender Verträge erbracht würden (Altgeschäfte), würden von § 55 Abs. 4 InsO ebenso wenig wie von § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO erfasst, weil nur der endgültig bestellte Insolvenzverwalter das Erfüllungswahlrecht des § 103 InsO habe (Uhlenbruck/Sinz, § 55 Rn. 117, m.w.N.; Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung/Hefermehl, § 55 Rn. 245).

23

Er – der Kläger – habe auch deshalb keine Steuerverbindlichkeiten begründet, weil er als „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter keine Verfügungsbefugnis gehabt habe und insbesondere nicht befugt gewesen sei, die Mietverträge zu kündigen. Er habe die Erzielung von Mieteinnahmen daher nicht verhindern können. Auch habe er keine Zustimmung zu einer Verfügung des Insolvenzschuldners erteilt oder verweigert. Die fehlende Zustimmung könne im Übrigen auch nicht durch eine „Freigabe“ ersetzt werden, da eine Freigabe erst im eröffneten Insolvenzverfahren durch den gerichtlich bestellten Insolvenzverwalter erklärt werden könne (Hinweis auf Bundesgerichtshof – BGH –, Urteil vom 01.02.2007 IX ZR 178/05, Rz. 18).

24

Schließlich habe er als vorläufiger Insolvenzverwalter auch deshalb keine Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO begründen können, weil der Insolvenzschuldner die Mietforderungen aus den Mietverträgen über die beiden Objekte selbst schon lange vor der Insolvenzantragstellung an eine Bank abgetreten hatte und hierdurch nach § 51 Nr. 1 InsO ein Absonderungsrecht der Bank entstanden sei. Soweit ein Insolvenzverwalter nach § 166 Abs. 2 InsO berechtigt sei, sicherungshalber abgetretene Forderungen einzuziehen, gelte dies erst ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

25

Am 07.09.2020 hat der Beklagte auf Grundlage der während des Klageverfahrens eingereichten Einkommensteuererklärung einen geänderten Bescheid über die Masseverbindlichkeiten nach §§ 53, 55 InsO für das Jahr 2013 erlassen und hierbei abermals die für 2013 einheitlich ermittelten Steuern nach dem Verhältnis der Einkünfte bis zur Insolvenzeröffnung zu den Einkünften nach der Insolvenzeröffnung aufgeteilt. Von den Einkünften des Insolvenzschuldners aus dessen Beteiligung an der B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. in Höhe von insgesamt 597,- EUR ordnete der Beklagte den Masseverbindlichkeiten 321,- EUR sowie von den Vermietungseinkünften aus der

26

Vermietung des Objektes in B in Höhe von insgesamt 203.888,- EUR einen Betrag von 109.485,- EUR gemäß § 55 Abs. 4 InsO den Masseverbindlichkeiten zu. Die Einkünfte der Ehefrau des Insolvenzschuldners in Höhe von 1.431,- EUR ordnete er in Höhe von 659,- EUR den Masseverbindlichkeiten zu. Die übrigen Einkünfte der Eheleute wurden den Insolvenzforderungen zugeordnet. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben (§ 164 Abs. 3 AO).

Der Kläger beantragt, 27

den Bescheid vom 13.12.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.01.2018 und des Änderungsbescheides vom 07.09.2020 aufzuheben. 28

Der Beklagte beantragt, 29

die Klage abzuweisen. 30

Zur Begründung nimmt er Bezug auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor: 31

Die Einkommensteuer sei insoweit als Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 4 InsO anzusehen, wie sie ab dem 24.06.2013 auf die Vermietungseinkünfte aus dem Objekt in B sowie auf die gesondert und einheitlich festgestellten Einkünfte aus der Beteiligung an der B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG entfalle. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 55 Abs. 4 InsO beziehe sich die erforderliche Zustimmung eines Insolvenzverwalters nicht auf steuerlich relevante Handlungen des Insolvenzschuldners, sondern nur auf den steuerauslösenden Sachverhalt. Dieser könne bei einer wirtschaftlichen Betätigung des Insolvenzschuldners sowohl in einem aktiven Handeln als auch in dem „Halten“ von Vermögen bestehen (z. B. in Form einer Gesellschaftsbeteiligung oder eines Mietwohngrundstücks). In Bezug auf die Einkommensteuer liege eine Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters i.S.d. § 55 Abs. 4 InsO bereits dann vor, wenn er die Steuerbegründung dulde (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – BMF – vom 20.05.2015 BStBl. I 2015, 476). „Zustimmung“ sei untechnisch im Sinne von Billigung zu verstehen (Paul in Graf-Schlicker, InsO, § 55 Rz. 72). Von einer solchen könne nur dann nicht ausgegangen werden, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter dem steuerverursachenden Lebenssachverhalt erkennbar widerspreche. Bei der Prüfung des Tatbestandsmerkmals „Zustimmung“ sei daher alleine darauf abzustellen, ob der vorläufige Insolvenzverwalter aktiv Maßnahmen ergriffen habe, um die weitere Steuerbegründung zu unterbinden – dann keine Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO –, oder ob er diese unwidersprochen hingenommen habe – dann Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO. Letzteres sei vorliegend der Fall gewesen. Insbesondere habe der Kläger erkennbar ein sehr großes Interesse daran gehabt, das Grundstück im Hinblick auf seine spätere Verwertung in seinem Bestand einschließlich der Mietverträge zu erhalten. Aus diesem Grunde habe er auch die Tilgung der zur Fortsetzung der Vermietung erforderlichen Aufwendungen von monatlich 700,- EUR gebilligt bzw. – insoweit unstrittig – den entsprechenden Zahlungen seine Zustimmung erteilt. Darüber hinaus habe für den Kläger während des Insolvenzeröffnungsverfahrens die Möglichkeit bestanden, zur Sicherung der Insolvenzmasse anderweitige Einzelermächtigungen in Bezug auf das Grundstück in B sowie die Gesellschaftsbeteiligung an der B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG zu beantragen, um erforderlichenfalls auf die Vermögensgegenstände weitergehenden Einfluss nehmen zu können. Dass er von diesen Handlungsoptionen keinen Gebrauch gemacht habe, unterstreiche nochmals, dass der Kläger der Einkunftserzielung und damit der Steuerbegründung während des vorläufigen Insolvenzverfahrens auf Grund einer bewussten 32

Entscheidung zugestimmt habe.

Die Grundsätze aus dem BFH-Urteil vom 24.09.2014 V R 48/13 seien nicht auf die Einkommensteuer übertragbar, da die BFH-Entscheidung auf der Anwendung des § 17 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) beruhe und das EStG eine vergleichbare Norm nicht kenne. Würde man bei der insolvenzrechtlichen Einordnung der Einkommensteuer nach § 55 Abs. 4 InsO alleine darauf abstellen, ob und in welchem Umfang der vorläufige Insolvenzverwalter Forderungen eingezogen habe, wäre der Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO für alle Einkunftsarten versperrt, bei denen die Steuerbegründung nicht vom Zufluss abhängig sei, so beispielsweise bei bilanzierenden Unternehmen. Im Übrigen würde das ausnahmslose Abstellen auf den Forderungseinzug auch in Bezug auf die Vermietungstätigkeit zu willkürlichen Ergebnissen führen. Denn würde man im vorliegenden Fall die Anwendbarkeit des § 55 Abs. 4 InsO in Bezug auf die Vermietungseinkünfte aus dem Grundstück wegen der fehlenden (unmittelbaren) Forderungsverineinnahme durch den Kläger verneinen, würde die Entstehung von Masseverbindlichkeiten unter Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung alleine vom Zahlungsweg abhängig gemacht.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze und den beigezogenen Verwaltungsvorgang des Beklagten Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Der Änderungsbescheid vom 07.09.2020 ist gemäß § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Verfahrens geworden.

I. Die zulässige Klage ist begründet. Der angefochtene Bescheid über die Masseverbindlichkeiten nach §§ 53, 55 InsO für 2013 vom 13.12.2016, nunmehr in Gestalt des Änderungsbescheides vom 07.09.2020 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Im Streitjahr 2013 wurden keine Masseverbindlichkeiten im Sinne der §§ 53, 55 InsO begründet.

1. Steueransprüche, die als Masseverbindlichkeiten zu qualifizieren sind, sind gegenüber dem Insolvenzverwalter durch Steuerbescheid festzusetzen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.07.2015 III R 32/13, BStBl II 2016, 251, Rz. 19). Von den Masseverbindlichkeiten abzugrenzen sind die Insolvenzforderungen im Sinne des § 38 InsO und das insolvenzfreie Vermögen. Die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und (sonstigen) Masseverbindlichkeiten richtet sich dabei ausschließlich nach dem Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung. Entscheidend ist, ob und wann ein Besteuerungstatbestand nach seiner Art und Höhe tatbestandlich verwirklicht und damit die Steuerforderung insolvenzrechtlich begründet worden ist. Dies richtet sich allein nach steuerrechtlichen Grundsätzen (ständige Rechtsprechung, vgl. nur BFH-Urteile vom 16.11.2004 VII R 75/03, BStBl II 2006, 193, und vom 29.08.2007 IX R 4/07, BStBl II 2010, 145, m.w.N. sowie vom 16.05.2013 IV R 23/11, BStBl II 2013, 759, Rz. 19). Für die insolvenzrechtliche Begründung des Einkommensteueranspruchs kommt es deshalb darauf an, ob der einzelne (unselbständige) Besteuerungstatbestand - insbesondere die Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 EStG - vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht wurde. Entscheidend ist, wann der Tatbestand, an den die Besteuerung knüpft, vollständig verwirklicht ist (BFH-Urteil vom 16.05.2013 IV R 23/11, BStBl II 2013, 759, Rz. 19). Auf die steuerrechtliche Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis und deren Fälligkeit kommt es dagegen nicht an (ständige Rechtsprechung, vgl. nur BFH-Urteile vom 09.12.2014 X R 12/12, BStBl II 2016, 852, Rz. 26 und vom 10.07.2019 X R 31/16, BFHE 265, 300, Rz. 35). Trennlinie zwischen sonstigen Masseverbindlichkeiten und

Insolvenzforderungen ist, ob der Rechtsgrund der Entstehung der Forderung im Augenblick vor Verfahrenseröffnung bereits gelegt war. Das ist dann der Fall, wenn der anspruchsbegründende Tatbestand vor der Verfahrenseröffnung materiell-rechtlich abgeschlossen war (Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung/Ehricke, § 38 Rz. 16, m.w.N.). Für Zwecke der Besteuerung können keine anderen Kriterien gelten. Entscheidend ist daher bei der Einkommensteuer (auch) die Art der Gewinnermittlung. Wird der Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG oder durch den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt, gilt das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG. Danach ist der Tatbestand für die Einkommensbesteuerung erst vollständig verwirklicht, wenn die Einnahmen bezogen sind, sie dem Steuerpflichtigen zufließen (BFH-Urteil vom 09.12.2014 X R 12/12, BStBl II 2016, 852, Rz. 29). Wird der Gewinn hingegen durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG, ggf. i.V.m. § 5 EStG, ermittelt, gilt das Zuflussprinzip nach § 11 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht. Stattdessen ist das Realisationsprinzip nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 des Handelsgesetzbuches zu beachten (BFH-Urteil vom 06.12.1983 VIII R 110/79, BStBl II 1984, 227). Ein Gewinn ist in diesem Sinne realisiert, wenn bei gegenseitigen Verträgen der Leistungsverpflichtete die vereinbarte Leistung "wirtschaftlich erfüllt" hat und ihm die Forderung auf die Gegenleistung so gut wie sicher ist. Folglich ist bereits mit der steuerrechtlichen Realisation einer Forderung die Steuerforderung insolvenzrechtlich begründet (BFH-Urteil vom 09.12.2014 X R 12/12, BStBl II 2016, 852, Rz. 30).

2. Für den Fall der unterjährigen Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist die einheitliche Einkommensteuerschuld gegebenenfalls in eine Insolvenzforderung, eine Masseforderung und eine insolvenzfreie Forderung aufzuteilen. Über die Zuordnung der Einkommensteuerschuld zu den unterschiedlichen insolvenzrechtlichen Forderungskategorien ist im Einkommensteuerfestsetzungsverfahren zu entscheiden (vgl. BFH-Urteile vom 16.07.2015 III R 32/13, BStBl II 2016, 251, Rz. 16; vom 18.05.2010 X R 60/08, BStBl II 2011, 429, Rz. 35 und vom 10.07.2019 X R 31/16, BFHE 265, 300 Rz. 34).

3. In Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall wurden seit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 31.12.2013, 10:30 Uhr zunächst keine Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 1 InsO begründet. Der Insolvenzmasse sind für die Zeit von 31.12.2013, 10:30 Uhr bis 31.12.2013, 24:00 Uhr nach § 55 Abs. 1 InsO keine Einkünfte zuzuordnen.

Masseverbindlichkeiten sind nach § 55 Abs. 1 InsO die Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO), Verbindlichkeiten aus gegenseitigen Verträgen, soweit deren Erfüllung zur Insolvenzmasse verlangt wird oder für die Zeit nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgen muss (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 InsO) sowie Verbindlichkeiten aus einer ungerechtfertigten Bereicherung der Masse (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 InsO). Wie bereits dargelegt ist für den Fall, dass in einem Veranlagungszeitraum mehrere insolvenzrechtliche Forderungskategorien betroffen sind – wie vorliegend –, die einheitlich ermittelte Einkommensteuerschuld aufzuteilen. Die Aufteilung der Jahressteuerschuld erfolgt dabei nach dem Verhältnis der auf die jeweiligen Vermögensbereiche entfallenden Einkünfte zueinander. Dies ist auch in Ansehung der progressiven Einkommensteuerbelastung sachgerecht, da zur Jahressteuerschuld ununterscheidbar alle Einkommensteile unabhängig von ihrem zeitlichen Anfall beigetragen haben (vgl. dazu BFH-Urteil vom 10.07.2019 X R 31/16, BFHE 265, 300, Rz. 63). Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung, der der Senat folgt, ist hierbei nicht zu beanstanden, eine Aufteilung im Wege einer Schätzung nach Zeitanteilen entweder auf der Grundlage von

365 Kalendertagen (dazu: BFH-Urteil vom 10.07.2019 X R 31/16, BFHE 265, 300, Rz. 64) oder auf der Grundlage von 360 Kalendertagen (dazu: BFH-Urteil vom 09.12.2014 X R 12/12, BStBl II 2016, 852, Rz. 47) vorzunehmen.

Vorliegend wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Insolvenzschuldners erst am 31.12.2013 um 10:30 Uhr eröffnet. Insoweit ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig, dass eine Aufteilung der laufenden Einkünfte im Wege einer Schätzung nach Stunden nicht möglich und im Übrigen auch nicht sachgerecht wäre und hier deshalb zu unterbleiben hat. 42

Aber auch ein Auseinandersetzungsguthaben bzw. ein Aufgabegewinn aus der mitunternehmerischen Beteiligung des Insolvenzschuldners an der B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG, die zu den Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 1 InsO gehören würden, wurden vorliegend nicht erzielt. Dies steht aufgrund des bestandskräftigen Feststellungsbescheids betreffend die B Grundstücksgesellschaft mbH & Co KG vom 21.02.2017 für die Einkommensteuer 2013 bindend fest. Die Bindungswirkung des Feststellungsbescheides erstreckt sich insofern auch auf die (negative) Feststellung, dass neben den laufenden Einkünften nicht noch zusätzlich ein Aufgabegewinn im Sinne des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entstanden ist (vgl. dazu BFH-Urteile vom 03.03.2011 IV R 8/08, BFH/NV 2011, 164, und vom 10.07.2019 X R 31/16, BFHE 265, 300, Rz. 25; jeweils m.w. Rechtsprechungshinweisen). 43

4. Seit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 31.12.2013, 10:30 Uhr wurden auch keine Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 2 InsO begründet. Der Kläger hatte nicht die Stellung eines "starken" vorläufigen Insolvenzverwalters nach § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO inne. Eine analoge Anwendung der Vorschrift auf den „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalter findet nicht statt. 44

a) Nach § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO gelten nach der Eröffnung des Verfahrens auch solche Verbindlichkeiten als Masseverbindlichkeiten, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter begründet worden sind, auf den die Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergegangen ist. Die Rechtsstellung dieses "starken" vorläufigen Insolvenzverwalters unterscheidet sich deutlich von der des "schwachen" vorläufigen Insolvenzverwalters, auf den die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners gerade nicht übergegangen ist. Die von einem "starken" vorläufigen Insolvenzverwalter begründeten Verbindlichkeiten gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 2 Satz 1 InsO). Bei dem "schwachen" vorläufigen Insolvenzverwalter treten diese Rechtsfolgen nicht ein (BFH-Urteil vom 09.12.2014 X R 12/12, BStBl II 2016, 852, Rz. 19 - 21). Dies gilt auch dann, wenn das Insolvenzgericht – wie vorliegend – gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alternative 2 InsO anordnet, dass Verfügungen des Schuldners nur mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind. In diesem Fall sind zwar Verfügungen des Schuldners ohne die Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters grundsätzlich unwirksam (vgl. § 24 Abs. 1, § 81 InsO); andererseits kann aber auch der vorläufige Insolvenzverwalter grundsätzlich nicht (allein) über das Vermögen des Schuldners verfügen. Schuldner und vorläufiger Insolvenzverwalter haben eine vergleichbar starke Stellung. Der vorläufige Insolvenzverwalter ist als "Berater" des Schuldners anzusehen (vgl. nur BFH-Urteil vom 01.04.2004 V R 24/03, BStBl II 2004, 905). 45

Im Streitfall hat das Insolvenzgericht den Kläger nicht als vorläufigen Insolvenzverwalter mit allgemeinem Verfügungsverbot nach § 22 Abs. 1 Satz 1 InsO bestellt. Stattdessen hat es ihn nur mit einem Zustimmungsvorbehalt nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alternative 2 InsO ausgestattet. Ein "starker" vorläufiger Insolvenzverwalter i.S. des § 22 Abs. 1 InsO ist der 46

Kläger deshalb nicht, weshalb er keine Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO begründen konnte.

b) Jedenfalls seit der mit Wirkung vom 01.01.2011 erfolgten Einfügung des § 55 Abs. 4 InsO (BGBl I 2010, 1885) kommt mangels planwidriger Regelungslücke auch eine entsprechende Anwendung des § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO auf den „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt nicht mehr in Betracht (dazu auch: BGH-Urteil vom 18.07.2002 IX ZR 195/01, BGHZ 151, 353). 47

5. Schließlich sind im Streitjahr 2013 weder von dem Kläger selbst noch von dem Insolvenzschuldner mit Zustimmung des Klägers Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO begründet worden. 48

a) Nach § 55 Abs. 4 InsO gelten auch Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit. § 55 Abs. 4 InsO erweitert insofern die Tatbestände, nach denen Masseverbindlichkeiten entstehen. 49

b) Die Regelung des § 55 Abs. 4 InsO findet auch auf die Einkommensteuer Anwendung. Eine Beschränkung nur auf Umsatzsteuerschulden ergibt sich weder aus dem Wortlaut der Norm („Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis“) noch aus den Gesetzesmaterialien (vgl. Gesetzesbegründung, Bundestags-Drucksache 17/3030, Seiten 26, 42 ff.) oder aus dem Sinn und Zweck der Norm. Auch eine einschränkende Auslegung des § 55 Abs. 4 InsO aufgrund teleologischer Reduktion (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 22.10.2015 IV R 37/13, BStBl. II 2016, 919, Rz. 23 ff.) dahingehend, mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründete Einkommensteuerschulden aus dem Anwendungsbereich auszuklammern, kommt nicht in Betracht (ausführlich zur Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO auf alle Steuerarten: Finanzgericht Bremen, Urteil vom 23.03.2017, 3 K 2/17 (1), NZI 2017, 497 Rz. 59 – 63 m.w.N.). 50

c) Einkommensteuermasseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO wurden vorliegend weder von dem Kläger selbst noch von dem Insolvenzschuldner mit Zustimmung des Klägers begründet. Insbesondere war der Kläger im Streitjahr 2013 rechtlich nicht zur Einziehung der Mietforderungen aus dem Objekt befugt. Verbindlichkeiten können vom vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters jedoch nur im Rahmen der für den vorläufigen Verwalter bestehenden rechtlichen Befugnisse begründet werden. Die von dem V. Senat des BFH aufgestellten Rechtsgrundsätze sind insoweit auch auf die Einkommensteuer zu übertragen. 51

aa) Die Frage, unter welchen Voraussetzungen der schwache vorläufige Insolvenzverwalter im Bereich der Einkommensteuer Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO begründen kann, ist – soweit ersichtlich – bislang höchstrichterlich nicht entschieden. Die von dem V. Senat des BFH zur Umsatzsteuer aufgestellten Rechtsgrundsätze (vgl. Urteil vom 24.09.2014 V R 48/13, BStBl II 2015, 506, Rz. 15 ff.), wonach Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO vom vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters nur im Rahmen der für den vorläufigen Verwalter bestehenden rechtlichen Befugnisse begründet werden, sind jedoch auch auf die Einkommensteuer zu übertragen (ebenso: Bodden in: Korn, Einkommensteuergesetz, § 2, Rn. 400; Uhländer, Der Betrieb 2015, 1620, 1623). Danach kommt es nicht entscheidend auf den Zeitpunkt der Verbindlichkeitsbegründung an. Der Senat folgt insofern nicht der Auffassung des Klägers, der alle Einnahmen aus „Altverträgen“ aus der Zeit vor Anordnung 52

der vorläufigen Insolvenzverwaltung vom Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO ausnehmen möchte. Ebenso wenig überzeugt die Auffassung des Beklagten, der für das Entstehen von Masseverbindlichkeiten auf die zeitliche Verbindlichkeitsbegründung "nach der Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters" abstellen und jedes aktive oder konkludente Handeln (z. B. Tun, Dulden, Unterlassen) des vorläufigen Insolvenzverwalters ausreichen lassen will (BMF-Schreiben vom 17.01.2012 IV A 3-S 0550/10/10020-05, 2012/0042691, BStBl I 2012, 120 ff, Tz. 3, 21). Es kommt auch nicht auf die Leistungserbringung oder auf eine "tatsächliche" Zustimmung des vorläufigen Verwalters zu einer "faktischen" Unternehmensfortführung an, sondern maßgeblich auf die Entgeltvereinnahmung durch den vorläufigen Insolvenzverwalter. Dabei führt das Anknüpfen an die rechtlichen Befugnisse des in § 55 Abs. 4 InsO genannten Verwalters nicht dazu, dass jegliche Handlungen nach dessen Bestellung Masseverbindlichkeiten begründen würden. Maßgeblich ist vielmehr, wie er die ihm zustehenden Befugnisse ausübt (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 28.05.2020 V R 2/20, BFH/NV 2020, 1180, Rz. 16 ff.). Auch auf einen fehlenden Widerspruch eines vorläufigen Insolvenzverwalters kann im Rahmen des § 55 Abs. 4 InsO nur in dem Umfang abgestellt werden, als ein Recht zum Widerspruch überhaupt besteht (BFH-Urteil vom 24.09.2014 V R 48/13, BStBl II 2015, 506, Rz. 17).

bb) Für diese Auslegung des § 55 Abs. 4 InsO spricht, dass es auch für die Tatbestände des § 55 Abs. 1 und 2 InsO, die durch Abs. 4 InsO letztlich nur erweitert werden, auf die nach dem Insolvenzrecht bestehenden rechtlichen Befugnisse ankommt. So sind Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO nur die Verbindlichkeiten, "die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden". Ebenso setzt auch § 55 Abs. 2 InsO Verbindlichkeiten voraus, "die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter begründet worden sind, auf den die Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergegangen ist". § 55 Abs. 4 InsO dient zwar dazu, die nach § 55 Abs. 1 und 2 InsO bestehenden Tatbestände zu erweitern. Dies steht aber – ebenso wie bei § 55 Abs. 1 und 2 InsO – unter dem Vorbehalt, dass hierfür die für den vorläufigen Insolvenzverwalter bestehenden rechtlichen Befugnisse zu berücksichtigen sind. Das Insolvenzgericht hat insbesondere die Möglichkeit, den vorläufigen Insolvenzverwalter zum Forderungseinzug zu ermächtigen. Tut es dies, kann der Forderungseinzug im Rahmen der für den vorläufigen Insolvenzverwalter bestehenden rechtlichen Befugnisse erfolgen und dementsprechend – unabhängig davon, wann der Rechtsgrund für die Forderung gelegt wurde – dazu führen, dass Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis, die mit dem Forderungseinzug im Zusammenhang stehen, zur Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO werden (BFH-Urteil vom 24.09.2014 V R 48/13, BStBl II 2015, 506, Rz. 21). 53

cc) Demgegenüber ist die Auffassung des Beklagten, maßgeblich auf die zeitliche Verbindlichkeitsbegründung "nach der Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters" abzustellen, mit den insolvenzrechtlichen Anforderungen an die Begründung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO nicht vereinbar. Der Insolvenzordnung ist eine von der Rechtsstellung des vorläufigen Insolvenzverwalters nach den §§ 21 ff. InsO abweichende "tatsächliche" Zustimmung oder eine "faktische" Unternehmensfortführung neben einer Unternehmensfortführung im Sinne des § 22 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 InsO fremd. Ohne Einschränkung durch die einem vorläufigen Insolvenzverwalter übertragenen Befugnisse kann der Schuldner frei entscheiden (vgl. Schmidt/Hölzle, InsO, 18. Auflage 2013, § 21 Rz. 6). Das Erfordernis einer "tatsächlichen" Zustimmung mit dessen Handlungen führt zwangsläufig zu nicht nachprüfbaren Unterstellungen. Abzustellen ist deshalb allein auf die Befugnisse des Insolvenzverwalters, insbesondere zur Entgeltvereinnahmung (BFH-Urteile vom 24.09.2014 V R 48/13, BStBl II 54

dd) Entgegen der Ansicht des Beklagten sind auch keine Gründe dafür ersichtlich, die vom V. Senat des BFH ausschließlich anhand der Vorschriften und Regelungen der Insolvenzordnung aufgestellten Grundsätze im Bereich der Einkommensteuer anders zu bewerten. Sofern der Beklagte meint, dass die BFH-Rechtsprechung bereits deshalb nicht übertragbar sei, weil diese zu § 17 UStG ergangen sei und eine vergleichbare Vorschrift im EStG fehle, vermag dies nicht zu überzeugen. Die Anwendung der aufgestellten Grundsätze des V. Senates des BFH führt auch nicht dazu, dass hierdurch unter Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Entstehung von Masseverbindlichkeiten allein vom Zahlungsweg und der Gewinnermittlungsart abhängig gemacht würde. Vielmehr hängt die Entstehung von Masseverbindlichkeiten allein von den für den vorläufigen Verwalter bestehenden insolvenzrechtlichen Befugnissen zur Entgeltvereinnahmung ab. Diese in der Insolvenzordnung geregelt und für das Tatbestandsmerkmal des „Begründens“ im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO herangezogenen insolvenzrechtlichen Befugnisse des vorläufigen Insolvenzverwalters gelten nicht nur für die Umsatzsteuer, sondern jedenfalls auch für die im Streitfall relevante Einkommensteuer. Dass hinsichtlich der Befugnis zum Forderungseinzug zwischen Umsatzsteuer und anderen Steuerarten zu differenzieren sei, ist nicht erkennbar. 55

ee) In Anwendung der dargestellten und auf die Einkommensteuer zu übertragenden Rechtsgrundsätze des V. Senates des BFH bestand für den Kläger vorliegend keine rechtliche Befugnis zur Einziehung der bereits im Jahr 2000 und somit deutlich vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens und vor Bestellung des Klägers zum vorläufigen Insolvenzverwalter wirksam an die Bank abgetretenen Vermietungseinkünfte des Insolvenzschuldners. 56

(a) Eine Ermächtigung zum Einzug der abgetretenen Mietforderungen durch den Kläger ergibt sich zunächst nicht aus den Anordnungen im Sinne der § 22 Abs. 2, § 23 Abs. 1 Satz 3 InsO des Insolvenzgerichts in dessen Beschluss vom 19.06.2013. 57

Erlässt das Insolvenzgericht – wie vorliegend – entsprechend § 23 Abs. 1 Satz 3 InsO bei der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt das Verbot an Drittschuldner, an den Schuldner zu zahlen, und ermächtigt es den vorläufigen Insolvenzverwalter, Forderungen des Schuldners einzuziehen sowie eingehende Gelder entgegenzunehmen (§ 22 Abs. 2 InsO), wird damit (nur) das Rechtsverhältnis zwischen dem Schuldner und dem vorläufigen Insolvenzverwalter gegenüber Drittschuldnern gemäß § 24 Abs. 1 InsO in einer Weise geregelt, die § 80 Abs. 1 und § 82 InsO entspricht (BGH-Urteile vom 20.02.2003 IX ZR 81/02, BGHZ 154, 72, Rz. 37 und vom 22.02.2007 IX ZR 2/06, NJW-RR 2007, 989). Die Empfangszuständigkeit für alle Leistungen, die auf die zur Insolvenzmasse gehörenden Forderungen erbracht werden, geht dadurch auf den Insolvenzverwalter über und der Unternehmer ist aus rechtlichen Gründen nicht mehr in der Lage, rechtswirksam Entgeltforderungen in seinem eigenen vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil selbst zu vereinnahmen, da sie im Rahmen der Masseverwaltung und Masseverwertung zu vereinnahmen sind und damit zum Bereich der Masseverbindlichkeiten gehören (vgl. BFH-Urteile vom 24.11.2011 V R 13/11, BStBl II 2012, 298, und vom 24.09.2014 V R 48/13, BStBl II 2015, 506, Rz. 27). Eine solche Anordnung betrifft dagegen nicht eine etwaige Rechtsbeziehung des Schuldners zu Sicherungsnehmern. Diejenigen Forderungen, die der Insolvenzschuldner vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits rechtswirksam abgetreten hatte, sind deshalb nicht von der Anordnung nach § 22 Abs. 2, § 23 Abs. 1 Satz 3 InsO erfasst (BGH-Urteil vom 20.02.2003 IX ZR 81/02, BGHZ 154, 72 ff., Rz. 37). Entsprechend hat auch der BFH in seinem Urteil vom 24.09.2014 V R 48/13 (BStBl II 58

2015, 506, Rz. 43) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass (nur) sofern das Insolvenzgericht nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 InsO angeordnet haben sollte, dass Forderungen, die der Insolvenzschuldner zur Sicherung eines Anspruchs abgetreten hatte, nicht von den Gläubigern eingezogen werden dürfen, sondern vom Insolvenzverwalter einzuziehen sind, auch für diese Entgeltansprüche Uneinbringlichkeit (i.S.d. § 17 UStG) eintrete. Die Empfangszuständigkeit gehe (nur) in diesen Fällen auf den Insolvenzverwalter über mit der Folge, dass es dem Schuldner nicht mehr möglich sei, rechtswirksam Entgeltforderungen zu vereinnahmen. (Nur) Soweit dies der Fall sei, führe die Vereinnahmung von Leistungsentgelten durch den Insolvenzverwalter nach Ansicht des BFH, der der Senat folgt, zu einer Masseverbindlichkeit. Entsprechendes gelte auch für den Fall der Sicherungszession, soweit der Insolvenzverwalter nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 InsO befugt sei, Entgeltansprüche einzuziehen, die der Insolvenzschuldner sicherungshalber abgetreten hatte.

Vorliegend war der Kläger ausweislich des Beschlusses des Insolvenzgerichts vom 19.06.2013 (nur) dazu ermächtigt, Forderungen des Insolvenzschuldners einzuziehen sowie eingehende Gelder entgegenzunehmen. Zudem wurde den Drittschuldnern verboten, an den Schuldner zu zahlen, und diese aufgefordert, nur noch unter Beachtung dieser Anordnung zu leisten (§ 23 Abs. 1 Satz 3 InsO). Eine Anordnung im Sinne des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 InsO enthält der Beschluss jedoch nicht. Der Kläger war somit nicht berechtigt, die bereits im Jahr 2000 abgetretenen (Miet-) Forderungen aus der Vermietung einzuziehen. Entsprechend erfolgten die Mietzahlungen auch unmittelbar an den Abtretungsempfänger (Zessionar). Ein Forderungseinzug durch den Kläger erfolgte nicht.

59

Darauf, ob der Kläger dem Zahlungseingang bei der Bank als Zessionarin (konkludent) zugestimmt hat oder nicht, kommt es – entgegen der Ansicht des Beklagten – nicht an. Auf einen fehlenden Widerspruch des vorläufigen Insolvenzverwalters kann im Rahmen des „Begründens“ im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO nicht abgestellt werden, da der Kläger bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht berechtigt war, die Mietforderungen, die der Insolvenzschuldner zur Sicherung an die Bank abgetreten hatte, einzuziehen oder in anderer Weise zu verwerten. Eine solche rechtliche Befugnis stand ihm gemäß § 166 Abs. 2 InsO erst ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu. Auf einen fehlenden Widerspruch kann – wie bereits dargelegt – im Rahmen des § 55 Abs. 4 InsO nur in dem Umfang abgestellt werden, als überhaupt ein Recht des vorläufigen Insolvenzverwalters zum Widerspruch besteht (BFH-Urteil vom 24.09.2014 V R 48/13, BStBl II 2015, 506 Rz. 17).

60

(b) Eine rechtliche Befugnis des Klägers zum Forderungseinzug ergibt sich schließlich nicht aus dem vom Insolvenzgericht im Beschluss vom 19.06.2013 angeordneten Zustimmungsvorbehalt im Sinne von § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alternative 2 InsO. Der Kläger hat keine masseverbindlichkeitsbegründende Zustimmung erteilt. Insbesondere liegt keine masseverbindlichkeitsbegründende Zustimmung des Klägers im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO dadurch vor, dass dieser (konkludent) seine Zustimmung zur Zahlung der Mietkosten durch die Bank erteilte mit dem Ziel, die Mieteinkünfte aus dem Objekt in B bis zur Versteigerung des Objektes zu erhalten. Insoweit fehlt es bereits an einer zustimmungsbedürftigen Verfügung des Insolvenzschuldners.

61

Nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alternative 2 InsO kann das Insolvenzgericht anordnen, dass Verfügungen des Schuldners nur mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind. Eine Zustimmung in diesem Sinne kann gemäß § 182 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) durch eine vorherige Einwilligung (§ 183 BGB) oder durch eine nachträgliche Genehmigung (§ 184 BGB) erfolgen. Der Zustimmungsvorbehalt nach § 21

62

Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alternative 2 InsO bezieht sich ausdrücklich (nur) auf "Verfügungen" und bewirkt, dass der vorläufige Insolvenzverwalter die Wirksamkeit rechtsgeschäftlicher Verfügungen des Schuldners zu verhindern vermag. Verfügungen im Sinne des § 21 InsO sind alle Rechtshandlungen, die auf das Vermögen des Schuldners unmittelbar einwirken, wie beispielsweise Zahlungen des Schuldners (vgl. nur BGH-Urteil vom 25.10.2007 IX ZR 217/06, BGHZ 174, 84 ff. Rz. 19).

Vorliegend fehlt es an dieser Vermögenseinwirkung. Insbesondere liegt keine unmittelbare Vermögensminderung vor. Die Miete für die von dem Insolvenzschuldner in Höhe von monatlich 700,- EUR wurde nicht von dem Insolvenzschuldner oder dem Kläger, sondern von der Bank aus den an sie abgetretenen Mietzinsen gezahlt. Sofern der Kläger hierzu ausführt, die Zahlungen seien „mit (seiner) stillschweigenden Zustimmung“ direkt von der Bank abgeführt worden (siehe Bl. 102 der eAkte), ändert sich hieran nichts. Denn bei der Zahlung des Mietzinses durch die Bank handelt es sich wirtschaftlich und rechtlich betrachtet um eine bloße Verwendung der an die Bank abgetretenen Mietforderungen durch die Zessionarin. Eine Verminderung des Vermögens des Insolvenzschuldners, für die es nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alternative 2 InsO einer Zustimmung durch den Kläger bedurft hätte, ging hiermit nicht einher. Der Insolvenzschuldner konnte über die im Jahr 2000 bereits abgetretene Mietforderung nicht noch ein zweites Mal vermögensmindernd verfügen. Ebenso wenig, wie der Kläger bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens berechtigt war, die an die Bank abgetretenen Mietforderungen einzuziehen oder in anderer Weise zu verwerten, war er berechtigt, über die Verwendung der Mieten durch die Bank – hier zur Begleichung der Mietverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners – zu bestimmen. 63

ff) Inwieweit hinsichtlich der übrigen Einkünfte des Insolvenzschuldners aus seiner Beteiligung an der B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG in Höhe von 597,- EUR und der übrigen Beteiligungseinkünfte eine rechtliche Befugnis des Klägers zur Vereinnahmung bestand, kann letztlich dahinstehen, da durch diese Einkünfte jedenfalls deshalb keine Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO begründet wurde, weil die Summe dieser Einkünfte negativ ist. 64

Dessen ungeachtet kommt – entgegen der Ansicht des Beklagten – eine Zuordnung der gesondert und einheitlich festgestellten Einkünfte aus der B Grundstücksgesellschaft mbH & Co. KG zu den Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO vorliegend auch deshalb nicht in Betracht, da der Kläger im Streitjahr hieraus im Rahmen seiner rechtlichen Befugnisse keine Entgelte vereinnahmt hat. 65

6. Da vorliegend mangels auf die Insolvenzmasse entfallender positiver Einkünfte des Insolvenzschuldners gegenüber der Insolvenzmasse keine Steuern festzusetzen sind, sind zum Zwecke der Steuerermittlung auch keine Einkünfte des nicht insolventen Ehegatten (hier: der Ehefrau des Insolvenzschuldners) in entsprechender Anwendung des Beispiels 3 in AEAO zu § 251 Tz. 9.1.2 fiktiv auf den Vermögensbereich der Masseverbindlichkeiten aufzuteilen. Hintergrund der in AEAO zu § 251 Tz. 9.1.2 vorgesehenen Aufteilung ist die Überlegung, dass die durch die Zusammenveranlagung entstehende Mehrbelastung gleichmäßig auf die insolvenzrechtlichen Vermögensbereiche zu verteilen ist (vgl. dazu Finanzgericht Münster, Urteil vom 28.02.2018, 9 K 3343/13 E, EFG 2018, 1336 Rz. 43; Revision: VIII R 19/18). Wenn jedoch die Einkünfte des Insolvenzschuldners nicht zu gegen den Insolvenzverwalter festzusetzenden Massesforderungen führen – wie vorliegend –, können auch keine Einkünfte des nicht insolventen Ehegatten fiktiv den Masseverbindlichkeiten zugeordnet werden. 66

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Eine anderweitige Auferlegung der Kosten nach § 137 Satz 1 FGO kommt trotz der erst im Klageverfahren eingereichten Einkommensteuererklärung nicht in Betracht. Nach § 137 Satz 1 FGO können einem Beteiligten die Kosten ganz oder teilweise auch dann auferlegt werden, wenn er obsiegt hat, die Entscheidung aber auf Tatsachen beruht, die er früher hätte geltend machen oder beweisen können oder sollen. Der verspätete Vortrag muss dabei ursächlich geworden sein für die entstandenen Mehrkosten. Kosten, die auch bei pflichtgemäßem Verhalten des Beteiligten angefallen wären, können ihm nicht auferlegt werden. Kausal ist ein verspätetes Vorbringen insbesondere dann nicht, wenn das Finanzamt trotz des verspäteten Sachvortrags bzw. Nachweises weiter an dem Antrag auf Klageabweisung festhält. So liegt der Fall hier. Der Beklagte hat im Verfahren auch nach Eingang der Steuererklärung weiterhin Klageabweisung beantragt und hätte auch bei rechtzeitiger Einreichung der Steuererklärung den angefochtenen Bescheid über die Masseverbindlichkeiten nicht ersatzlos aufgehoben.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 68

III. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) zuzulassen. 69