

---

**Datum:** 28.06.2012  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 11. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 11 K 1069/09  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2012:0628.11K1069.09.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, III R 32/13

---

**Tenor:**

1. Die Klage wird abgewiesen.
  2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen, die diese selbst trägt.
- 

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>Tatbestand</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | <b>1</b> |
| In der Sache ist streitig, ob Einkommensteuerschulden für die Jahre 2004, 2005 und 2007 als Masseverbindlichkeiten anzusehen sind.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | <b>2</b> |
| Der Kläger ist Treuhänder über das Vermögen von Frau A (wohnhaft B-Straße ..., ... C). Das vereinfachte Insolvenzverfahren über ihr Vermögen wurde am 27.03.2001 eröffnet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | <b>3</b> |
| Frau A, die zu diesem Klageverfahren beigeladen wurde, war seit dem 01.07.2001 als Zahnärztin bei der Ärztegemeinschaft D C-Zentrum, E-Straße ..., in C tätig. Die dieser Tätigkeit zu Grunde liegende Kooperationsvereinbarung vom 01.07.2001 unterschrieb neben Frau A und einem Vertreter der Ärztegemeinschaft auch der Kläger (vgl. Bl. 111 ff. der FG-Akte). Hiernach stellte die Ärztegemeinschaft D der Insolvenzschuldnerin die erforderlichen Betriebsmittel und die Infrastruktur zur Verfügung. Dafür trat die Insolvenzschuldnerin die ihr gegenüber Patienten und der kassenärztlichen Vereinigung zustehenden Forderungen an die Ärztegemeinschaft ab. Nach einem von Frau A ohne Einbeziehung des Klägers abgeschlossenen Praxisgemeinschaftsvertrag standen ihr pauschal 25 % der von ihr abrechenbaren Honorare zu, während 75 % beim Seniorpartner der Ärztegemeinschaft verblieben. Die Differenz zwischen den Ausgaben und dem Anteil des Seniorpartners i.H.v. 75 % der Arzthonorare verblieb bei diesem als Gewinn. Nach der Kooperationsvereinbarung | <b>4</b> |

wurden die abgerechneten Honorarforderungen bis auf Widerruf durch den Kläger direkt an Frau A ausgezahlt. Der Kläger sollte die jeweiligen Abrechnungen der Ärztegemeinschaft in Kopie erhalten.

Nachdem der Kläger trotz mehrmaliger Aufforderung durch den Beklagten in seiner Funktion als Treuhänder keine Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 und 2005 abgegeben hatte, wurden die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt. 5

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 vom 13.02.2007 sowie den Vorauszahlungsbescheid 2007 vom 02.02.2007, die an den Kläger als Treuhänder gerichtet waren, legte der Kläger Einspruch ein. Zur Begründung führte er an, dass er nicht verpflichtet sei, für Frau A Steuererklärungen abzugeben. Im Übrigen sei bei der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen, dass der Insolvenzmasse wegen der Frau A zustehenden Pfändungsfreigrenze kaum Gelder zugeflossen seien. Er habe lediglich die Vermögenszuwächse der Insolvenzmasse zu versteuern. Ferner sei die Abgabe von Erklärungen auch deshalb nicht möglich, weil Frau A die hierzu erforderlichen Angaben nicht mache. 6

Nach der ablehnenden Einspruchsentscheidung vom 02.03.2009 verfolgt der Kläger sein Begehren im vorliegenden Klageverfahren weiter. 7

Nach Auffassung des Klägers hat eine Aufteilung der Einkünfte zu erfolgen, und zwar zwischen den auf die Insolvenzmasse entfallenden Einkünften sowie den Einkünften der Schuldnerin (bis zur Höhe des Pfändungsfreibetrags). Die Auffassung der Finanzverwaltung führe ansonsten dazu, dass die Insolvenzmasse mit Steuern belastet würde, deren Einkünfte ihr gar nicht zugeflossen seien. Gleichzeitig werde die Schuldnerin, die entsprechende Einkünfte erzielt habe und wohl für anderweitige Zwecke ausgegeben habe, verschont. 8

Es sei zwar unbestritten, dass die Steuer nur insgesamt und einheitlich festgesetzt werden könne, gleichwohl lägen die tatsächlichen Voraussetzungen für eine Aufteilung vor. 9

Eine Aufteilung entspreche der Systematik des Einkommensteuerrechts. Nach dessen Regelungen würden immer nur die tatsächlich erzielten Einkünfte der Einkommensteuer unterworfen. Auch unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit sei eine Aufteilung erforderlich. Denn die Steuergerechtigkeit schließe aus, dass die Insolvenzmasse eine Einkommensteuerpflicht für Einkünfte treffe, die sie nicht erlangt habe. Außerdem habe der BFH im Urteil vom 18.05.2010 (X R 60/08) entschieden, dass die einheitliche Steuerschuld in eine Insolvenzforderung, eine Masseforderung und eine insolvenzfreie Forderung aufzuteilen sei. Dabei habe der BFH bestätigt, dass die Zuordnung zu den Forderungskategorien nicht nach dem Steuerrecht, sondern nach dem Insolvenzrecht vorzunehmen sei (vgl. zuletzt BFH vom 1.4.2008 – X B 201/07, BFH/NV 2008, 925). 10

Zwar sei zuzugestehen, dass es der Gesetzgeber (zunächst) leider verabsäumt habe, eine eindeutige Regelung für das Spannungsverhältnis zwischen Steuerrecht und Insolvenzrecht zu treffen. Insbesondere fehlten in den Streitjahren spezielle Regelungen, die Schuldner mit aus der Masse freigegebener selbständiger Tätigkeiten beträfen. Auch höchstrichterliche Rechtsprechung habe es nicht gegeben. Die Landesfinanzverwaltungen in Thüringen und Sachsen hätten dieses Problem indes gelöst, was aus einem neutralisierten Einkommensteuerbescheid des Finanzamts J vom 27.05.2009 hervorgehe (Bl. 54 ff. der FG-Akte). 11

Für das Kalenderjahr 2004 seien der Insolvenzmasse von den 44.181 €, die die Beigeladene aus selbständiger Tätigkeit nach dem Steuerbescheid vom 13.02.2007 bzw. vom 28.09.2010 erzielt haben soll, zunächst nichts zugeflossen, auch wenn die Schuldnerin auf Grund der Vorschriften der Insolvenzordnung verpflichtet gewesen sei, Einkünfte oberhalb des Pfändungsfreibetrags an den Treuhänder abzuführen. Er habe 2001 mit ihr zwar keine schriftliche Vereinbarung darüber geschlossen, dass bzw. in welcher Höhe sie die von der Ärztegemeinschaft erhaltenen Honorare an ihn weiterzuleiten habe. Dies sei auch nicht erforderlich gewesen, da sich schon aus den gesetzlichen Vorgaben die Notwendigkeit der Weiterleitung solcher Beträge ergebe, die über den Pfändungsfreibetrag hinaus gingen.

Später habe er allerdings auch für das Streitjahr 2004 Beträge vereinnahmen können. Er sei nämlich Ende 2004 an die Ärztegemeinschaft D herangetreten und habe sie entsprechend der Regelung in § 3 der Kooperationsvereinbarung angewiesen, die Frau A zustehenden Beträge vollständig an ihn auszuzahlen. Dies sei ab 2005 auch entsprechend erfolgt. Zudem habe er für 2004 nachträglich Abrechnungsunterlagen erhalten, nachdem er diese zuvor sowohl bei D als auch bei Frau A mehrfach ergebnislos eingefordert habe. Daraus habe sich ergeben, dass die Beigeladene einen nicht pfändungsfreien Betrag i.H.v. 3.151 € für dieses Jahr nicht weitergeleitet habe (siehe Ermittlung des Klägers, Bl. 384 der FG-Akte). Diesen Betrag habe er Anfang 2005, nachdem er die kompletten Honorare von D erhalten habe, nach und nach bei den Beträgen abgezogen, die er an die Beigeladene als pfändungsfreie Beträge für 2005 weiterzuleiten hatte. 13

Für das Kalenderjahr 2005 seien ihm Einkünfte aus Zahnarzt Honoraren in Höhe von 38.191,70 € zugeflossen. Für die Beigeladene seien Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 3.068,46 € beglichen worden. Weitere Geldbeträge in Höhe von 17.005 € seien als Pfändungsfreibetrag an die Schuldnerin weitergeleitet worden. Dieser Betrag dürfe bei der Insolvenzmasse einkommensteuerlich nicht berücksichtigt werden. Dementsprechend sei eine Aufteilung vorzunehmen. 14

Schließlich sei auch für die Einkommensteuer 2007 eine Aufteilung vorzunehmen gewesen. 15

Der Kläger weist schließlich darauf hin, dass die vom Beklagten insgesamt geltend gemachten Steueransprüche die Mittel überstiegen, die in der Masse vorhanden seien. Er habe im Laufe der Jahre insgesamt ca. 160.000 € eingenommen, wovon aber nur 55.000 € in der Masse verblieben seien. Mit zusätzlichen Mitteln sei nicht mehr zu rechnen, zumal die Beigeladene nicht mehr arbeite. 16

Neben der Problematik der Aufteilung sei vorliegend zu berücksichtigen, dass der Kläger die freiberufliche Tätigkeit der Schuldnerin freigegeben habe. 17

Der Gesetzgeber habe mit Wirkung ab dem 01.07.2007 eine diesbezügliche Regelung getroffen, die allerdings erst für die Verfahren gelte, die ab dem 01.07.2007 eröffnet worden seien. Auch vor dieser gesetzlichen Regelung habe es das Rechtsinstitut der Freigabe allerdings schon gegeben. 18

Zu beurteilen sei die Rechtssituation, wie sie sich im Jahr 2001, und zwar am 01.07.2001 dargestellt habe. Zu diesem Zeitpunkt nämlich habe die Schuldnerin im Rahmen einer Kooperationsvereinbarung mit der Ärztegemeinschaft D C eine selbständige Tätigkeit aufgenommen. 19

Die Schuldnerin sei bis zum 27.03.2001 als angestellte Zahnärztin in C tätig gewesen. Nach der Kündigung des Arbeitsverhältnisses mit Wirkung zum 30.06.2001 habe die Schuldnerin 20

zum 01.07.2001 eine selbständige Tätigkeit als Zahnärztin in C aufnehmen wollen. Der Kläger habe sich mit der Aufnahme einverstanden erklärt und gleichzeitig die Freigabe dieser selbständigen Tätigkeit gegenüber der Insolvenzschuldnerin erklärt. Auf Grund dessen sei die Kooperationsvereinbarung geschlossen worden, der der Kläger zugestimmt habe (vgl. Bl. 111 ff. der FG-Akte).

In der Vereinbarung vom 01.07.2001 finde sich der Begriff einer Freigabe zwar nicht. Sowohl der Wortlaut, aber auch die Gestaltung spreche indes eindeutig für eine Freigabe der selbständigen Tätigkeit der Schuldnerin. Am deutlichsten zeige sich dies daran, dass es sich um eine freie Vereinbarung zwischen der Schuldnerin und der Ärztegemeinschaft handle, der der Treuhänder (Kläger) lediglich die Zustimmung erteilt habe. Rechtsansprüche ließen sich für den Treuhänder gegenüber der Ärztegemeinschaft D daraus nicht herleiten. Etwas anderes habe sich erst dadurch ergeben, dass der Kläger gegenüber der Ärztegemeinschaft D hinsichtlich der Zahlungsflüsse eine Erklärung abgegeben habe. 21

Auch bei einer erklärten Freigabe sei es grundsätzlich so, dass die über dem Pfändungsfreibetrag liegenden Einkünfte an die Insolvenzmasse abzuführen seien. Wäre dies nicht so, käme eine Freigabe der Tätigkeit durch den Insolvenzverwalter nie in Betracht. Denn der Insolvenzverwalter würde sich schadensersatzpflichtig machen, gäbe er das Unternehmen frei und würde damit auf Einnahmen zu Gunsten der Masse verzichten. Dies könne nicht sachgerecht sein. 22

Letztlich könne die Frage, ob eine Masseverbindlichkeit begründet worden sei, ausschließlich auf Grundlage von § 55 Insolvenzordnung (InsO) entschieden werden. 23

Zu den Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO gehörten Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet worden seien, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören. Sie würden durch den Insolvenzverwalter innerhalb seines gesetzlichen Wirkungskreises durch Rechtsgeschäft oder Rechtshandlungen zu Lasten der Masse begründet. 24

Die persönlichen Steuern der Insolvenzschuldnerin gehörten zu den sonstigen Masseverbindlichkeiten dann, wenn und soweit die für das Entstehen der Steuerschuld maßgeblichen Tatbestandsmerkmale im Verwaltungsbereich des Insolvenzverwalters erfüllt seien. Dies sei vorliegend aber gerade nicht gegeben. 25

Der Einkommensteuertatbestand knüpfe an die Einkünfteerzielung an, unabhängig davon, wie die daraus gewonnenen Mittel verwendet würden. Zur Verwirklichung des Einkommensteuertatbestandes komme es also darauf an, wer die Einkünfte erziele. Dies sei eindeutig die Insolvenzschuldnerin und nicht der Insolvenzverwalter gewesen. Denn gerade die Arbeitskraft der Insolvenzschuldnerin gehöre nicht zur Insolvenzmasse. Folglich stellten auch die durch den Einsatz dieser Arbeitskraft begründeten Neuverbindlichkeiten keine Masseverbindlichkeiten dar. 26

Der Kläger sei schon auf Grund der Natur des von der Insolvenzschuldnerin ausgeübten Berufes daran gehindert, die Tätigkeit bzw. das Unternehmen fortzuführen. Mit dem Arztberuf seien unterschiedliche Pflichten, wie ärztliche Schweigepflicht usw. verbunden, die es dem Kläger verbieten würden, die Tätigkeit der Insolvenzschuldnerin fortzuführen. 27

Zwar gehöre gemäß § 35 Abs. 1 InsO neben dem im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung vorhandenen Vermögen auch der sogenannte „Neuerwerb“ zur Insolvenzmasse. Daraus 28

könne aber keinesfalls geschlossen werden, dass Verbindlichkeiten, die an den Neuerwerb anknüpften, gleichzeitig Masseverbindlichkeiten seien, denn Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO könne nur der Verwalter begründen.

Hierfür spreche auch, dass nach dem Gesetzeszweck Masseverbindlichkeiten solche seien, 29  
die vom Insolvenzverwalter im Interesse der Abwicklung des Verfahrens begründet würden.

Die streitgegenständlichen Steueransprüche beruhten auf Handlungen der 30  
Insolvenzschuldnerin und nicht auf dem Handeln des Klägers bzw. auf der Verwertung,  
Verwaltung oder Verteilung der Insolvenzmasse.

So habe bereits auch der BFH in seiner Entscheidung vom 16.11.2004 (VII R 62/03) 31  
festgestellt, dass Verbindlichkeiten, die auf Grund außerhalb des Insolvenzverfahrens  
gestattetem rechtsgeschäftlichem oder steuerpflichtigem Handeln des Insolvenzschuldners  
entstünden, aus der Masse nicht befriedigt werden dürften.

Soweit der Beklagte das Urteil des BFH vom 18.05.2010 anspreche, wonach 32  
Einkommensteuerschulden, die sich aus „echten“ Gewinnen der Personengesellschaften  
ergäben, Masseverbindlichkeiten darstellen sollten, sei dies für den vorliegenden Rechtsstreit  
nicht relevant. Die von dem Beklagten festgesetzte Einkommensteuerschuld resultiere eben  
gerade nicht aus vereinnahmten Gewinnen, die der Insolvenzmasse zugeflossen seien,  
sondern aus dem Einsatz der Arbeitskraft der Insolvenzschuldnerin. Im Weiteren sei bereits  
äußerst fraglich, ob vorliegend überhaupt eine Beteiligung der Insolvenzschuldnerin an einer  
Personengesellschaft vorliege (zur weiteren Begründung vgl. Schreiben des Klägers vom  
02.02.2012, Bl. 298 ff. der FG-Akte).

Die Auffassung des Klägers werde schließlich durch die Entscheidung des BFH vom 33  
18.05.2010 (X R 11/09) bestätigt. Denn der BFH habe hierin ausgeführt, dass für den Fall,  
dass keine Erlöse zur Insolvenzmasse geflossen seien, die daraus resultierenden  
Steuerforderungen allein gegen die Insolvenzschuldnerin in ihrer insolvenzfremen  
Vermögenssphäre zu richten seien. Eine Einziehung der Forderung gegenüber der  
Insolvenzschuldnerin wäre ebenfalls nicht erfolgsversprechend, da eine Werthaltigkeit der  
Forderung nicht gegeben sei.

Auch eine Begründung der Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit über § 35 InsO sei 34  
nach Auffassung des BFH nicht gegeben. Denn beim sogenannten „Neuerwerb“ sei es  
erforderlich, dass die Masse tatsächlich vermehrt worden sei. Vorliegend sei der  
Insolvenzmasse aber gerade kein Vermögen zugeflossen (vgl. Urteil des BFH vom  
18.05.2010, X R 11/09).

Der Kläger beantragt, 35

1. die Einkommensteuerbescheide 2004, 2005 und 2007 vom 19.10.2010 aufzuheben, 36

2. hilfsweise, den Beklagten zu verpflichten, eine Aufteilung der Zahllast der 37  
Einkommensteuer 2004, 2005 und 2007 zwischen den insolvenzfremen Einkünften der  
Schuldnerin sowie den Einnahmen der Insolvenzmasse im Teileinkünfteverfahren  
vorzunehmen.

Der Beklagte beantragt, 38

die Klage abzuweisen. 39

40

Zur Begründung stellt der Beklagte zunächst klar, dass die Verweisung des Klägers auf eine exemplarische Festsetzung des Finanzamts J zur Frage der Aufteilung nicht erfolgsbringend sei. Denn auch das Finanzamt J habe eine einheitliche Steuerfestsetzung für und gegen sämtliche Verfahrensbeteiligten vorgenommen.

Außerdem habe der Beklagte die Einkommensteuerschulden 2004, 2005 und 2007 zu Recht als Masseverbindlichkeiten behandelt und diese zutreffend gegenüber dem Treuhänder mittels Steuerbescheid festgesetzt. 41

Die Entscheidung, ob die in Rede stehenden Einkommensteuerschulden eine Masseverbindlichkeit darstellten, richte sich nach den Maßstäben des § 55 InsO. Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO gehörten zu den Masseverbindlichkeiten solche Schulden, die durch die Handlung des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet worden seien. 42

Zur Insolvenzmasse gehöre nach § 35 Abs. 1 InsO das gesamte Vermögen, dass dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gehöre und das er während des Verfahrens erlange. 43

Nach § 35 Abs. 2 InsO könne der Insolvenzverwalter allerdings, wenn der Schuldner eine selbständige Tätigkeit ausübe oder beabsichtige, demnächst eine solche Tätigkeit auszuüben, gegenüber dem Schuldner erklären, ob Vermögen aus dieser selbständigen Tätigkeit zur Insolvenzmasse gehören solle und ob Ansprüche aus dieser Tätigkeit im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden könnten. Gebe der Insolvenzverwalter die Erklärung, dass Vermögen aus jener Tätigkeit des Schuldners nicht zur Insolvenzmasse gehören solle (sog. Freigabe), nicht ab, würden die vom Schuldner durch die betreffende Tätigkeit neu erworbenen Forderungen in die Insolvenzmasse fallen. 44

§ 35 Abs. 2 InsO sei indes im Streitfall noch nicht anzuwenden, weil er erst für solche Insolvenzverfahren gelte, die ab dem 01.07.2007 eröffnet worden seien (Art. 6 des Gesetzes zur Vereinfachung des Insolvenzverfahrens, BGBl. I 2007, 509). Allerdings kenne auch das bis dahin geltende Insolvenzrecht das (im Wesentlichen richterrechtlich entwickelte) Institut der Freigabe (vgl. statt aller BGH-Urteil vom 01.02.2007, Az. IX ZR 178/05, HFR 2008, 77). Eine Freigabe eines zur Masse gehörenden bzw. künftig in diese fallenden Vermögensgegenstands und dessen Überführung in das insolvenzfreie Vermögen des Schuldners setze eine Willenserklärung des Insolvenzverwalters voraus, aus welcher sich unmissverständlich dessen Wille zu einem dauernden Verzicht auf die Massezugehörigkeit ergebe (vgl. BGH-Urteil vom 07.12.2006, Az. IX ZR 161/04, NJW RR Zivilrecht 2007, 846). 45

Eine solche Freigabe der selbständigen Tätigkeit der Insolvenzschuldnerin in Form der Beteiligung an die Ärztegemeinschaft D sei im Streitfall offensichtlich nicht erfolgt. Denn der Kläger habe sich weder diesbezüglich eingelassen noch ergäben sich aus dem Inhalt der Steuerakten Feststellungen, die Anlass geben könnten, von einer Freigabe der selbständigen Tätigkeit der Insolvenzschuldnerin auszugehen. Vielmehr zeige die vom Kläger im Dezember 2004 an die Ärztegemeinschaft gerichtete Aufforderung, die auf die Insolvenzschuldnerin entfallenden Beträge direkt an ihn abzuführen, dass es seinem ausdrücklichen Willen entsprochen habe, dass die selbständige Betätigung und die daraus resultierenden Erlöse zur Insolvenzmasse gehören sollten. 46

Soweit der Kläger die Auffassung vertrete, dass die Frage einer wirksamen Freigabe im Lichte des Umstandes zu beurteilen sei, dass es im Jahr 2001 an einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung sowie entsprechender Rechtsprechung gefehlt habe, könne dem nicht 47

gefolgt werden.

Der BGH habe in seiner Entscheidung vom 01.02.2007, Az. IX ZR 178/05, zu § 35 InsO a.F. 48 eindeutige Kriterien aufgestellt, die für die Annahme einer wirksamen Freigabe unter Anwendung der damaligen Rechtslage erfüllt sein mussten. Dabei seien keine erleichterten Anforderungen aufgestellt worden, weil die Rechtslage unklar gewesen sei. Nach Ansicht des BGH habe die Freigabe durch eine an den Insolvenzschuldner zu richtende, einseitige, empfangsbedürftige Willenserklärung des Insolvenzverwalters bzw. des Treuhänders zu erfolgen gehabt. Aus dieser Erklärung hätte sich unmissverständlich der Wille zu einem dauernden Verzicht auf die Massezugehörigkeit ergeben müssen. Damit sei eine Auslegung von Willenserklärungen als Freigabe nur sehr eingeschränkt möglich. An einer solchen ausdrücklichen und eindeutigen Freigabeerklärung fehle es im Streitfall offensichtlich. Insbesondere könne eine solche Erklärung nicht aus der nunmehr erstmalig übersandten Vereinbarung zwischen Frau A und der Ärztegemeinschaft D vom 01.07.2001 entnommen werden. In dieser Vereinbarung seien nur Modalitäten festgelegt worden, wie die durch die ärztliche Tätigkeit vereinnahmten Honorare zwischen der Gesellschaft und Frau A abgerechnet und verteilt worden wären. Diesen Vereinbarungen habe der Treuhänder im Rahmen der ihm obliegenden Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis (§ 80 InsO) zugestimmt. Ohne diese Zustimmung hätte die Vereinbarung gar nicht wirksam abgeschlossen werden können, so dass es sich hier entgegen der Auffassung des Klägers nicht um eine „freie Vereinbarung“ der Insolvenzschuldnerin handele, die im Wege der Auslegung als Freigabeerklärung zu verstehen sei. Im Übrigen enthalte diese Vereinbarung keinerlei Regelungen dazu, dass der Kläger die Tätigkeit von Frau A, insbesondere die dadurch erzielten Honoraransprüche gegen die Ärztegemeinschaft, aus dem Insolvenzbeschluss dauerhaft entlasten wollte.

Die Tatsache, dass nach § 3 der Vereinbarung Zahlungen direkt von der Gemeinschaft an Frau A fließen sollten, ändere an dieser Beurteilung nichts. Denn der Treuhänder sei 49 zeitgleich über die Abrechnung informiert worden. Ihm sei das Recht eingeräumt worden, die vereinbarten Zahlungsmodalitäten jederzeit zu widerrufen. Von diesem Widerrufsrecht habe der Kläger auch offensichtlich Gebrauch gemacht, denn in den Jahren 2005 und 2007 sei tatsächlich ein Zufluss zur Masse erfolgt.

Dass es dem Willen des Klägers entsprochen habe, die Erlöse aus der ärztlichen Tätigkeit der Frau A zur Insolvenzmasse zu ziehen und eben nicht freizugeben, könne auch seiner 50 Äußerung im Schriftsatz vom 03.04.2009 entnommen werden, wonach die Insolvenzschuldnerin aufgrund der Vorschriften der Insolvenzordnung verpflichtet gewesen sei, Einkünfte oberhalb der Pfändungsfreigrenze an den Treuhänder abzuführen.

Diese Tatsachen verdeutlichten, dass der Kläger auf die Abführung betrieblicher Gewinne gerade nicht habe verzichten wollen, sondern die Insolvenzmasse ggfls. an einem wirtschaftlichen Erfolg der selbständigen Tätigkeit weiter teilhaben sollte. Die 51 Insolvenzschuldnerin sollte im Ergebnis ihrer selbständigen Tätigkeit weiterhin zu Gunsten der Insolvenzmasse nachgehen. Dies stelle keine echte Freigabe dar bzw. keinen endgültigen Verzicht auf den wirtschaftlichen Wert der selbständigen Tätigkeit.

Auch der Hinweis des Klägers, dass von einer Freigabe deshalb auszugehen sei, weil er selber an der Ausübung des Ärzteberufs gehindert sei, überzeuge nicht. Denn es liege in der 52 Natur der Sache, dass ein Insolvenzverwalter aufgrund seiner speziellen beruflichen Qualifikation häufig nicht dazu in der Lage sei, die Tätigkeit des Insolvenzschuldners selber auszuüben. Dennoch normiere § 35 Abs. 1 InsO den Grundsatz, dass das gesamte Vermögen des Schuldners, das diesem zum Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung gehöre und

das er während des Verfahrens erlangt habe, zur Insolvenzmasse gehöre. Eine abweichende Beurteilung könne nur durch eine Freigabe erreicht werden, an der es im Streitfall fehle.

In diesem Zusammenhang sei auch die Begründung der Bundesregierung im Entwurf eines Gesetzes zur Vereinfachung des Insolvenzverfahrens vom 02.11.2006, BT-Drucksache 16/3227 zu den neuen Absätzen 2 und 3 in § 35 InsO zu beachten. Dort heiße es nämlich:

„In Insolvenzverfahren über das Vermögen natürlicher Personen versuchen Schuldner, die vor der Eröffnung des Verfahrens eine selbständige Tätigkeit ausgeübt hatten, oftmals diese Tätigkeit nach Eröffnung des Verfahrens – mit oder ohne Kenntnis oder Duldung des Insolvenzverwalters – fortzusetzen oder eine neue Tätigkeit zu beginnen. Das Interesse des Schuldners, sich durch eine gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit eine neue wirtschaftliche Existenz zu schaffen, stellt aber die Insolvenzpraxis vor erhebliche Probleme. So gehören Einkünfte, die ein selbständig tätiger Schuldner nach der Insolvenzeröffnung erzielt, gemäß § 35 InsO in vollem Umfang ohne Abzug für beruflich bedingte Ausgaben zur Insolvenzmasse. Damit ist eine selbständige Tätigkeit des Schuldners außerhalb des Insolvenzverfahrens nahezu ausgeschlossen.

Übt der Insolvenzschuldner dennoch – mit oder ohne Wissen oder Einwilligung des Verwalters – eine selbständige Tätigkeit aus, dann hat der Insolvenzverwalter häufig ein Interesse, zwar den durch eine selbständige Tätigkeit erzielten Neuerwerb für die Masse zu vereinnahmen, mit durch den Neuerwerb in vielfältiger Form begründete Verbindlichkeiten jedoch nicht die Masse zu belasten. Ein Weg, dem Insolvenzschuldner die Möglichkeit einer selbständigen Tätigkeit außerhalb des Insolvenzverfahrens zu eröffnen, ist eine Art „Freigabe“ des Vermögens, das der gewerblichen Tätigkeit gewidmet ist, einschließlich der dazu gehörenden Vertragsverhältnisse. Eine vergleichbare Regelung findet sich bereits in § 109 Abs. 1 Satz 2 InsO hinsichtlich der Wohnung des Schuldners. Den Neugläubigern, also den Gläubigern, die nach Eröffnung des Verfahrens mit dem Schuldner kontrahiert haben, stehen, sofern eine entsprechende Erklärung des Verwalters vorliegt, als Haftungsmasse die durch die selbständige Tätigkeit erzielten Einkünfte zur Verfügung. Eine Verpflichtung der Insolvenzmasse durch die Tätigkeit des Schuldners scheidet dann von vornherein aus. Macht der Verwalter von der Freigabe keinen Gebrauch und duldet er die Fortführung der gewerblichen Tätigkeit durch den Insolvenzschuldner, dann werden die durch den Neuerwerb begründeten Verbindlichkeiten zu Masseverbindlichkeiten, da insofern eine Verwaltungshandlung vorliegt. Dies würde auch für Verbindlichkeiten gelten, die der Schuldner unter Einsatz von Gegenständen begründet, die nach § 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO unpfändbar sind.

Der Insolvenzverwalter hat abzuwägen, ob der Behalt des Neuerwerbs in der Masse für diese vorteilhaft ist. In diesem Fall hat er aber auch alle mit dem Neuerwerb in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten als Masseverbindlichkeiten zu erfüllen.....“.

Da mithin die selbständige Tätigkeit und die dadurch erzielten Erträge in den Streitjahren mangels einer entsprechenden Freigabe zur Insolvenzmasse gehörten, erfüllten die darauf entfallenen Einkommensteuerschulden den Tatbestand des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Hierbei sei nach dem Gesetzeswortlaut unmaßgeblich, ob und ggfls. in welchem Umfang der Insolvenzmasse tatsächlich Erträge zugeflossen seien.

Dieses Ergebnis könne auch aus der Rechtsprechung des BGH abgeleitet werden. So habe dieser z.B. mit Beschluss vom 05.04.2006 (Az. IX ZB 169/04, ZVI 2007, 78) entschieden, dass die Einkünfte, die ein selbständig tätiger Schuldner nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erziele, in vollem Umfang, ohne einen Abzug für beruflich bedingte



Ausgaben, zur Insolvenzmasse gehörten. Wenn also der Neuerwerb in vollem Umfang ohne einen Abzug für beruflich bedingte Ausgaben zur Insolvenzmasse gehöre, dann könnten die auf dem Neuerwerb lastenden Ertragsteuern nicht aus dem insolvenzfremden Vermögen des Insolvenzschuldners, welches ja gerade wegen der Abführungspflicht an den Insolvenzverwalter tatsächlich erst gar nicht entstehen könne, zu zahlen sein.

Eine – wie auch immer zu berechnende und vorzunehmende – Verteilung der streitbefangenen Steuerschulden in Masseverbindlichkeiten und (neue) Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners abhängig vom tatsächlichen Zahlungsfluss komme ebenfalls nicht in Betracht. 59

Denn die Auffassung des Klägers, wonach auf den tatsächlichen Zufluss abzustellen ist, würde die Zugehörigkeit des Neuerwerbs zur Insolvenzmasse oder zum insolvenzfremden Vermögen allein vom tatsächlichen Verhalten des Schuldners abhängig machen: Führe dieser den Neuerwerb (gesetzestreu) an den Insolvenzverwalter ab, so gehörte dieser zur Insolvenzmasse im Sinne des § 35 InsO; würde er hingegen den Neuerwerb (rechtswidrig) für sich behalten und dem Insolvenzverwalter verschweigen, so gehörte der Neuerwerb (nach diesem Verständnis) „automatisch“ zum insolvenzfremden Vermögen des Schuldners und nicht zur Insolvenzmasse – eben weil er ihr faktisch nicht zugeflossen wäre. Dass dies jedoch nicht zutreffend sein könne, sei evident. Denn welches Vermögen des Schuldners zur Insolvenzmasse gehöre, bestimme sich danach, worauf sich – nach dem Gesetz und den Entscheidungen des Insolvenzverwalters – der Insolvenzbeschluss erstrecke und nicht danach, was der Insolvenzschuldner freiwillig an die Masse abzugeben bereit sei. 60

Dass die Beurteilung, ob und in welchem Umfang die Einkommensteuerschulden Masseverbindlichkeiten darstellten, nicht vom tatsächlichen Zufluss abhängen könne, sei auch der gesetzgeberischen Wertung in den §§ 60 und 61 InsO zu entnehmen. Danach könne der Insolvenzverwalter u.a. wegen nicht erfüllter Masseverbindlichkeiten im Haftungswege in Anspruch genommen werden. Würde man die Einkommensteuer nur insoweit als Masseverbindlichkeit ansehen, wie der Masse tatsächlich Mittel zugeflossen seien, würde dem Beklagten die Möglichkeit abgeschnitten, einen solchen Haftungsanspruch geltend zu machen. Denn es bliebe im Rahmen der Verteilung der Einkommensteuerschulden völlig unberücksichtigt, ob bei zutreffender Ausübung der dem Insolvenzverwalter obliegenden Pflichten tatsächlich ein höherer Betrag zur Masse gelangt wäre. 61

Eine solche Haftungssituation komme vorliegend insbesondere für das Jahr 2004 in Betracht. Das Insolvenzverfahren sei schon im Jahr 2001 eröffnet worden und es könne dem Insolvenzverwalter nicht verborgen geblieben sein, dass Frau A ihrer Verpflichtung, Honorare an die Insolvenzmasse abzuführen, nicht nachgekommen sei. 62

Der BFH habe zwar in seinem Urteil vom 18.05.2010 (X R 11/09) entschieden, dass Einkommensteuerschulden trotz fehlender Freigabe ausnahmsweise keine Masseverbindlichkeiten darstellen würden, wenn keine Beträge zur Masse geflossen seien. Allerdings gelte dies nur, wenn kumulativ der Insolvenzverwalter keine Kenntnis von der Tätigkeit des Schuldners gehabt habe. Genau an diesem zweiten Tatbestandsmerkmal fehle es indes im Streitfall. Der Kläger habe Kenntnis von der selbständigen Tätigkeit der Frau A gehabt und habe diese gebilligt. Deshalb hätte er durch geeignete Maßnahmen dafür sorgen müssen, dass die durch die Tätigkeit erzielten Einnahmen zur Insolvenzmasse gelangten. Zu den insolvenzspezifischen Pflichten des Klägers als Insolvenzverwalter gehöre es, Forderungen, die Teil der Insolvenzmasse seien, einzuziehen und notfalls gerichtlich durchzusetzen. 63

Dass in der Folge an Frau A ein pfändungsfreier Betrag überlassen worden sei, führe auch nicht dazu, dass in diesen Jahren eine Aufteilung der Steuerschulden zu erfolgen habe. Denn wie das zuvor genannte BFH-Urteil vom 18.05.2010 zeige, stelle die gesamte auf dem Gewinnanteil beruhende Einkommensteuer unabhängig vom tatsächlichen Zufluss eine Masseverbindlichkeit dar. Ungeachtet der Tatsache, dass sich die Zuordnung der in Rede stehenden Einkommensteuerschuld zu den Masseverbindlichkeiten bereits unmittelbar aus § 55 InsO ableiten ließe, werde die Rechtsauffassung des Beklagten auch durch folgende Überlegungen bestätigt:

Wäre Frau A als angestellte Ärztin nichtselbständig tätig gewesen, so wäre die Erhebung der auf ihre Einkünfte entfallenden Ertragsteuern im Wege des Lohnsteuerabzugs nach Maßgabe der § 38 ff EStG erfolgt. In diesem Fall wäre als Neuerwerb nur der Nettolohn in die Insolvenzmasse geflossen. Die Höhe des an die Insolvenzschuldnerin für Zwecke ihres Lebensunterhalts ggfls. weiterzuleitenden Betrages wäre hiervon unberührt geblieben. Die auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfallende Einkommensteuer (hier in Form der Lohnsteuer) hätte sich also in vollem Umfang zu Lasten der Insolvenzmasse ausgewirkt.

Würde man im Streitfall der Ansicht des Klägers folgen, wäre die Festsetzung und Erhebung der auf den Neuerwerb entfallenden Einkommensteuern letztlich davon abhängig, unter welche Einkunftsart die neuen Einkünfte des Insolvenzschuldners fielen. Es sei jedoch auszuschließen, dass es dem Willen des Gesetzgebers entspräche, die auf (neue) Einkünfte des Insolvenzschuldners aus nichtselbständiger Arbeit entfallenden Ertragsteuern vollständig zu erheben und gleichzeitig auf die Erhebung der auf (neue) Einkünfte des Insolvenzschuldners aus selbständiger Tätigkeit entfallenden Ertragsteuern auf unbestimmte Zeit zu Gunsten der Masse und der Insolvenzgläubiger ganz oder teilweise zu verzichten. Denn es dürfte mit einiger Sicherheit feststehen, dass Forderungen gegen das insolvenzfreie Vermögen für den Beklagten derzeit nicht realisierbar seien, da die Insolvenzschuldnerin ausschließlich über pfändungsfreie Einkünfte verfüge.

Die durch den Beklagten vertretene Rechtsauffassung ergebe sich somit auch aus einer verfassungskonformen Auslegung des Tatbestandsmerkmals „in anderer Weise“ in § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Denn der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz verlange für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet würden. Diesen folgend sei die Insolvenzmasse im Falle von selbständigen Einkünften in gleicher Weise mit Einkommensteuer zu belasten, wie es im Falle nichtselbständiger Einkünfte erfolgt wäre.

Abschließend sei eine Reihe von jüngeren finanzgerichtlichen Urteilen zu berücksichtigen, die im Ergebnis für die Auffassung des Beklagten sprächen. Dies sei zum einen das Urteil vom FG München vom 27.07.2011 (Az. 1 K 2410/08), das Urteil FG Düsseldorf vom 19.08.2011 (Az. 11 K 4201/10 E) des FG München vom 21.07.2010 (Az. 10 K 3005/07) und des Urteils des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 13.08.2009 (Az. 16 K 10313/07).

Im vorliegenden Fall handle es sich im Übrigen um Einkommensteuerschulden, die aus der Beteiligung an der D Ärztegemeinschaft und damit einer Personengesellschaft herrührten (zur weiteren Begründung siehe insb. Schriftsätze vom 30.03.2011, Bl. 175 f. der FG-Akte sowie vom 20.03.2012, Bl. 308 ff. der FG-Akte).

Am 09.08.2010 erließ der Beklagte einen Einkommensteuerbescheid 2007 gegenüber dem Kläger als Treuhänder über das Vermögen von Frau A. Dabei berücksichtigte er Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit entsprechend der Mitteilung des FA C vom 28.09.2009 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2007 der D

Auf Grund geänderter Mitteilungen des FA C vom 27.09.2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich der D Ärztegemeinschaft änderte der Beklagte den Einkommensteuerbescheid 2004 mit Steuerbescheid vom 19.10.2010, den Einkommensteuerbescheid 2005 mit Steuerbescheid vom 19.10.2010 sowie den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 09.08.2010 mit Steuerbescheid vom 19.10.2010 und berücksichtigte jeweils selbständige Einkünfte entsprechend der Werte in den Feststellungsbescheiden (42.220 € für 2004, 32.870 € für 2005 und 29.050 € für 2007).

Mit Beschluss vom 17.11.2011 hat der erkennende Senat Frau A nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO beigeladen (siehe Bl. 186 ff. der FG-Akte).

## **Entscheidungsgründe**

I. Die Klage ist unbegründet, da der Beklagte die Einkommensteuer 2004, 2005 und 2007 zu Recht insgesamt als Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO gegenüber dem Kläger festgesetzt hat.

1. Die Einkommensteuer ist nach § 2 Abs. 7 Satz 1 EStG eine Jahressteuer. Die Grundlagen für die Festsetzung sind für das jeweilige Kalenderjahr zu ermitteln (§ 2 Abs. 7 Satz 2 EStG). Der Veranlagungszeitraum für die Festsetzung der Einkommensteuer ist ebenfalls das Kalenderjahr (§ 25 Abs. 1 EStG).

Auch in der Insolvenz ist für den jeweiligen Besteuerungszeitraum – wie im vorliegenden Streitfall – eine einheitliche Veranlagung durchzuführen, in die sämtliche Einkünfte einzubeziehen sind, die der Insolvenzschuldner in dem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Die steuerlichen Rechtsfolgen der Tatbestandsverwirklichung, also der Grund und die Höhe des Einkommensteueranspruchs, richten sich allein nach dem Steuerrecht. Im Falle einer Insolvenz ist diese einheitlich ermittelte Einkommensteuer aber den verschiedenen insolvenzrechtlichen Forderungskategorien nach insolvenzrechtlichen Maßgaben zuzuordnen.

Wird die Steuerforderung durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Masse begründet, so handelt es sich um eine sonstige Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Eine als Masseverbindlichkeit zu qualifizierende Steuerforderung ist nach § 53 InsO vorweg aus der Insolvenzmasse zu berichtigen. Sie wird mittels Einkommensteuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend gemacht. Beruht die Steuerforderung auf dem insolvenzfremden Vermögen des Insolvenzschuldners, ist sie gegenüber dem Insolvenzschuldner festzusetzen. Ausschlaggebend ist, wann, durch welche Vorgänge und in welchem Umfang die Steuerschuld im Laufe des Veranlagungszeitraums begründet wurde. Danach bestimmt sich, ob es sich um eine Masseverbindlichkeit oder eine insolvenzfremde Forderung handelt. Entsprechend der Pflichtenverteilung haben sowohl der Insolvenzschuldner nach § 33 AO, als auch der Insolvenzverwalter nach § 34 AO Steuererklärungen für Einkünfte abzugeben, die "ihr" Vermögen betreffen. Die einheitlich ermittelte Einkommensteuer ist nach dem Maßstab des Verhältnisses der jeweiligen (Teil-)Einkünfte aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.1993 XI R 73/92, BFH/NV 1994, 477). Nur soweit die Einkommensteuer Masseverbindlichkeit darstellt, ist der Bescheid dem Insolvenzverwalter bekanntzugeben (FG München, Urteil vom 27.07.2011, 1 K 2410/08, EFG 2012, 71, nrkr., Az. des BFH: III R 35/11).

2. In Anwendung dieser Grundsätze hat der Beklagte die im Streitfall festgesetzte Einkommensteuer sowohl für 2004 als auch für 2005 und 2007 zutreffend als Masseverbindlichkeit mittels Einkommensteuerbescheid gegenüber dem Kläger festgesetzt, da die Einkünfte der Beigeladenen aus ihrer ärztlichen Tätigkeit auf Verwaltungsmaßnahmen des Klägers im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO beruhen.

a) Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind Masseverbindlichkeiten 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. 79

Ob im Streitfall bereits die Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 InsO deshalb erfüllt sein könnten, weil der Kläger der Tätigkeit der Beigeladenen zugestimmt und die Kooperationsvereinbarung mit unterschrieben hat, kann dahinstehen (vgl. auch FG München, Urteil vom 27.07.2011, 1 K 2410/08, EFG 2012, 71, nrkr., Az. des BFH: III R 35/11). Denn zumindest die Voraussetzungen von § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO sind gegeben. 80

§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO setzt voraus, dass die Verbindlichkeit unmittelbar durch den Insolvenzverwalter sachbezogen auf das Insolvenzverfahren begründet wird, um als Masseverbindlichkeit Berücksichtigung finden zu können, da diesem die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse obliegt (vgl. Braun/Bäuerle, Insolvenzordnung, 4. Aufl. 2010, § 55 Rn. 15). Sie muss auf eine - wie auch immer geartete - Verwaltungsmaßnahme des Insolvenzverwalters in Bezug auf die Insolvenzmasse zurückzuführen sein (vgl. FG München, Urteil vom 21.07.2010, 10 K 3005/07, EFG 2011, 1981, nrkr., Az. des BFH: III R 21/11; FG Köln, Urteil vom 19.01.2011, 7 K 3547/07, EFG 2011, 1257; FG München, Urteil vom 27.07.2011, 1 K 2410/08, EFG 2012, 71, nrkr., Az. des BFH: III R 35/11). 81

Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens steht nach § 80 Abs. 1 InsO nur noch dem Insolvenzverwalter das Recht zu, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen. Gemäß § 35 InsO erfasst das Insolvenzverfahren grundsätzlich das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt (Insolvenzmasse). Damit gehören grundsätzlich auch Einkünfte, die nach Eröffnung des Verfahrens erzielt werden, als Neuerwerb zur Insolvenzmasse; nicht zur Insolvenzmasse gehören dagegen nach § 36 InsO unpfändbare und wirksam freigegebene Gegenstände (vgl. BGH-Beschluss vom 20.03.2003 IX ZB 388/02, DB 2003, 1507; BGH-Urteil vom 01.02.2007 IX ZR 178/05, DB 2007, 1189). 82

b) Im Streitfall ist nach Auffassung des erkennenden Senats die erforderliche massebezogene Verwaltungshandlung des Klägers bezüglich der Einkünfte der Beigeladenen in sämtlichen Streitjahren darin zu sehen, dass der Kläger von der Freigabemöglichkeit keinen Gebrauch gemacht, die selbständige Tätigkeit der Beigeladenen zumindest geduldet und den pfändbaren Betrag zur Insolvenzmasse gezogen hat: 83

aa) Entgegen der Ansicht des Klägers liegt keine Freigabe der aus der selbständigen Tätigkeit erworbenen Vermögensgegenstände vor. 84

Nach dem ab 01.07.2007 geltenden § 35 Abs. 2 InsO (Art. 6 des Gesetzes zur Vereinfachung des Insolvenzverfahrens, BGBl I 2007, 509) hat der Insolvenzverwalter, wenn der Schuldner eine selbstständige Tätigkeit ausübt oder beabsichtigt, demnächst eine solche Tätigkeit auszuüben, gegenüber dem Schuldner zu erklären, ob Vermögen aus dieser selbstständigen Tätigkeit zur Insolvenzmasse gehören soll und ob Ansprüche aus dieser Tätigkeit im 85

Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können. Gibt der Verwalter die Erklärung ab, dass Vermögen aus jener Tätigkeit des Schuldners zur Insolvenzmasse gehören soll, hat dies zur Folge, dass der nicht pfändungsgeschützte Neuerwerb (§ 35 Abs. 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 36 Abs. 1 InsO) in die Insolvenzmasse fällt (Schumacher/FK- InsO, 5. Aufl. 2009, § 35 Rn. 9, 9g). Gibt er hingegen die Erklärung ab, dass Vermögen aus jener Tätigkeit nicht in die Insolvenzmasse fallen soll (sog. Freigabe), werden die hieraus erzielten Einkünfte nicht vom Insolvenzbeschluss erfasst (Schumacher/FK-InsO, 5. Aufl. 2009, § 36 Rn. 21), so dass alle Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der freigegebenen selbständigen Tätigkeit nicht im Insolvenzverfahren zu verfolgen sind (Schumacher/FK-InsO, 5. Aufl. 2009, § 35 Rn. 9h).

Auch wenn der erst ab 01.07.2007 geltende § 35 Abs. 2 InsO im Streitfall noch nicht anwendbar ist, kannte bereits das bis dahin geltende Insolvenzrecht das (im Wesentlichen richterrechtlich entwickelte) Institut der Freigabe (BFH-Urteil vom 15.12.2009 VII R 18/09, BFH/NV 2010, 1044 unter Verweis auf BGH-Urteil vom 01.02.2007 IX ZR 178/05, DB 2007, 1189). Eine Freigabe eines zur Masse gehörenden bzw. künftig in diese fallenden Vermögensgegenstandes und dessen Überführung in das insolvenzfremde Vermögen des Schuldners setzt eine Willenserklärung des Insolvenzverwalters voraus, aus welcher sich unmissverständlich dessen Wille zu einem dauernden Verzicht auf die Massezugehörigkeit ergibt (vgl. BGH-Urteil vom 07.12.2006 IX ZR 161/04, NJW-RR Zivilrecht 2007, 845; FG München vom 21.07.2010, 10 K 3005/07, EFG 2011, 1981, nrkr., Az. des BFH: III R 21/11; FG München, Urteil vom 27.07.2011, 1 K 2410/08, EFG 2012, 71, nrkr., Az. des BFH: III R 35/11). Eine solche Freigabe liegt im Streitfall nicht vor. 86

Der Kläger hat zwar im Rahmen der Kooperationsvereinbarung vom 01.07.2001 zugestimmt, dass die Ärztegemeinschaft D die Honorarzahleungen direkt an die Beigeladene vornimmt. Zum einen hatte der Kläger hinsichtlich dieses Zahlungsflusses indes ein jederzeitiges Widerrufsrecht, von dem er Ende 2004 auch Gebrauch machte, zum anderen wollte er, wie er selbst in der mündlichen Verhandlung erläutert hat, damit nicht auf sämtliche Zahlungen zu Gunsten der Insolvenzmasse verzichten. Vielmehr sollte die Beigeladene die nicht pfändungsfreien Beträge an ihn weiterleiten. Zu diesem Zweck sollte er nach dem Kooperationsvertrag Ablichtungen der Abrechnungen von D erhalten. Der Kläger wollte daher von Anfang an keinen dauernden Verzicht auf den Vermögenszugang, und hat zudem auf Grund des Widerrufs der Zahlungsvereinbarung für sämtliche Streitjahre tatsächlich Vermögen aus der selbständigen Tätigkeit der Beigeladenen zur Masse gezogen. 87

Deshalb spielt das Vorbringen des Klägers keine Rolle, dass es sich bei der Kooperationsvereinbarung um eine freie Vereinbarung zwischen der Schuldnerin und der Ärztegemeinschaft gehandelt habe, der er lediglich seine Zustimmung erteilt habe und aus der er (zunächst) keine Rechtsansprüche gegenüber der Ärztegemeinschaft D hätte herleiten können. Ebenso unerheblich ist, dass der Kläger die ärztliche Tätigkeit nicht hätte selbst ausüben können. Dies ist regelmäßig bei der Fortführung selbständiger bzw. gewerblicher Tätigkeiten durch Insolvenzschuldner der Fall. 88

Eine Freigabe scheitert mithin an der fehlenden Willenserklärung des Klägers, aus welcher sich unmissverständlich dessen Wille zu einem dauernden Verzicht auf die Massezugehörigkeit ergibt. 89

bb) Nach der Rechtsprechung des BFH erfüllt zwar - jedenfalls in der Zeit vor Normierung des § 35 Abs. 2 InsO - die bloße Duldung einer selbständigen Tätigkeit des Insolvenzschuldners durch den Verwalter nicht das Tatbestandsmerkmal des Verwaltens der Insolvenzmasse i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO. So könne vor Normierung der gesetzlichen Erklärungspflicht des Insolvenzverwalters in § 35 Abs. 2 InsO die bloße Duldung 90

einer selbständigen Tätigkeit des Schuldners nicht als Handlung des Verwalters beurteilt werden (BFH-Urteil vom 21.07.2009 VII R 50/08, BFH/NV 2010, 15; zustimmend Nacke, NWB 2010, 432 ff.; BFH-Urteil vom 18.05.2010 X R 11/09, BFH/NV 2010, 2114).

Im Streitfall liegt aber keine bloße Duldung der selbständigen Tätigkeit vor. Mit der Einbeziehung dessen in die Insolvenzmasse, was der Insolvenzschuldner während des Verfahrens erlangt (§ 35 Abs. 1 Halbsatz 2 InsO), fällt der nicht pfändungsgeschützte Neuerwerb (§ 35 Abs. 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 36 Abs. 1 InsO) - wie bereits festgestellt - kraft Gesetzes in die Insolvenzmasse. Dabei gehören bei selbständiger Erwerbstätigkeit die Einnahmen in voller Höhe ohne Abzüge zur Insolvenzmasse (BGH-Beschluss vom 20.03.2003 IX ZB 388/02, DB 2003, 1507; BFH-Urteil vom 24.02.2011 VI R 21/10, BStBl. 2011, 520). Einen unpfändbaren Anteil in Höhe (notwendiger) beruflich bedingter Ausgaben gibt es bei solchen Einkünften nicht. Zur Bestreitung der Betriebsausgaben und des Lebensbedarfs kann der Schuldner Pfändungsschutzanträge nach § 36 Abs. 1 Satz 2 InsO i.V.m. § 850a Ziff. 3, § 850i Zivilprozessordnung (ZPO) beim gemäß § 36 Abs. 4 Satz 1 InsO zuständigen Insolvenzgericht stellen (BGH-Beschluss vom 20.03.2003 IX ZB 388/02, DB 2003, 1507; Braun/Bäuerle, Insolvenzordnung, 3. Aufl. 2007, § 35 Rn. 81; FG München vom 21.07.2010, 10 K 3005/07, EFG 2011, 1981, nrkr., Az. des BFH: III R 21/11).

91

Vorliegend ist entsprechend dieser Gesetzeslage verfahren worden. Der Kläger vereinnahmte zumindest ab dem Streitjahr 2005 die Entgelte aus der von der Schuldnerin ausgeübten Tätigkeit zunächst in voller Höhe. Anschließend bezahlte er den selbst errechneten pfändungsfreien Anteil dieser Einkünfte an die Schuldnerin aus, so dass ein pfändbarer Massezufluss verblieb. In dieser Vorgehensweise ist nicht nur eine bloße Duldung der Tätigkeit der Schuldnerin, sondern eine eigenständige massebezogene Verwaltungsmaßnahme des Klägers zu sehen. Die Bereinigung der massezugehörigen Einkünfte um den pfändungsfreien Anteil stellt ein Verwalten der Insolvenzmasse dar (FG München, Urteil vom 21.07.2010, 10 K 3005/07, EFG 2011, 1981, nrkr., Az. des BFH: III R 21/11).

92

Das Gleiche gilt im Ergebnis auch für das Streitjahr 2004. Auch für dieses Jahr hat der Kläger ausgehend von den der Beigeladenen zustehenden Honoraren den pfändungsfreien sowie den pfändbaren Anteil errechnet und letzteren durch Verrechnung mit Ansprüchen der Beigeladenen aus 2005 der Masse zugeführt. Dieser Vorgang, den der Kläger 2004 durch die mehrmalige Anforderung von Abrechnungen bei der Ärztegemeinschaft D und der Beigeladenen begann, Ende 2004 mit dem Widerruf der unmittelbaren Auszahlung an die Beigeladene fortführte und schließlich Anfang 2005 durch die Verrechnung beendete, geht über die bloße Duldung der selbständigen Tätigkeit der Beigeladenen hinaus. Auch für das Streitjahr 2004 liegt mithin ein Verwalten der Insolvenzmasse vor, wobei unerheblich ist, dass ein Teil davon erst im Jahr 2005 stattgefunden hat.

93

Auf Grund dieser Tätigkeit des Klägers sind die Voraussetzungen von § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO erfüllt. Dies gilt, entgegen der Auffassung des Klägers, unabhängig davon, dass die Arbeitskraft der Beigeladenen nicht zur Insolvenzmasse gem. § 35 InsO gehört und die Beigeladene (und nicht der Kläger) die Einkünfte durch die selbständige Tätigkeit erzielt hat.

94

Ob die Beigeladene durch den Abschluss des Praxisgemeinschaftsvertrags den Anteil an einer Personengesellschaft begründet hat, der nach Auffassung des Beklagten zur Insolvenzmasse gehörte und somit entsprechend der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 18.05.2010 X R 60/08, BStBl. II 2011, 429) Masseverbindlichkeiten verursacht hätte, kann vorliegend dahin stehen. Denn unabhängig davon sind die Voraussetzungen von § 55

95

Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO erfüllt.

3. Entgegen der Auffassung des Klägers ist die festzusetzende Einkommensteuer auch insgesamt als Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO zu qualifizieren. Eine Aufteilung der einheitlichen Einkommensteuerschuld in eine gegenüber dem Insolvenzverwalter festzusetzenden Masseverbindlichkeit, soweit massezugehörige Einkünfte vorliegen, und in eine gegen das insolvenzfreie Vermögen des Insolvenzschuldners gerichtete Forderung, soweit pfändungsfreie Einnahmen vorliegen, scheidet aus. Der Hilfsantrag ist somit unbegründet. 96

Es ist zwar zutreffend, dass der pfändungsfreie Anteil der aus der selbständigen Tätigkeit erzielten Einkünfte nicht zur Insolvenzmasse gehört (§ 36 Abs. 1 Satz 2 InsO i.V.m. § 850i, § 850a Ziff. 3 ZPO). Gleichwohl liegt insgesamt eine Masseverbindlichkeit vor, wenn sich - wie im Streitfall - der Verwalter gegen eine Freigabe entscheidet und die pfändbaren Einkünfte zur Masse vereinnahmt. Dies ergibt sich aus folgenden Erwägungen: Nach dem Leitbild des EStG soll das Existenzminimum ungeschmälert dem Steuerpflichtigen verbleiben; die Besteuerung soll erst jenseits des Existenzminimums einsetzen. Die Pfändungsschutzbestimmungen nach §§ 850 ff. ZPO haben eine ähnliche Zielrichtung. Sie sollen dem Schuldner die Existenzgrundlage aus einer Erwerbstätigkeit sichern (Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, ZPO, 67. Aufl. 2009, § 850 Rn. 2). Es würde daher dem Leitbild der gesetzlichen Bestimmungen widersprechen, wenn der Insolvenzschuldner auf pfändungsfreie Einkünfte eine - wenn auch nur anteilige - Einkommensteuer zu entrichten hätte. Im Übrigen bleibt zu beachten, dass bei Annahme einer Masseverbindlichkeit die Insolvenzmasse bei typisierender Betrachtung durch die pfändungsfreien Einkünfte überhaupt nicht mit Einkommensteuer belastet wird. Die Veranlagung hat auch in diesem Fall nach den allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Regelungen zu erfolgen. Dies bedeutet, dass insbesondere der Grundfreibetrag und der Sonderausgabenabzug zur Anwendung kommen. Gerade durch diese Regelungen soll aber typisierend eine einkommensteuerrechtliche Freistellung des Existenzminimums erreicht werden (vgl. hierzu FG München, Urteil vom 21.07.2010, 10 K 3005/07, EFG 2011, 1981, nrkr., Az. des BFH: III R 21/11). 97

Bei typisierender Betrachtung entsteht daher von vornherein nur insoweit eine als Masseverbindlichkeit zu wertende Einkommensteuer, als die selbständigen Einkünfte den pfändungsfreien Betrag übersteigen; eine Aufteilung dieser Einkommensteuer ist nicht erforderlich. 98

II. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135, 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen waren weder der unterliegenden Partei noch der Staatskasse aufzuerlegen, da keine Billigkeitsgründe i.S.v. § 139 Abs. 4 FGO erkennbar waren. Die Beigeladene hat weder Sachanträge gestellt, noch das Verfahren durch eigenen Sachvortrag wesentlich gefördert. Im Übrigen dürften der Beigeladenen, die in C wohnhaft ist und keinen Verfahrensbevollmächtigten hatte, nur außergerichtliche Kosten in geringfügigem Umfang entstanden sein. 99