Urteil vom 16. Juli 2015, III R 32/13

Entscheidung über Masseschuld im Festsetzungsverfahren - Einkommensteuer als Masseschuld bei Aufnahme einer einzelunternehmerischen Tätigkeit während des Insolvenzverfahrens

BFH III. Senat

InsO § 35, InsO § 55 Abs 1 Nr 1 Halbs 2, FGO § 74, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 18, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2007

vorgehend FG Köln, 27. Juni 2012, Az: 11 K 1069/09

Leitsätze

1. Über die Frage, ob nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Einkommensteuerforderungen aus Gewinnanteilen an einer Mitunternehmerschaft als Masseverbindlichkeiten zu qualifizieren oder dem insolvenzfreien Vermögen des Insolvenzschuldners zuzuordnen sind, ist nicht im einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren, sondern im Einkommensteuerfestsetzungsverfahren zu entscheiden .

2. Die Einkommensteuer aus einer nach Insolvenzeröffnung neu aufgenommenen einzelunternehmerischen Tätigkeit ist als Masseschuld aufgrund massebezogenen Verwaltungshandelns gegen den Insolvenzverwalter (Treuhänder) festzusetzen, wenn dieser die selbständige Tätigkeit im Interesse der Masse erlaubt, die Betriebseinnahmen zur Masse zieht, soweit sie dem Schuldner nicht für seinen Unterhalt belassen werden, und die Aufnahme der Tätigkeit ermöglicht, indem er zur Masse gehörende Mittel einsetzt, um durch die selbständige Tätigkeit entstehende Forderungen Dritter zu begleichen (vgl. auch Senatsurteil vom 16. April 2015 III R 21/11, BFHE 250, 7) .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 28. Juni 2012 11 K 1069/09 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Treuhänder über das Vermögen der Schuldnerin und Beigeladenen (Beigeladene). Das vereinfachte Insolvenzverfahren über das Vermögen der Beigeladenen wurde am 27. März 2001 eröffnet.

2 Die Beigeladene war seit dem 1. Juli 2001 als Zahnärztin bei der Ärztegemeinschaft ... (Ärztegemeinschaft) tätig. Bezüglich dieser Tätigkeit existiert eine Vereinbarung vom 1. Juli 2001, die neben der Beigeladenen und einem Vertreter der Ärztegemeinschaft auch der Kläger unterschrieb. Hiernach stellte die Ärztegemeinschaft der Beigeladenen die erforderlichen Betriebsmittel und die Infrastruktur entgeltlich zur Verfügung. Dafür trat die Beigeladene die ihr gegenüber Patienten und der kassenärztlichen Vereinigung zustehenden Forderungen an die Ärztegemeinschaft ab. Nach der Vereinbarung vom 1. Juli 2001 wurden die abgerechneten Honorarforderungen bis auf Widerruf durch den Kläger direkt an die Beigeladene ausgezahlt. Der Kläger sollte die jeweiligen Abrechnungen der Ärztegemeinschaft in Kopie erhalten. Nach einem von der Beigeladenen ohne Mitwirkung 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 in Höhe von 75 % der Arzthonorare verblieb dem Seniorpartner als Gewinn.

3 Für das Streitjahr 2004 führte der Kläger den pfändbaren Teil der Einkünfte der Masse in der Weise zu, dass er die vertraglich gestattete direkte Auszahlung der Honorarforderungen an die Beigeladene Ende des Jahres 2004 widerrief und den pfändbaren Anteil dieser Honorare mit Ansprüchen der Beigeladenen des Jahres 2005 verrechnete. Ab dem Streitjahr 2005 vereinnahmte der Kläger die Entgelte aus der von der Beigeladenen ausgeübten Tätigkeit in voller Höhe. Anschließend zahlte er den selbst errechneten pfändungsfreien Anteil dieser Einkünfte an die Beigeladene aus.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte gegenüber dem Kläger als Treuhänder über das Vermögen der Beigeladenen mit Bescheiden vom 13. Februar 2007 die Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie mit Bescheid vom 2. Februar 2007 Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2007 fest. Der dagegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 2. März 2009).

5 Während des hiergegen gerichteten --vor dem Finanzgericht (FG) geführten-- Klageverfahrens setzte das FA mit Bescheid vom 9. August 2010 die Einkommensteuer für 2007 fest. Im Klageverfahren ergingen wiederholt geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, zuletzt die Änderungsbescheide vom 19. Oktober 2010 aufgrund geänderter Mitteilungen über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei der Ärztegemeinschaft. Mit seiner Klage verfolgte der Kläger das Ziel, die Einkommensteuerbescheide für 2004, 2005 und 2007, alle vom 19. Oktober 2010, aufzuheben, hilfsweise die Einkommensteuer für die Streitjahre zwischen den insolvenzfreien Einkünften und den auf die Insolvenzmasse entfallenden Einkünften aufzuteilen. Das FG wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1686 veröffentlichten Gründen ab.

6 Mit der Revision verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Er macht eine Verletzung materiellen Rechts geltend. Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus:

7 Das Entstehen von Masseverbindlichkeiten bestimme sich ausschließlich nach § 55 der Insolvenzordnung in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung (InsO). § 35 InsO definiere hingegen den Begriff der Insolvenzmasse und lege fest, dass sämtliche Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit zur Insolvenzmasse als Neuerwerb gehörten. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) führe die bloße Duldung der freiberuflichen Tätigkeit durch den Insolvenzverwalter nicht zu einer Masseverbindlichkeit. Zudem verlange der BFH für einen Neuerwerb nach § 35 InsO, dass die Masse tatsächlich vermehrt worden sei. Außerdem seien Einkommensteuerschulden, die aus zur Masse gehörenden Einnahmen stammten, nicht automatisch als Masseverbindlichkeiten zu qualifizieren. Schließlich dürften Insolvenzschuldner mit Einkünften aus selbständiger Tätigkeit nicht anders behandelt werden als solche mit Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit. Für nichtselbständig Tätige sei anerkannt, dass die aus dieser Tätigkeit resultierenden Einkommensteuerschulden keine Masseverbindlichkeiten seien. Ebenso sei die Beurteilung des FG unzutreffend, wonach er, der Kläger, von der Freigabemöglichkeit keinen Gebrauch gemacht habe. Er habe seine Zustimmung zu der Beteiligung der Beigeladenen an der Ärztegemeinschaft nicht erteilt. Er habe auch keine Kenntnis von einem entsprechenden Vertrag gehabt. Er habe lediglich der Vereinbarung vom 1. Juli 2001 zugestimmt. Die Insolvenzmasse könne nicht allein durch das Verhalten des Insolvenzschuldners verpflichtet werden. Zum damaligen Zeitpunkt sei die Freigabe zwar noch nicht gesetzlich normiert, aber möglich gewesen. Das FG habe daher rechtsfehlerhaft eine Freigabe mit der Begründung abgelehnt, er, der Kläger, habe aufgrund der Vereinbarung vom 1. Juli 2001 auf den Zahlungszufluss der Einkünfte aus der freiberuflichen Tätigkeit der Beigeladenen Einfluss nehmen können.

8 Jedenfalls sei die Insolvenzmasse nicht verpflichtet, Erträge zu versteuern, die sie nicht erhalten habe. Im Streitfall sei der Masse nur ein Teil der pfändbaren Anteile der von der Beigeladenen vereinnahmten Beträge zugeflossen. Daher seien die der Beigeladenen zugeflossenen Einkünfte bei der Beigeladenen zu besteuern und könnten allenfalls die der Masse zugeflossenen Beträge beim Kläger besteuert werden.

9 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil und die ihm gegenüber ergangenen Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 2004, 2005 und 2007 aufzuheben,
hilfsweise die Einkommensteuern für 2004, 2005 und 2007 in der Form aufzuteilen, dass gegenüber dem Kläger jeweils nur die Einkommensteuern festgesetzt werden, die sich bei Ansatz der der Masse zugeflossenen und nach Abzug des pfändungsfreien Anteils dort verbliebenen Einkünfte ergeben.

10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

11 Die Beigeladene hat sich im Revisionsverfahren nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

13 1. Das FG musste das Verfahren nicht nach § 74 FGO aussetzen.

14 Nach § 74 FGO kann das Gericht, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder teilweise von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist, anordnen, dass die Verhandlung bis zur Entscheidung der Verwaltungsbehörde auszusetzen ist. Die Entscheidung im auszusetzenden Verfahren muss vom Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängen. Diese Abhängigkeit ist gegeben, wenn die andere Entscheidung für das auszusetzende Verfahren vorgreiflich ist. Danach muss ein Klageverfahren gegen einen Einkommensteuerbescheid regelmäßig dann ausgesetzt werden, wenn in ihm Einwendungen erhoben werden, über die in einem gesonderten Grundlagenbescheid zu entscheiden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 16. April 1993 I B 173/92, BFH/NV 1993, 745, unter II.). Dabei spielt es keine Rolle, ob der Grundlagenbescheid bereits ergangen und angefochten ist oder ob ein solcher erst noch ergehen muss (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. Dezember 1995 I R 131/94, BFH/NV 1996, 592, unter II.1.; Thürmer in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 74 FGO Rz 55). An der Vorgreiflichkeit fehlt es jedoch, wenn die Vorfrage im anhängigen Rechtsstreit nicht entscheidungserheblich ist (vgl. Senatsbeschluss vom 21. Dezember 2005 III B 145/05, BFH/NV 2006, 1103, unter II.2.).

15 a) Der Kläger hat vor dem FG vorgetragen, es sei äußerst fraglich, ob die Beigeladene nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens überhaupt Mitunternehmerin der Ärztegemeinschaft geworden sei. Über diese Frage ist zwar im Feststellungsverfahren zu entscheiden (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1996, 592, unter II.1.). Im Übrigen machte der Kläger aber allein geltend, dass die Einkommensteuerschulden für die Streitjahre nicht als Masseverbindlichkeiten gegenüber ihm als Treuhänder, sondern gegenüber der Beigeladenen als Insolvenzschuldnerin hätten festgesetzt werden müssen, hilfsweise, dass die Insolvenzmasse allenfalls insoweit mit Einkommensteuerschulden als Masseverbindlichkeiten hätte belastet werden dürfen, als die Einkommensteuerschulden tatsächlich auf von der Masse vereinnahmte und dort verbliebene Einkünfte zurückzuführen seien. Für die Beantwortung dieser Frage ist aber nicht entscheidungserheblich, ob die Beigeladene ihre freiberuflichen Einkünfte als Einzel- oder Mitunternehmerin erzielt hat (dazu unter 3. bis 5.). Denn die Höhe der von der Beigeladenen aus selbständiger Arbeit erzielten Einkünfte war vor dem FG --unabhängig von der Art ihrer Erzielung-- nicht streitig.

16 b) Über die Frage, ob die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Einkommensteuerforderungen aus evtl. Gewinnanteilen an der Ärztegemeinschaft als Masseverbindlichkeiten zu qualifizieren oder dem insolvenzfreien Vermögen des Insolvenzschuldners zuzuordnen sind, ist nicht im einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren, sondern im Einkommensteuerfestsetzungsverfahren zu entscheiden (FG Niedersachsen, Urteil vom 28. Oktober 2008 13 K 457/07, EFG 2009, 486, unter I.2.b; nachgehend BFH-Urteil vom 18. Mai 2010 X R 60/08, BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429; Söhn in HHSp, § 180 AO Rz 164a; Roth, Insolvenzsteuerrecht, Rz 4.212; so wohl auch Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 180 AO Rz 64; a.A. aber Söhn in HHSp, § 179 AO Rz 192; Benne, Betriebs-Berater --BB-- 2001, 1977, 1987).

17 Der Senat sieht hierfür als maßgeblich an, dass gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) gesondert und einheitlich die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Die Zuordnung der Einkommensteuerschuld zu den unterschiedlichen insolvenzrechtlichen Forderungskategorien betrifft aber weder "Einkünfte" noch "mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen", sondern die Auswirkungen der unterschiedlichen Vermögensmassen eines Insolvenzverfahrens auf die Einkommensteuerfestsetzung. Diese Zuordnungsfrage ist dem (privaten) Vermögensbereich zuzuordnen. Danach wäre es mit dem Gesetzeswortlaut nicht mehr vereinbar, wollte man diesen zusätzlichen insolvenzrechtlichen Regelungsgehalt zum Gegenstand des Gewinnfeststellungsverfahrens machen.

18 2. Entgegen der Auffassung des FA betreffen die Einwendungen des Klägers nicht das Erhebungsverfahren.

19 Nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Steueransprüche, die als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 InsO zu qualifizieren sind, sind gegenüber dem Insolvenzverwalter durch Steuerbescheid festzusetzen und

von diesem vorweg aus der Insolvenzmasse zu befriedigen. Im vereinfachten Insolvenzverfahren werden die Aufgaben des Insolvenzverwalters durch den Treuhänder (vgl. § 313 Abs. 1 InsO in der bis 30. Juni 2014 geltenden Fassung) wahrgenommen (vgl. BFH-Urteil vom 13. April 2011 II R 49/09, BFHE 234, 97, BStBl II 2011, 944, Rz 11). Sonstige nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Steueransprüche sind insolvenzfrei und gegen den Schuldner festzusetzen (vgl. BFH-Urteile vom 5. März 2008 X R 60/04, BFHE 220, 299, BStBl II 2008, 787, unter II.1., m.w.N.; in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, Rz 35). Der gegen die Masse gerichtete Bescheid ist ein gegenständlich beschränkter Steuerbescheid, mit dem die Einkommensteuer festgesetzt wird. Er ist Teil des Festsetzungsverfahrens (vgl. BFH-Urteil in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, Rz 35). Danach wird über die insolvenzrechtliche Zuordnung eines Steueranspruchs im Festsetzungsverfahren, nicht im Erhebungsverfahren durch einen Abrechnungsbescheid i.S. des § 218 Abs. 2 AO entschieden (gleicher Ansicht Klein/Rüsken, AO, 12. Aufl., § 218 Rz 13; Benne, BB 2001, 1977, 1985).

20 3. Das FG hat zu Recht erkannt, dass die Einkommensteuerschulden für 2004, 2005 und 2007, die im Streitfall ausschließlich auf der selbständigen Tätigkeit der Beigeladenen beruhen, Masseverbindlichkeiten sind und durch Steuerbescheid gegenüber dem Kläger festzusetzen sind. Im Streitfall sind diese Einkommensteuerschulden jedenfalls gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO begründet worden, und zwar unabhängig davon, ob die Beigeladene ihre Tätigkeit als Einzelunternehmerin oder als Mitunternehmerin einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) ausgeübt hat.

21 Masseverbindlichkeiten sind gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO solche Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören. Nach dem Wortlaut der Vorschrift muss die Verbindlichkeit insoweit auf eine --wie auch immer geartete-- Verwaltungsmaßnahme des Insolvenzverwalters in Bezug auf die Insolvenzmasse zurückzuführen sein (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juli 2009 VII R 49/08, BFHE 226, 97, BStBl II 2010, 13, unter II.1.b aa; Braun/Bäuerle, Insolvenzordnung, 3. Aufl., § 55 Rz 15). Nach § 35 InsO in der im Streitjahr noch geltenden Fassung (= § 35 Abs. 1 InsO n.F.) ist Insolvenzmasse das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt.

22 4. Geht man von einer Einzelunternehmerstellung der Beigeladenen aus, sind die Einkommensteuerschulden "in anderer Weise durch die Verwaltung ... der Insolvenzmasse begründet" worden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO).

23 a) Der Senat hat mit Urteil vom 16. April 2015 III R 21/11 (BFHE 250, 7, Rz 16) entschieden, dass Einkommensteuerschulden, die auf einer nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens fortgeführten einzelunternehmerischen Tätigkeit des Schuldners beruhen, auch unter Geltung des im Streitfall anwendbaren § 35 InsO, der noch keine Erklärungspflicht des Insolvenzverwalters oder Treuhänders zur selbständigen Tätigkeit des Schuldners normierte, unter bestimmten Voraussetzungen Masseverbindlichkeiten sind. Dies ist dann der Fall, wenn der Insolvenzverwalter oder Treuhänder diese selbständige Tätigkeit im Interesse der Masse erlaubt, die Betriebseinnahmen zur Masse zieht, soweit sie dem Schuldner nicht auf dessen Antrag nach § 850i der Zivilprozessordnung --ZPO-- (ggf. i.V.m. § 36 Abs. 1 Satz 2 InsO) vom Gericht belassen werden, und die Fortführung der Tätigkeit ermöglicht, indem er zur Masse gehörende Mittel einsetzt, um durch die selbständige Tätigkeit entstehende Forderungen Dritter zu begleichen. In einem derartigen Handeln ist eine massebezogene Verwaltungsmaßnahme nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO zu sehen, die über eine bloße --keine Masseverbindlichkeit begründende-- Duldung (vgl. dazu Senatsurteil in BFHE 250, 7, Rz 18) der selbständigen Tätigkeit hinausgeht.

24 b) Diese Grundsätze greifen gleichermaßen ein, wenn es sich nicht um eine als Einzelunternehmer fortgeführte gewerbliche, sondern um eine von einem Einzelunternehmer neu aufgenommene freiberufliche Tätigkeit handelt. So fällt nicht nur ein Gewerbebetrieb, sondern im Grundsatz auch eine freiberufliche Praxis in die Insolvenzmasse (vgl. Uhlenbruck/Hirte, Insolvenzordnung, 14. Aufl., § 35 InsO Rz 276, m.w.N.; Schmidt/ Lüdtke in Hamburger Kommentar zum Insolvenzrecht, 5. Aufl., § 35 InsO Rz 102, m.w.N.). Zudem macht es keinen Unterschied, ob die selbständige Tätigkeit im Insolvenzverfahren fortgeführt oder während des Insolvenzverfahrens durch eine natürliche Person neu aufgenommen wird. In beiden Fällen gehört der Neuerwerb nach § 35 InsO zur Insolvenzmasse, auf den sich die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters (Treuhänders) erstreckt (vgl. § 80 Abs. 1 InsO).

25 c) Im Streitfall sind diese Voraussetzungen gegeben.

26 aa) Vorweg hat das FG zutreffend ausgeführt, dass der Kläger in der von ihm unterschriebenen Vereinbarung vom 1. Juli 2001, die das FG in Bezug genommen und damit zum Inhalt seiner tatsächlichen Feststellungen gemacht hat

(vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 37), keine Freigabe erklärt hat.

27 Die Auslegung von Verträgen gehört in der Regel zu den tatsächlichen Feststellungen des FG, die den BFH grundsätzlich nach § 118 Abs. 2 FGO binden (vgl. Lange in HHSp, § 118 FGO Rz 195). Hat das FG eine Auslegung der betreffenden Verträge und Willenserklärungen unterlassen, so kann sie das Revisionsgericht selbst vornehmen, wenn das FG die dazu erforderlichen tatsächlichen Feststellungen getroffen hat (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juli 1997 VIII R 13/96, BFHE 184, 46, BStBl II 1997, 767, unter II.1.a, m.w.N.).

28 (1) Selbst wenn das Insolvenzrecht die Freigabe einer Sachgesamtheit unter exakter Bezeichnung der freigegebenen Gegenstände erlauben sollte (vgl. dazu Pape, Wertpapier-Mitteilungen --WM-- 2013, 1145, 1146), hat das FG die genannte Vereinbarung vom 1. Juli 2001 für den Senat bindend dahingehend ausgelegt, dass eine derartige Freigabe nicht erfolgt ist. Im Streitfall fehlte es an einer entsprechend eindeutigen Willenserklärung.

29 (2) In der vom Kläger unterschriebenen Vereinbarung vom 1. Juli 2001 kann auch keine Erklärung gesehen werden, wonach der Kläger die selbständige Tätigkeit der Schuldnerin als solche freigeben wollte. Dies gilt unabhängig davon, ob eine solche Freigabe vor Geltung des § 35 Abs. 2 InsO n.F. insolvenzrechtlich überhaupt möglich war (vgl. dazu Pape, WM 2013, 1145). Eine derartige Freigabeerklärung müsste jedenfalls darauf gerichtet sein, die selbständige Tätigkeit vollständig aus der Insolvenzmasse zu lösen (vgl. Pape, WM 2013, 1145, 1148). Hieran fehlt es. In der vom Kläger unterzeichneten Vereinbarung kommt nicht zum Ausdruck, dass er das Vermögen und die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit freigeben wollte. Vielmehr hat das FG für den Senat bindend festgestellt (vgl. § 118 Abs. 2 FGO), dass kein Verzicht auf die Massezugehörigkeit der Einkünfte aus der freiberuflichen Tätigkeit vorlag, sondern die pfändungsfreien Beträge weiterhin von der Masse vereinnahmt werden sollten.

30 (3) Mangels entsprechender Freigabeerklärung ist es daher auch nicht möglich, für den Fall, dass vor Geltung des § 35 Abs. 2 InsO n.F. eine Freigabe einer selbständigen Tätigkeit insolvenzrechtlich nicht möglich gewesen sein sollte, in dem Vorgehen des Klägers eine bloße Duldung der selbständigen Tätigkeit i.S. des BFH-Urteils in BFH/NV 2013, 411, Rz 26 zu sehen.

31 bb) Der Kläger hat die Aufnahme der selbständigen Tätigkeit im Interesse der Insolvenzmasse erlaubt.

32 Nach Auffassung des Senats lässt sich der Vereinbarung vom 1. Juli 2001 entnehmen, dass erst die aktive Zustimmung des Klägers zu dieser Vereinbarung es der Beigeladenen ermöglichte, ihre freiberufliche Tätigkeit im Rahmen der Ärztegemeinschaft aufzunehmen. So heißt es in der Präambel dieser Vereinbarung, dass sie "der Sicherstellung der Kooperation" zwischen der Beigeladenen und der Ärztegemeinschaft dient und der in diesem Zusammenhang bestehenden Zahlungspflicht der Beigeladenen gegenüber der Ärztegemeinschaft. Hieraus folgt, dass der Beigeladenen die selbständige Tätigkeit im Rahmen der Ärztegemeinschaft ohne Zustimmung des Klägers nicht möglich gewesen wäre.

33 cc) Zudem hat der Kläger nach den für den Senat bindenden --nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen-- Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) für die Streitjahre den pfändbaren Betrag der Einkünfte zur Masse gezogen.

34 Bei einem selbständig tätigen Schuldner gehören Einkünfte, die er nach der Insolvenzeröffnung erzielt, ohne Abzug beruflich bedingter Ausgaben in vollem Umfang zur Insolvenzmasse (vgl. Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 20. März 2003 IX ZB 388/02, WM 2003, 980, unter V.2.b). Der Schuldner konnte jedoch --auch bereits für vor dem 1. Dezember 2001 eröffnete Insolvenzverfahren (BGH-Beschluss in WM 2003, 980, unter V.2.b)-- beantragen, dass ihm das Insolvenzgericht von den erzielten Einkünften gemäß § 850i ZPO einen pfändungsfreien Anteil belässt. Nach diesem Schema wurde im Streitfall verfahren. Dass für das Jahr 2004 ggf. nicht alle pfändungsfreien Einkünfte zur Masse gelangt sind, sieht der Senat als unerheblich an. Entscheidend ist, dass die Einkünfte nach Abzug eines pfändungsfreien Anteils von der Masse vereinnahmt werden sollten. Ebenso sieht es der Senat als unerheblich an, dass der Beigeladenen der pfändungsfreie Anteil der Einkünfte nicht vom Insolvenzgericht, sondern vom Kläger selbst belassen wurde.

35 dd) Schließlich ermöglichte der Kläger im Ergebnis die Aufnahme der Tätigkeit, indem er zur Masse gehörende Mittel einsetzte, um die durch die selbständige Tätigkeit entstehenden Forderungen Dritter zu begleichen.

36 Dies ergibt sich aus der Vereinbarung vom 1. Juli 2001, wonach die Ärztegemeinschaft der Beigeladenen die erforderlichen Betriebsmittel und die Infrastruktur zur Ausübung ihrer freiberuflichen Tätigkeit entgeltlich zur Verfügung gestellt hat. Indem der Kläger dieser Vorgehensweise durch die Unterzeichnung genannter Vereinbarung

zustimmte, ermöglichte er der Beigeladenen die Aufnahme dieser Tätigkeit und den Einsatz massezugehöriger Mittel zur Begleichung von Betriebsausgaben.

37 5. Die Einkommensteuerschulden sind auch dann durch ein massebezogenes Verwaltungshandeln i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO entstanden, wenn man mit dem FA von einer Mitunternehmerstellung der Beigeladenen ausgeht.

38 a) Der BFH hat bereits entschieden, dass Einkommensteuerschulden, die aus einem zur Masse gehörenden Gesellschaftsanteil an einer GbR resultieren, Masseverbindlichkeiten sind (BFH-Urteil in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, Rz 36 ff.). Diese Entscheidung betraf einen Fall, in dem der insolvente Gesellschafter seine gesellschaftsrechtliche Stellung bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens innehatte.

39 Sollte es das Zivilrecht gestatten, dass sich eine insolvente Person (hier die Beigeladene) während des Insolvenzverfahrens --auch ohne Freigabe des Gesellschaftsanteils durch den Insolvenzverwalter-- an einer GbR als Gesellschafter beteiligt, wäre auch der neu entstandene Gesellschaftsanteil massezugehörig. Unter der Geltung des § 1 der Konkursordnung wurde es für möglich erachtet, dass ein ausgeschiedener insolventer Gesellschafter während des Konkursverfahrens als neues Mitglied der bisherigen Gesellschaft aufgenommen wird, weil zur Konkursmasse nur das bisher erworbene Vermögen gehörte (vgl. Jäger/ Weber, Konkursordnung, 8. Aufl., § 212 Rz 6, m.w.N.; Staudinger/Habermaier, BGB, § 728 Rz 25). Ob dies auch unter der Geltung des § 35 InsO weiterhin möglich ist, wonach der Neuerwerb in die Insolvenzmasse fällt, erscheint fraglich (vgl. Staudinger/ Habermaier, a.a.O., § 728 Rz 25). Aber selbst wenn sich eine insolvente Person während des Insolvenzverfahrens als Gesellschafter an einer GbR beteiligen kann, kann dies wegen § 35 InsO im Grundsatz nicht dazu führen, dass der hierdurch begründete Gesellschaftsanteil insolvenzfrei ist. Vielmehr wäre auch der neu entstandene Gesellschaftsanteil massezugehörig und grundsätzlich von der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters erfasst (§ 80 Abs. 1 InsO). So sind Gesellschaftsanteile keine unpfändbaren Gegenstände nach § 36 Abs. 1 Satz 1 InsO, die nicht zur Insolvenzmasse gehören; sie unterliegen gemäß § 859 Abs. 1 ZPO der Einzelzwangsvollstreckung (vgl. auch Schmidt/Lüdtke in Hamburger Kommentar zum Insolvenzrecht, a.a.O., § 35 InsO Rz 142).

40 b) Im Übrigen liegt weder eine Freigabe der mitunternehmerischen Tätigkeit bzw. des Gesellschaftsanteils der Beigeladenen noch lediglich eine Duldung dieser Tätigkeit vor.

41 Zur Freigabe gelten die unter II.4.c aa gemachten Ausführungen entsprechend. Eine bloße Duldung der mitunternehmerischen Tätigkeit ist schon deshalb nicht gegeben, weil der Kläger die Aufnahme der selbständigen Tätigkeit im Interesse der Insolvenzmasse erlaubt und deshalb an der Entstehung eines massezugehörigen Gesellschaftsanteils mitgewirkt hat.

42 6. Ebenso hat das FG die Einkommensteuerschulden der Streitjahre zu Recht insgesamt als Masseverbindlichkeit qualifiziert. Die vom Kläger hilfsweise begehrte Aufteilung dieser Schulden kommt aus den im Senatsurteil vom 16. April 2015 III R 21/11, unter II.4. genannten Gründen nicht in Betracht. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die dortigen Ausführungen verwiesen.

43 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 und § 139 Abs. 4 FGO. Es entspricht nicht der Billigkeit, dem Kläger die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen aufzuerlegen. Die Beigeladene hat weder Sachanträge gestellt noch anderweitig das Verfahren gefördert (vgl. BFH-Beschluss vom 7. Dezember 2010 III B 33/10, BFH/NV 2011, 433, Rz 14).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de