Finanzgericht Münster, 4 K 3607/10 E

Datum:	29.11.2013
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	4. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	4 K 3607/10 E
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2013:1129.4K3607.10E.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 9.2.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3.9.2010 wird dahingehend geändert, dass die Einkommensteuer auf 4.910,- EUR herabgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 65 % und der Beklagte zu 35 %. Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Die Beteiligten streiten darüber, ob und in welchem Umfang Einkommensteuerschulden zur Insolvenzmasse gehören. 2

Der Kläger war Insolvenzverwalter über das Vermögen des Beigeladenen. Das Insolvenzverfahren wurde am 8.8.2006 eröffnet. Inzwischen wurde dem Beigeladenen 3

Restschuldbefreiung erteilt.

Im Vermögen des Beigeladenen befanden sich bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens drei Grundstücke und ein Erbbaurecht, die bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens unter Zwangsverwaltung standen. Die Zwangsverwaltung wurde von der Bank C betrieben, die Inhaberin von Grundschulden auf den Grundstücken war. In allen Fällen war der Diplom-Betriebswirt O aus N zum Zwangsverwalter bestellt worden. Dem Beigeladenen wurde durch die Beschlagnahme der Grundstücke die Verwaltung und die Benutzung der Objekte entzogen. Der gesamte Grundbesitz wurde vermietet. 4

Für das Streitjahr 2008 reichte der Kläger für den Beigeladenen eine Einkommensteuererklärung beim Beklagten ein, in der er Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Bruttoarbeitslohn 14.400 EUR) sowie Kapitalerträge (1.732 EUR) angab. Einnahmen aus den vermieteten Grundstücken erklärte er zunächst nicht. 5

Der Beklagte berücksichtigte im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid, der gegenüber dem Kläger als Insolvenzverwalter erging, neben den erklärten Einkünften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 65.000 EUR. 6

Im Rahmen des hiergegen eingelegten Einspruchs gab der Kläger die Mieteinkünfte mit 23.614,30 EUR an und legte hierzu Berechnungen des Zwangsverwalters vor. Zugleich machte er geltend, dass eine Steuerfestsetzung gegen ihn als Insolvenzverwalter nicht hätte erfolgen dürfen, da weder der Arbeitslohn noch die Mieteinnahmen zu einer Mehrung der Insolvenzmasse geführt hätten. Der Arbeitslohn habe unterhalb der Pfändungsfreigrenze gelegen und sei deshalb in vollem Umfang an den Beigeladenen geflossen. Die Insolvenzmasse habe auch keine Einnahmen aus der Vermietung des Grundbesitzes erzielt. Gemäß § 148 Abs. 2 des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung von Grundstücken im Wege der Zwangsvollstreckung (ZVG) sei der Grundbesitz der Verwaltung und Benutzung des Klägers entzogen gewesen. Aufgrund dieser Bestimmung habe es einer Freigabe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht bedurft. Da die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung danach nicht der Insolvenzmasse, sondern dem insolvenzfreien Vermögen zuzuordnen seien, sei eine Steuerfestsetzung gegen die Insolvenzmasse nicht gerechtfertigt. 7

Der Beklagte setzte die Einkommensteuer mit der Einspruchsentscheidung auf 7.608 EUR herab. Dabei berücksichtigte er Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von 13.480 EUR, aus Kapitalvermögen in Höhe von 931 EUR und aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 23.614 EUR. 8

Im Übrigen wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Die Steuernachzahlung sei insgesamt als Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) zu behandeln. Da nach der BFH-Rechtsprechung auch Einkommensteuererstattungsansprüche, die im Zusammenhang mit pfändungsfreiem Arbeitslohn stehen, zur Insolvenzmasse gehörten, müsse dies umgekehrt auch für entsprechende Steuernachforderungen gelten. Die der Zwangsverwaltung unterliegenden Grundstücke seien weiterhin vom Insolvenzbeschlag erfasst und nicht mit einem Aussonderungsrecht (§ 47 InsO), sondern lediglich mit einem Absonderungsrecht (§§ 49 ff. InsO) belegt. Der nach Befriedigung des Absonderungsberechtigten verbleibende Teil des Verwertungserlöses stehe der Insolvenzmasse zu. Wem letztendlich das wirtschaftliche Ergebnis der Vermietung zugute komme, sei in Fällen der Zwangsverwaltung für die einkommensteuerliche Zurechnung der Einkünfte unmaßgeblich. Der Kläger hätte als Insolvenzverwalter auch die Möglichkeit gehabt, die Grundstücke aus der Insolvenzmasse 9

freizugeben, wenn aufgrund der Höhe der Belastungen nicht mit einem Überschuss für die Insolvenzmasse zu rechnen gewesen wäre.

Mit seiner Klage trägt der Kläger ergänzend zur Einspruchsbegründung vor, dass auch nach aktueller BFH-Rechtsprechung für die Frage, ob Einkünfte zur Insolvenzmasse gehören, eine Mehrung der Insolvenzmasse erforderlich sei. 10

Nachdem das wegen eines anhängigen BFH-Verfahrens (IX R 17/12) ruhende Verfahren nach Hinweis des Klägers auf das BFH-Urteil vom 1.8.2012 (II R 28/11) im Einvernehmen mit dem Beklagten wieder aufgenommen wurde, verweist der Kläger auf jenes Urteil, wonach die Kraftfahrzeugsteuer keine Masseverbindlichkeit darstelle, wenn das entsprechende Fahrzeug Zubehör eines zwangsverwalteten Grundstücks sei. 11

Maßgeblich für das Vorliegen einer Masseverbindlichkeit sei, wann und durch wen der steuerauslösende Tatbestand im Sinne des § 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) verwirklicht werde. Abzustellen sei allein auf die sog. Realisationshandlungen. Diese seien im Streitfall allein vom Zwangsverwalter, nicht aber vom Kläger vorgenommen worden. 12

Der Kläger beantragt, 13

den gegenüber ihm als Insolvenzverwalter über das Vermögen des Beigeladenen erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 9.2.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3.9.2010 aufzuheben, 14

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen, soweit eine Einkommensteuerminderung auf einen unterhalb von 4.910,- EUR liegenden Betrag begehrt wird, 17

den Zwangsverwalter Diplom-Betriebswirt O aus N zum Verfahren beizuladen, 18

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 19

Er hält nach Hinweis des Gerichts auf die BFH-Urteile vom 24.2.2011 (VI R 21/10) und vom 27.7.2011 (VI R 9/11) nicht mehr daran fest, die auf die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit entfallende Einkommensteuer gegenüber dem Kläger festzusetzen. 20

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen resultierten aus einem massezugehörigen Bankkonto, so dass die darauf entfallende Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit zu behandeln sei. 21

Bezüglich der auf die Vermietungseinkünfte entfallenden Einkommensteuer kommeeine Übertragung des vom Kläger zitierten BFH-Urteils zur Kraftfahrzeugsteuer nicht in Betracht. Gemäß § 156 ZVG habe der Zwangsverwalter nur die mit dem verwalteten Vermögen im Zusammenhang stehenden öffentlichen Lasten zu tragen. Hierzu gehöre neben der Umsatzsteuer auch die Kraftfahrzeugsteuer, nicht aber die Einkommensteuer. Eine Masseverbindlichkeit setze nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO nicht zwingendeine Handlung des Insolvenzverwalters voraus, sondern könne auch „in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden“. Die fehlende Einflussnahmemöglichkeit des Klägers auf das zwangsverwaltete Vermögen sei daher nicht von Bedeutung. Überdies habe der Kläger die Möglichkeit gehabt, einen Antrag auf Einstellung der Zwangsverwaltung nach § 165 InsO i.V.m. § 153b ZVG zu stellen. 22

Die Insolvenzmasse sei dadurch bereichert worden, dass sich durch die abgesonderte Befriedigung gleichzeitig eine entsprechende Insolvenzforderung vermindert habe. Der Gesetzgeber habe bewusst entschieden, das Vorliegen einer Masseverbindlichkeit nicht von einem unmittelbaren Mittelzufluss zur Masse abhängig zu machen. 23

Der auf Antrag des Beklagten gemäß § 174 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) beigeladene Insolvenzschuldner hat bisher keinen Antrag gestellt. Er trägt vor, dass er zu keiner Zeit in der Lage gewesen sei, aus den Vermietungseinkünften Steuern zu zahlen. 24

Entscheidungsgründe: 25

Der Senat entscheidet über den Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 9.2.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3.9.2010. Entgegen des Hinweises des Berichterstatters vom 28.11.2013 stellt das Schreiben des Beklagten vom 20.11.2013 keinen geänderten Bescheid dar. 26

Die zulässige Klage ist teilweise begründet. 27

Der Einkommensteuerbescheid für 2008 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung, FGO), soweit der Beklagte auch die auf die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit entfallende Einkommensteuer gegenüber dem Kläger als Insolvenzverwalter festgesetzt hat. Im Übrigen ist der Bescheid rechtmäßig. 28

- I Insbesondere hat der Beklagte die Einkommensteuer zutreffend gegenüber dem Kläger als Insolvenzverwalter festgesetzt, soweit sie auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung entfällt. Denn insoweit handelt es sich bei der Einkommensteuer um eine sonstige Masseverbindlichkeit (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO), die durch Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter festzusetzen ist. 29 30

- 1 Masseverbindlichkeiten sind gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO 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. 31 32

Keine Masseverbindlichkeiten sind demgegenüber Insolvenzforderungen im Sinne von § 38 InsO. Das sind solche Forderungen, die bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits begründet waren. Insolvenzforderungen sind von der Finanzverwaltung nicht durch Steuerbescheid festzusetzen, sondern zur Insolvenztabelle anzumelden. Für die Frage, ob eine Steuerforderung Masseverbindlichkeit oder Insolvenzforderung ist, kommt es auf den Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung und nicht auf die steuerliche Entstehung oder die Fälligkeit an. Maßgeblich ist vielmehr der Zeitpunkt, in dem der gesetzliche Besteuerungstatbestand verwirklicht wird (BFH-Urteil 16.5.2013 IV R 23/11, BFH/NV 2013, 1503 m.w.N.). Bei der auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung entfallenden Einkommensteuer handelt es sich nicht um Insolvenzforderungen, weil die entsprechenden Besteuerungstatbestände (Erzielung von Zinsen und Mieten) unstreitig erst im Streitjahr 2008 und damit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht wurden. 33

- 2 Bei der auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen entfallenden Einkommensteuer handelt es sich um eine Masseverbindlichkeit. Diese Einkünfte sind Erträge aus Spareinlagen bei der Bank X . Die darauf entfallende Einkommensteuer ist durch Handlungen des Klägers im Rahmen der Verwaltung dieser Spareinlagen begründet worden. Die Spareinlagen gehörten dem Beigeladenen zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens und sind damit in die Insolvenzmasse (§ 35 InsO) gefallen. Sie sind im Streitjahr vom Kläger verwaltet worden, was sich aus den Abrechnungen der Bank X ergibt, die gegenüber dem Kläger erteilt wurden. Der Kläger hat im Übrigen nichts vorgetragen, das gegen eine Beurteilung dieser Steuerverbindlichkeit als Masseverbindlichkeit spricht. 35

- 3 Auch die auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entfallende Einkommensteuer stellt eine Masseverbindlichkeit dar. Der Kläger hat zwar die Grundstücke nicht selbst verwaltet, weil bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Zwangsverwaltung angeordnet worden war. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens führt nicht zur Beendigung der Zwangsverwaltung. Vielmehr bleibt die Zwangsverwaltung gemäß § 80 Abs. 2 Satz 2 InsO hiervon unberührt; lediglich auf Antrag des Insolvenzverwalters kann das Zwangsverwaltungsverfahren unter den weiteren Voraussetzungen des § 153b ZVG eingestellt werden. 37

Die auf die Mieteinkünfte entfallende Einkommensteuer ist jedoch „in anderer Weise durch die Verwaltung der Insolvenzmasse begründet worden“ (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 2. Alt. InsO). Die drei Grundstücke und das Erbbaurecht waren Bestandteil der Insolvenzmasse, weil sie dem Beigeladenen zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gehörten. Die Zwangsverwaltung hat keinen Einfluss auf die Eigentumsverhältnisse. Dem Schuldner wird lediglich das Recht entzogen, den Grundbesitz zu verwalten und zu benutzen. Die Vermietung durch den Zwangsverwalter stellt damit eine Verwaltung der Insolvenzmasse im Sinne der oben genannten Vorschrift dar. 38

Das Gesetz sieht gerade nicht vor, dass eine Masseverbindlichkeit zwingend eine Handlung des Insolvenzverwalters voraussetzt. Ausreichend ist nach dem Gesetzeswortlaut vielmehr, dass die Entstehung der Steuerverbindlichkeit ihre Ursache in einem zur Insolvenzmasse gehörenden Gegenstand hat (so auch BFH-Urteil vom 18.5.2010X R 60/08, BStBl II 2011, 429). In der zitierten Entscheidung hat der BFH die anteilige Einkommensteuer, die auf einen Gewinnanteil aus der Beteiligung des Insolvenzschuldners an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts entfiel, als Masseverbindlichkeit behandelt, weil die Beteiligung zur Insolvenzmasse gehörte. Auch in diesem Fall war der Gewinnanteil nicht auf eine Verwaltungshandlung des Insolvenzverwalters zurückzuführen. Gleiches gilt für eine Steuerverbindlichkeit, die kraft Gesetzes ohne eine Handlung oder ein Unterlassen des Insolvenzverwalters entsteht (BFH-Urteil vom 29.8.2007 IX R 4/07, BStBl II 2010, 145 zur Kraftfahrzeugsteuer). 39

Nicht erforderlich für das Vorliegen einer Masseverbindlichkeit ist, dass der Insolvenzmasse tatsächlich Werte zufließen. Es reicht aus, dass die Insolvenzmasse bereichert wird, indem sie von drohenden Verpflichtungen entlastet wird (BFH-Urteil vom 18.5.2010 X R 60/08, BStBl II 2011 429). Die Erträge aus der Vermietung des Grundbesitzes standen vorrangig der Bank C als Grundpfandrechtsgläubigerin zu. Da diese nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens auch Insolvenzgläubigerin war, haben die Erträge zwangsläufig ihre Insolvenzforderung gegenüber der Insolvenzmasse gemindert. Hätten die Grundstücke nicht unter Zwangsverwaltung gestanden, wäre die Bank C aufgrund ihres Absonderungsrechts (§ 40

49 InsO) auch im Insolvenzverfahren vorrangig aus den Erträgen bzw. aus der Verwertung der Grundstücke zu befriedigen gewesen. Aus der Zwangsverwaltung folgt kein anderes Ergebnis für die Insolvenzmasse.Dementsprechend sieht auch der BFH in den Fällen, in denen der verwertete Grundbesitz mit Grundpfandrechten belastet war, die auf die Verwertungshandlung entfallende Einkommensteuer trotz des Absonderungsrechts als Masseverbindlichkeit an (BFH-Urteil vom 16.5.2013 IV R 23/11, BFH/NV 2013, 1503).

Soweit es der BFH in anderen Entscheidungen auch für die zweite Tatbestandsalternative des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO für erforderlich angesehen hat, dass die Entstehung der Schuld auf eine „Verwaltungsmaßnahme“ des Insolvenzverwalters in Bezug auf die Insolvenzmasse zurückzuführen sein müsse (BFH-Urteile vom 21.7.2009 VII R 49/08, BStBl II 2010, 13; vom 24.2.2011 VI R 21/10, BStBl II 2011, 520 und vom 27.7.2011 VI R 9/11, BFH/NV 2011, 2111), kann dies jedenfalls auf Fälle der Zwangsverwaltung nicht übertragen werden. In den genannten Entscheidungen ging es jeweils um (selbstständige oder nichtselbstständige) Tätigkeiten des Insolvenzschuldners, aus denen dieser Erträge erzielte. Der BFH hat maßgeblich darauf abgestellt, dass die Arbeitskraft des Schuldners nicht zur Insolvenzmasse gehört und der Insolvenzverwalter keine Möglichkeit hatte, die Tätigkeiten zu unterbinden. Im Hinblick auf den Arbeitslohn stellt der BFH zusätzlich darauf ab, dass der Fiskus durch den Lohnsteuerabzug bereits ein direktes Zugriffsrecht auf die Erwerbsquelle hat und der Pfändungsschutz nur den Nettolohn nach Abzug der Lohnsteuer betrifft. Im Ergebnis hat der BFH in diesen Fällen keine Masseverbindlichkeit angenommen; die Steuerforderungen seien vielmehr gegen die insolvenzfreie Masse des Schuldners zu richten. 41

Eine Übertragung dieser Grundsätze auf Vermietungseinkünfte aus zwangsverwaltetem Vermögen hätte im Streitfall zur Folge, dass der Beklagte die hierauf entfallende Einkommensteuer gegenüber dem Beigeladenen geltend machen müsste. Das insolvenzfreie Vermögen ist jedoch durch die Mieteinnahmen nicht bereichert worden. Unabhängig davon, ob der Zwangsverwalter oder der Insolvenzverwalter die Verwaltung des Grundbesitzes übernimmt, kommen die Erträge vorrangig den absonderungsberechtigten Insolvenzgläubigern und nachrangig der Insolvenzmasse zugute. Anders als dieArbeitskraft des Schuldners gehört das Grundvermögen zur Insolvenzmasse (siehe oben). Im Hinblick auf die Mieterträge ist der Fiskus auch nicht durch einen Steuerabzug an der Einkunftsquelle privilegiert. Würde man das Finanzamt in diesem Fall auf das insolvenzfreie Vermögen verweisen, wäre der Fiskus vielmehr gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt. Es entspricht aber gerade der Wertung des Gesetzes, dass der Fiskus im Insolvenzverfahren genauso behandelt wird wie alle anderen Gläubiger. 42

Die Ansicht des Senats entspricht auch der Rechtsprechung, wonach zivilrechtliche Ansprüche, die aus der Verwaltung von Grundstücken resultieren, auch dann als Masseverbindlichkeiten angesehen werden, wenn zeitgleich eine Zwangsverwaltung besteht (OLG Köln, Beschluss vom 15.11.2007 16 Wx 100/07, NZI 2008, 177 zu Wohngeldansprüchen einer Wohnungseigentümergemeinschaft; so auch Bäuerle/Schneider in Braun, Kommentar zur InsO, 5. Aufl. 2012, § 55 Rn. 6). 43

Eine Festsetzung der Steuer gegenüber dem Zwangsverwalter kommt nicht in Betracht. Die Anordnung einer Zwangsverwaltung führt nicht dazu, dass die danach erzielten Mieterträge vom Zwangsverwalter zu versteuern sind, auch wenn sie diesem odereinem Vollstreckungsgläubiger zufließen. Die Einkünfte erzielt vielmehr weiterhin derjenige der Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag oder dem Pachtvertrag ist (BFH-Urteile vom 16.4.2002 IX R 53/98, BFH/NV 2002, 1152 und vom 11.3.2003IX R 65-67/01, BFH/NV 2003, 778). Es ist kein Grund ersichtlich, warum die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens 44

abweichend hiervon eine Zuordnung der Einkünfte zum Zwangsverwalter bewirken sollte.

Das zur Kraftfahrzeugsteuer ergangene BFH-Urteil vom 1.8.2012 (II R 28/11, BStBl II 2013, 131) ist auf die Einkommensteuer nicht übertragbar. Der Zwangsverwalter hat zwar die steuerlichen Pflichten zu erfüllen, soweit die Zwangsverwaltung reicht. Dies betrifft jedoch nur solche Steuern, die Ausgaben der Verwaltung (§ 155 ZVG) oder öffentliche Lasten (§ 156 ZVG) sind. Hierzu zählt die Einkommensteuer aber nicht (vgl. Stöber, Kommentar zum ZVG, 20. Auflage 2012, § 152 Rn. 15). Es handelt sich vielmehr um eine persönliche Steuer des Schuldners, die im Insolvenzverfahren der Insolvenzverwalter zu tragen hat, soweit es sich um eine Masseverbindlichkeit handelt. 45

- II Aus den genannten Gründen ist der Zwangsverwalter nicht gemäß § 174 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 AO zum Verfahren beizuladen. Nach dieser Vorschrift ist die Beiladung eines Dritten zum Verfahren zulässig, um nachträglich aus der irrigen Beurteilung eines Sachverhalts durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen ziehen zu können. Die anteilige Festsetzung der Einkommensteuer gegenüber dem Zwangsverwalter kommt jedoch für die Einkommensteuer nach ständiger Rechtsprechung des BFH (s.o.) nicht in Betracht. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um eine Masseverbindlichkeit oder um eine Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen handelt. Die Ausführungen des BFH in seiner Entscheidung zur Kraftfahrzeugsteuer (Urteil vom 1.8.2012 II R 28/11, BStBl II 2013, 131) können aus den o. g. Gründen nicht auf die Einkommensteuer übertragen werden. Dies hat der II. Senat des BFH ersichtlich nicht beabsichtigt, da er ansonsten von Entscheidungen eines anderen Senats abgewichen wäre und damit den Großen Senat des BFH zur Klärung dieser Frage hätte anrufen müssen (§ 11 Abs. 2 FGO). Dass dies nicht geschehen ist, bestärkt die Annahme, dass sich die Entscheidung allein auf die Kraftfahrzeugsteuer beschränkt. 46 47

- III Soweit die Einkommensteuer auch die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit betrifft, handelt es sich nicht um eine Masseverbindlichkeit. Der Beklagte hätte die Steuer insoweit vielmehr gegenüber dem Beigeladenen festsetzen müssen, weil es sich um eine Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen handelt. Die Steuer ist insoweit weder durch eine Handlung des Insolvenzverwalters noch in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet worden. DerArbeitslohn beruht vielmehr allein auf der Arbeitskraft des Beigeladenen, die nicht zur Insolvenzmasse gehört (vgl. BFH-Urteile vom 24.2.2011 VI R 21/10, BStBl II 2011, 520 und vom 27.7.2011 VI R 9/11, BFH/NV 2011, 2111). Dies ist zwischen den Beteiligten nicht (mehr) streitig. 48 49

- IV Die Aufteilung der Einkommensteuerschuld auf den als Masseverbindlichkeit gegenüber dem Kläger festzusetzenden Teil und auf den übrigen Teil erfolgt nach dem Verhältnis der Teileinkünfte. Diese Aufteilungsmethode entspricht dem Prinzip der einheitlichen Einkommensteuerschuld und ist auch im Hinblick auf die progressive Steuerbelastung sachgerecht, weil zur Jahressteuer alle Einkommensteile beigetragen haben (BFH-Urteil vom 11.11.1993 XI R 73/92, BFH/NV 1994, 477 zur Konkursordnung und FG Düsseldorf, Gerichtsbescheid vom 19.8.2011 11 K 4201/10 E, EFG 2012, 544 zur Insolvenzordnung). Danach ergibt sich folgende Aufteilung: 50 51

Summe der Einkünfte	**§ 19**	**§ 20**	**§ 21**
38.025 EUR	13.480 EUR	931 EUR	23.614 EUR
100 %	35,45 %	2,45 %	62,1 %
Einkommensteuer			
7.608 EUR	**2.698 EUR**	**186 EUR**	**4.724 EUR**

Dementsprechend stellt die Einkommensteuer in Höhe von insgesamt 4.910,- EUR eine Masseverbindlichkeit dar, die durch Einkommensteuerbescheid gegenüber dem Kläger festzusetzen ist. 53

- V Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Dem Beigeladenen sind keine Kosten aufzuerlegen, weil er keinen Sachantrag gestellt hat. Das Gericht hält es aus diesem Grund nicht für sachgerecht, die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen einem der anderen Beteiligten oder der Staatskasse aufzuerlegen (§ 139 Abs. 4 FGO). Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 54 55

- VI Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Die Frage, ob die auf Mieteinkünfte aus zwangsverwaltetem Vermögen entfallende Einkommensteuer auch dann vom Schuldner zu entrichten ist, wenn neben dem Zwangsverwaltungsverfahren auch ein Insolvenzverfahren schwebt, oder ob ineinem solchen Fall die Einkommensteuer zu einer Masseverbindlichkeit wird, ist bisher- soweit ersichtlich - höchstrichterlich nicht geklärt. 56 57

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE