# Urteil vom 10. Juli 2019, X R 31/16

**Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit - Einkünfte des Insolvenzschuldners aus einer (treuhänderischen) Beteiligung an einer Personengesellschaft**

ECLI:DE:BFH:2019:U.100719.XR31.16.0

BFH X. Senat

InsO § 55 Abs 1 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 20. Juli 2016, Az: 11 K 613/13 E

## Leitsätze

1. Im Falle der Beteiligung des Insolvenzschuldners an einer Personengesellschaft ist es zur Begründung von Masseverbindlichkeiten ausreichend, wenn die Beteiligung im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Insolvenzmasse gehörte und die Einkünfte hieraus nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erzielt wurden .

2. Diese Rechtsgrundsätze gelten im Falle einer treuhänderisch gehaltenen Beteiligung des Insolvenzschuldners an einer Personengesellschaft entsprechend, wenn die auf die Treuhand-Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile an der Personengesellschaft auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens weiterhin steuerrechtlich dem Insolvenzschuldner als Mitunternehmer zuzurechnen sind .

3. Werden in einem bestandskräftigen Feststellungsbescheid die Gewinnanteile der Treuhand-Gesellschafter trotz des Insolvenzverfahrens weiterhin dem Insolvenzschuldner als Mitunternehmer steuerlich zugerechnet, so ist aufgrund der Bindungswirkung dieses Grundlagenbescheids für das Einkommensteuerverfahren vom Fortbestand des Treuhandverhältnisses auszugehen .

4. Die Bindungswirkung der für die Personengesellschaft und die Treuhand ergangenen Feststellungsbescheide erstreckt sich nicht auf die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 InsO, die daher im Einkommensteuerverfahren eigenständig zu prüfen sind .

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 21.07.2016 - 11 K 613/13 E insoweit aufgehoben, als es den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 31.05.2012 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 22.01.2013 über eine festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von 23.541 € hinaus aufgehoben hat.

Insoweit wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Klageverfahrens haben der Beklagte zu 95 % und der Kläger zu 5 % zu tragen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben bis zum 02.11.2016 der Kläger zu 58 % und der Beklagte zu 42 % und anschließend der Kläger allein zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen des B (Insolvenzschuldner). Das Insolvenzverfahren wurde am 27.03.2003 eröffnet; zum Insolvenzverwalter wurde zunächst der

zwischenzeitlich verstorbene Rechtsanwalt H bestellt. Der Kläger übernahm das Amt im September 2009.

2 Der Insolvenzschuldner war bis zum 31.12.2009 Geschäftsführer der am 17.06.2001 gegründeten B-KG. Kommanditisten sind zwei Kinder des Insolvenzschuldners sowie dessen Ehefrau. Über das Vermögen der B-KG wurde im Jahr 2011 ebenfalls das Insolvenzverfahren eröffnet.

3 Bezüglich ihrer Beteiligungen an der B-KG hatten die Kommanditisten mit dem Insolvenzschuldner unter dem 17.06.2001 notariell beurkundete Treuhandverträge geschlossen. Danach hielten sie ihre Geschäftsanteile ausschließlich treuhänderisch für den Insolvenzschuldner. Sie waren ihm gegenüber zur Herausgabe alles Erlangten und seinen Anweisungen zu folgen verpflichtet. Zur Abtretung, Verpfändung, entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung der treuhänderisch gehaltenen Kommanditanteile waren sie nicht berechtigt. Ebenfalls am 17.06.2001 gaben die Kommanditisten notariell beurkundete Abtretungsangebote gegenüber dem Insolvenzschuldner ab, in denen sie ihre Kommanditanteile an der B-KG zur Abtretung an den Insolvenzschuldner oder einen von diesem zu benennenden Dritten anboten.

4 Die Treuhandverträge sowie die Abtretungsangebote waren dem verstorbenen Insolvenzverwalter nicht und wurden dem Kläger erst am 15.03.2010 bekannt.

5 Nach einer Betriebs- und Steuerfahndungsprüfung bei der B-KG erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) u.a. für das Jahr 2010 im Wege des für Treuhand-Konstruktionen anzuwendenden zweistufigen Feststellungsverfahrens Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Im Feststellungsbescheid der ersten Stufe verteilte es den Gewinn der B-KG auf die Gesellschafter, wobei der Insolvenzschuldner mit einem Gewinnanteil von 0 € und die Treuhand-Kommanditisten mit insgesamt 99.000 € benannt wurden. Im Feststellungsbescheid der zweiten Stufe rechnete es die auf die Treuhandgemeinschaft entfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 99.000 € (109.000 € laufende Einkünfte ./. 10.000 € Sonderbetriebsausgaben) dem Insolvenzschuldner zu.

6 Die Klage des Klägers gegen die in vorstehender Weise geänderten Feststellungsbescheide für 2010 wies das Finanzgericht (FG) mit --rechtskräftig gewordenem-- Urteil ab.

7 Mit dem streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid für 2010 setzte das FA Einkommensteuer in Höhe von 40.037 € als Masseverbindlichkeit fest. Dabei legte es die einheitlich und gesondert festgestellten Beteiligungseinkünfte betreffend die B-KG in Höhe von 99.000 € sowie Einkünfte des Insolvenzschuldners aus nichtselbstständiger Arbeit aufgrund der seit dem 01.01.2010 ausgeübten Tätigkeit als Geschäftsführer bei der C-KG in Höhe von 35.698 € zugrunde. Den Bescheid richtete es an den Kläger als Insolvenzverwalter für B.

8 Nach erfolglos durchgeführtem Einspruchsverfahren gab das FG der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1906 veröffentlichtem Urteil in Bezug auf den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid statt.

9 Dem Antrag des FA auf Beiladung des Insolvenzschuldners gemäß § 174 Abs. 5 Satz 2, Abs. 4 der Abgabenordnung (AO) entsprach es nicht.

10 In der Sache vertrat das FG die Auffassung, weder die das Geschäftsführergehalt betreffenden noch die auf den Gewinn an der B-KG entfallenden Einkommensteuern stellten Masseverbindlichkeiten dar. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 55 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) müsse die Verbindlichkeit auf eine --wie auch immer geartete-- Verwaltungsmaßnahme des Insolvenzverwalters in Bezug auf die Insolvenzmasse zurückzuführen sein. Eine solche liege unter Geltung der im Klageverfahren einschlägigen Insolvenzordnung in der Fassung vor dem 01.07.2007 nicht vor, wenn der Insolvenzverwalter die (selbständige) Tätigkeit eines Insolvenzschuldners lediglich wissentlich dulde, aber keine darüber hinausgehenden Aktivitäten entfalte. Allein die Zugehörigkeit der mit der treuhänderischen Beteiligung an der B-KG zusammenhängenden Rechte und Ansprüche zur Insolvenzmasse und das aus § 80 Abs. 1 InsO folgende Verwaltungs- und Verfügungsrecht des Insolvenzverwalters führe nicht zur Qualifizierung der mit der treuhänderischen Beteiligung zusammenhängenden Steuerschuld als Masseverbindlichkeit.

11 Mit seiner Revision wendet sich das FA dagegen, dass das FG die im Zusammenhang mit der Beteiligung an der B-KG stehenden Einkommensteuerschulden, soweit sie auf die Zeit nach dem Bekanntwerden (ab dem 15.03.2010) entfallen, nicht als Masseverbindlichkeiten angesehen habe.

12 Nach dem zum Gewinnanteil an einer Mitunternehmerschaft ergangenen Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom

18.05.2010 - X R 60/08 (BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429) genüge es für die Annahme einer Masseverbindlichkeit, dass die Entstehung der Steuerverbindlichkeit ihre Ursache in einem zur Insolvenzmasse gehörenden Gegenstand habe. Dies sei hier hinsichtlich des zur Masse gehörenden Anteils an der B-KG der Fall. Dem stehe nach dem BFH-Beschluss vom 18.12.2014 - X B 89/14 (BFH/NV 2015, 470) auch nicht entgegen, dass der Insolvenzmasse nach Angaben des Klägers jedenfalls bisher keine liquiden Mittel aus der Beteiligung des Insolvenzschuldners an der B-KG zugeflossen seien. Die Annahme von Masseverbindlichkeiten sei vorliegend auch sachgerecht. Der Kläger habe sich ab dem 15.03.2010 bewusst dafür entschieden, dass die Beteiligung an der B-KG und die damit in Zusammenhang stehenden Gewinnanteile zur Insolvenzmasse gehörten, da er keine Freigabeerklärung abgegeben habe. Andernfalls würde es zu dem paradoxen Ergebnis kommen, dass die Insolvenzmasse keine Steueransprüche zu tragen habe, obwohl ihr bei einem Erfolg der Bemühungen des Klägers zur Vereinnahmung --er habe zwischenzeitlich Auskunftsklage gegen die Treuhandkommanditisten erhoben-- die korrespondierenden Erlöse (noch) zuflössen. Insoweit wäre sogar von einer (aktiven) Verwaltungsmaßnahme des Insolvenzverwalters auszugehen.

**13** Unter Berücksichtigung der vorgenannten Erwägungen sei die einheitlich ermittelte Einkommensteuerschuld 2010 teilweise dem Massebereich und teilweise dem insolvenzfreien Vermögen zuzuordnen. Die somit erforderliche Verteilung der Jahressteuerschuld auf die betroffenen insolvenzrechtlichen Vermögensbereiche erfolge nach dem Verhältnis der auf die jeweiligen Bereiche entfallenden Einkünfte zueinander. Infolgedessen sei im Streitfall die Zuordnung der auf die Gesamteinkünfte (99.000 € + 35.698 € = 134.698 €) entfallenden Einkommensteuer 2010 in Höhe von 40.037 € dergestalt vorzunehmen, dass auf den Massebereich, der die (anteiligen) Beteiligungseinkünfte ab dem 15.03.2010 (292/365 von 99.000 € = 79.200 €) umfasse, 23.541 € entfielen, die als Masseverbindlichkeiten anzusehen seien.

**14** Im Übrigen sei das angefochtene Urteil des FG bezogen auf die Einkommensteuer 2010 auch deshalb aufzuheben, weil das FG der vom FA beantragten Beiladung des Insolvenzschuldners nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO nicht entsprochen habe. "Hilfsweise" werde die Beiladung des Insolvenzschuldners zum Revisionsverfahren gemäß § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) begehrt.

**15** Das FA beantragt (sinngemäß),
das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als es den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 31.05.2012 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 22. 01.2013 über eine festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von 23.541 € hinaus aufgehoben hat.

**16** Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

**17** Er vertritt die Auffassung, die Beteiligung an der B-KG und die hieraus resultierenden Einkünfte gehörten nicht zur Insolvenzmasse. Vorliegend unterfielen lediglich die Ansprüche aus dem notariellen Abtretungsangebot vom 17.06.2001 sowie die Ansprüche aus dem schuldrechtlichen notariellen Treuhandvertrag vom 17.06.2001, wie der Auskunftsanspruch, dem Insolvenzbeschlag.

**18** Weitere Voraussetzung für die Begründung von Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO sei jedoch, dass diese durch die (aktive) Verwaltung der Insolvenzmasse entstanden seien. Dies sei hier --wie das FG zutreffend ausgeführt habe-- nicht der Fall.

**19** Die Sichtweise des FA, dessen Hinweis auf die erst 2013 erhobene Auskunftsklage ohnehin keine Bedeutung für die Beurteilung des Streitjahres 2010 zukomme, lasse die Pflichten eines Insolvenzverwalters gemäß §§ 148, 80 InsO außer Acht. Hiernach habe der Insolvenzverwalter zu prüfen, welche Ansprüche zur Insolvenzmasse gehörten, diese zu sichern und gegebenenfalls gerichtlich durchzusetzen. Entsprechende Prüfungs- und Sicherungsmaßnahmen könnten (noch) nicht zur Annahme eines Verwalterhandelns und damit zwangsläufig zur Entstehung von steuerlichen Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO führen. Andernfalls wäre einem Insolvenzverwalter die Abwägung, ob mögliche Zahlungsansprüche (deren Bestehen und Höhe ihm nicht bekannt sei) den Wert gleichzeitig entstehender steuerlicher Masseverbindlichkeiten überstiegen, entzogen. Zur Vermeidung steuerlicher Masseverbindlichkeiten wäre er gehalten, auf die Prüfung möglicher Ansprüche und Sicherung durch Klageerhebung zu verzichten. Dem Insolvenzverwalter würde mithin ein insolvenzzweckwidriges Verhalten abverlangt.

# Entscheidungsgründe

II.

**20** 1. Das FA ist während des Revisionsverfahrens nach X umgezogen und entsprechend umbenannt worden.

**21** 2. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen FG-Urteils und zur Abweisung der Klage in dem vom FA beantragten Umfang.

**22** Zu Recht hat das FA die Einkommensteuer, soweit sie auf die ab dem 15.03.2010 erzielten Einkünfte des Insolvenzschuldners aus der treuhänderischen Beteiligung an der B-KG entfällt, in dem Einkommensteuerbescheid für 2010 als Masseverbindlichkeit erfasst, die gegenüber dem Kläger als Insolvenzverwalter geltend zu machen war (unten 3.). Die Höhe der auf diese Einkünfte entfallenden Einkommensteuer hat das FA in nicht zu beanstandender Weise mit 23.541 € beziffert. Das FG-Urteil ist daher aufzuheben, soweit es den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 31.05.2012 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 22.01.2013 über eine festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von 23.541 € hinaus aufgehoben hat; die Klage ist insoweit abzuweisen (unten 4.). Im Hinblick auf die Beschränkung des Revisionsantrags durch das FA und den Erfolg der Revision in der Sache kommt der Rüge eines Verfahrensmangels, das finanzgerichtliche Urteil (auch) wegen der Ablehnung der Beiladung des Insolvenzschuldners zum Verfahren gemäß § 174 Abs. 5 Satz 2 AO aufzuheben, keine entscheidungserhebliche Bedeutung mehr zu (unten 5.). Die "hilfsweise" begehrte notwendige Beiladung des Insolvenzschuldners zum Revisionsverfahren kommt nicht in Betracht (unten 6.).

**23** 3. Zu Recht hat das FA die Einkommensteuer, soweit sie auf die ab dem 15.03.2010 erzielten Einkünfte des Insolvenzschuldners aus der treuhänderischen Beteiligung an der B-KG entfällt, in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2010 als gegenüber dem Kläger als Insolvenzverwalter festzusetzende Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO erfasst.

**24** Durch die bestandskräftigen Feststellungsbescheide für das Jahr 2010 betreffend die B-KG steht für die Einkommensteuer 2010 bindend fest, dass die den Treuhandkommanditisten zugewiesenen Gewinnanteile aufgrund insolvenzrechtlich fortbestehender Treuhandverträge dem Insolvenzschuldner als Mitunternehmer zuzurechnen sind und er insoweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 99.000 € erzielt hat (unten a). Die hierauf entfallende Einkommensteuer --für den Zeitraum vom 15.03.2010 bis zum 31.12.2010-- stellt eine Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO dar (unten b).

**25** a) Die dem Kläger gegenüber bekanntgegebenen bestandskräftigen Feststellungsbescheide für das Jahr 2010 betreffend die B-KG sind als Grundlagenbescheide gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO für den Einkommensteuerbescheid 2010 als Folgebescheid bindend. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die Feststellungen, dass den Treuhandkommanditisten bestimmte Anteile am Gewinn der B-KG zugewiesen sind, diese Anteile dem Insolvenzschuldner als Mitunternehmer zugerechnet werden und er insoweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 99.000 € erzielt hat. Da der Insolvenzschuldner zivilrechtlich nicht Gesellschafter der B-KG war, setzt die --verfahrensrechtlich bindend vorgenommene-- steuerliche Zurechnung der Besteuerungsgrundlagen der Treuhandkommanditisten beim Insolvenzschuldner materiell-rechtlich zugleich voraus, dass die Treuhandverträge betreffend die B-KG durch das im Jahr 2003 eröffnete Insolvenzverfahren insolvenzrechtlich nicht erloschen waren. Von dem Fortbestand dieser Treuhandverträge ist daher für das Einkommensteuerverfahren aufgrund der dargestellten Bindungswirkung ohne nochmalige materiell-rechtliche Prüfung auszugehen.

**26** b) Die auf die treuhänderische Beteiligung an der B-KG entfallende Einkommensteuer --für den Zeitraum vom 15.03.2010 bis zum 31.12.2010-- stellt eine Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO dar.

**27** Die Bindungswirkung der Feststellungsbescheide erstreckt sich nicht auf § 55 Abs. 1 InsO. Die tatbestandlichen Voraussetzungen dieser insolvenzrechtlichen Vorschrift sind im Einkommensteuerverfahren eigenständig zu prüfen.

**28** Entscheidend für die Qualifikation der Einkommensteuerschulden als Masseverbindlichkeiten ist im Streitfall --§ 55 Abs. 1 Nrn. 2 und 3 InsO sind offensichtlich nicht einschlägig--, ob die Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO gegeben sind. Danach 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. Vorliegend sind die Tatbestandsmerkmale des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO erfüllt.

**29** aa) Die in Rede stehenden Einkünfte des Insolvenzschuldners an der B-KG fielen in die Insolvenzmasse.

**30** (1) Gemäß § 35 Abs. 1 InsO erfasst das Insolvenzverfahren das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt (Insolvenzmasse).

**31** (2) Im Streitfall umfasste das Vermögen --wie das FG zutreffend erkannt hat-- nicht nur das Recht auf Annahme des von den Treuhändern notariell beurkundeten Abtretungsangebots, sondern im Streitjahr 2010 vor allem auch den Anspruch auf Herausgabe des Erlangten (der Gewinnanteile der Treuhandkommanditisten an der B-KG). Denn die Gewinne waren nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden und damit Teil der Insolvenzmasse, da der Insolvenzverwalter diesbezüglich keine Freigabe erklärt hatte (vgl. Urteil des FG Düsseldorf vom 21.07.2016 - 11 K 423/15 F betreffend das Feststellungsverfahren 2010, juris, Rz 29).

**32** Danach mögen zwar --worauf der Kläger abstellt-- insolvenzrechtlich nicht unmittelbar die Beteiligungen der Treuhandkommanditisten an der B-KG selbst dem Insolvenzbeschlag unterlegen haben, jedoch fielen der Abtretungs- und der Herausgabeanspruch --insoweit kann von der "treuhänderisch gehaltenen Beteiligung an der B-KG" gesprochen werden-- sowie die hieraus resultierenden Einkünfte in die Insolvenzmasse.

**33** bb) Die auf die Einkünfte des Insolvenzschuldners an der B-KG entfallende Einkommensteuer für den Zeitraum vom 15.03.2010 bis zum 31.12.2010 erfüllte --was die Zuordnung zu den insolvenzrechtlichen Forderungskategorien betrifft-- die Voraussetzungen für die Annahme einer Masseverbindlichkeit.

**34** (1) Im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bereits begründete Steueransprüche sind zur Insolvenztabelle anzumelden. Nach Insolvenzeröffnung begründete Steueransprüche, die als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 InsO zu qualifizieren sind, sind gegenüber dem Insolvenzverwalter durch Steuerbescheid festzusetzen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.07.2015 - III R 32/13, BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251, Rz 19). Alle sonstigen Ansprüche sind insolvenzfrei. Die einheitliche Einkommensteuerschuld ist gegebenenfalls in eine Insolvenzforderung, eine Masseforderung und eine insolvenzfreie Forderung aufzuteilen, wobei über die Zuordnung der Einkommensteuerschuld zu den unterschiedlichen insolvenzrechtlichen Forderungskategorien nicht im einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren, sondern erst im Einkommensteuerfestsetzungsverfahren zu entscheiden ist. Denn diese Zuordnung betrifft allein die Auswirkung der unterschiedlichen Vermögensmassen eines Insolvenzverfahrens auf die Einkommensteuerfestsetzung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251, Rz 16). 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).

**35** Die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und (sonstigen) Masseverbindlichkeiten richtet sich ausschließlich nach dem Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung. Entscheidend ist dabei, ob und wann ein Besteuerungstatbestand nach seiner Art und Höhe tatbestandlich verwirklicht und damit die Steuerforderung insolvenzrechtlich begründet worden ist. Dies richtet sich allein nach steuerrechtlichen Grundsätzen (ständige Rechtsprechung, so bereits BFH-Urteile vom 16.11.2004 - VII R 75/03, BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193, unter II.2.; vom 29.08.2007 - IX R 4/07, BFHE 218, 435, BStBl II 2010, 145, unter III.2.b dd (1), m.w.N., sowie vom 16.05.2013 - IV R 23/11, BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, Rz 19). Für die insolvenzrechtliche Begründung des Einkommensteueranspruchs kommt es deshalb darauf an, ob der einzelne (unselbständige) Besteuerungstatbestand --insbesondere die Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG)-- vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht wurde. Entscheidend ist, wann der Tatbestand, an den die Besteuerung knüpft, vollständig verwirklicht ist (so bereits BFH-Urteil in BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, Rz 19). Auf die steuerrechtliche Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (z.B. § 38 AO i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG) und deren Fälligkeit kommt es dagegen nicht an (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 09.12.2014 - X R 12/12, BFHE 253, 482, BStBl II 2016, 852, Rz 26).

**36** (2) Nach Maßgabe dieser Grundsätze hat das FA zu Recht die aus der treuhänderischen Beteiligung an der B-KG resultierende Einkommensteuerschuld für den Zeitraum vom 15.03.2010 bis zum 31.12.2010 der Kategorie der Masseverbindlichkeit zugeordnet. Im Streitfall war nämlich der in Rede stehende Besteuerungstatbestand des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG nach Insolvenzeröffnung verwirklicht worden. Auf einen Zufluss von Einnahmen kam es bei der B-KG, die als Personenhandelsgesellschaft als Kaufmann gilt (vgl. § 6 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB--) und dementsprechend zur Buchführung und Bilanzierung verpflichtet war (vgl. §§ 238 ff. HGB), und der sich hiernach richtenden Gewinnzurechnung bei ihren Gesellschaftern bzw. beim treuhänderisch beteiligten Insolvenzschuldner nicht an.

37 cc) Die Einkommensteuerschulden betreffend die Einkünfte aus der treuhänderischen Beteiligung an der B-KG sind --als weitere Voraussetzung für die Begründung von Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO--"in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse" begründet worden; sie gehören nicht zu den Kosten des Insolvenzverfahrens gemäß § 54 InsO.

38 (1) Nach der Rechtsprechung des Senats sind Masseforderungen u.a. diejenigen Einkommensteuerschulden, die sich aus "echten" Gewinnen der Personengesellschaft ergeben. In diesem Fall kommt der gegen die Gesellschaft gerichtete Gewinnanspruch unmittelbar der Insolvenzmasse zugute (vgl. BFH-Urteil in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, Rz 37).

39 Seit seinem Urteil in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429 erachtet es der Senat --im Falle der Beteiligung des Insolvenzschuldners an einer Personengesellschaft-- zur Begründung einer Masseverbindlichkeit für ausreichend, wenn die Beteiligung zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Insolvenzmasse gehörte und die Einkünfte hieraus nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erzielt wurden. Zur Begründung hat der Senat darauf hingewiesen, das Gesetz sehe ausdrücklich vor, dass Masseverbindlichkeiten nicht nur durch Handlungen des Insolvenzverwalters, sondern auch "in anderer Weise durch die Verwaltung der Insolvenzmasse" begründet werden könnten. Letzteres sei anzunehmen, wenn die Entstehung der Steuerverbindlichkeit ihre Ursache in der (zur Masse gehörenden) Beteiligung des Steuerpflichtigen an der GbR und der daraus entstehenden Teilhabe an deren Ergebnissen habe (vgl. BFH-Urteil in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, Rz 41 f.).

40 (2) An dieser Rechtsprechung hat der Senat in der Folgezeit festgehalten.

41 (a) In dem Beschwerdeverfahren in BFH/NV 2015, 470 hat der Senat entschieden, die Einkünfte aus der Beteiligung des Insolvenzschuldners an Personengesellschaften, die steuerrechtlich in vollem Umfang nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden seien, seien der Masse zuzurechnen. Die sich aus den laufenden Gewinnen ergebende Einkommensteuer sei Masseverbindlichkeit. Unerheblich sei, welche Alternative des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zur Anwendung komme. Zumindest auch durch die Verwaltung der Insolvenzmasse (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO), zu der auch die Beteiligungen gehörten, seien diese Masseverbindlichkeiten begründet worden (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2015, 470, Rz 21).

42 (b) Auch in seinem Urteil vom 01.06.2016 - X R 26/14 (BFHE 253, 518, BStBl II 2016, 848) hat der Senat keine Änderung der oben genannten Grundsätze vorgenommen.

43 In jenem Rechtsstreit war der Insolvenzschuldner an einer GbR mit 70 Gesellschaftern beteiligt, deren Gewinnanteile nach Maßgabe der vom jeweiligen Gesellschafter erwirtschafteten Umsätze ermittelt wurden. Aufgrund der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung stand für die Einkommensteuerfestsetzung bindend fest, dass die Einkommensteuern aus Einkünften des Insolvenzschuldners als Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und nicht etwa aus anderen selbständigen (gewerblichen) oder nichtselbständigen Tätigkeiten herrührten. Hiernach unterscheidet sich jener Sachverhalt bezüglich der mitunternehmerischen Stellung des Insolvenzschuldners nicht von den vorliegenden Gegebenheiten.

44 Zwar hat der Senat im Urteil in BFHE 253, 518, BStBl II 2016, 848 ausgeführt, zur Begründung einer Masseverbindlichkeit "in anderer Weise" genüge ein Unterlassen des Insolvenzverwalters nur, wenn er dadurch eine Amtspflicht zum Tätigwerden verletze. Dementsprechend mache lediglich die Duldung einer (freiberuflichen) Tätigkeit des Insolvenzschuldners durch den Insolvenzverwalter oder dessen bloße Kenntnis die Einkommensteuer, die aufgrund dieser Einkünfte entstehe, nicht zu einer Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (Rz 41).

45 Diese Ausführungen knüpfen aber erkennbar lediglich --einzelfallbezogen-- an das Vorbringen des klagenden Insolvenzverwalters im finanzgerichtlichen Verfahren an (vgl. Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 28.11.2013 - 1 K 159/12, EFG 2014, 1407, Rz 19), der eine bloße Duldung der Tätigkeit des Insolvenzschuldners behauptet hatte, so dass nach der von ihm zitierten höchstrichterlichen Rechtsprechung zur selbständigen Tätigkeit das Tatbestandsmerkmal des Verwaltens der Insolvenzmasse nicht erfüllt sei. Dieser Behauptung einer bloßen Duldung ist der Senat entgegengetreten, wobei er zu diesem Zweck lediglich die vom Kläger angeführte Rechtsprechung zur selbständigen Tätigkeit wiederholte bzw. unterstellte. Dabei hob er hervor, dass in der Geltendmachung eines Anspruchs auf Auszahlung der Einkünfte aus der GbR eine Verwaltungshandlung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO liege. Diese Tätigkeit des Klägers stelle erkennbar mehr als ein bloßes Dulden dar (vgl. BFH-Urteil in BFHE 253, 518, BStBl II 2016, 848, Rz 42).

46 (c) Dass der Senat in dem Urteil in BFHE 253, 518, BStBl II 2016, 848 keine Änderung seiner Rechtsprechung

vornehmen wollte, wird auch aus seinem nachfolgenden Urteil vom 03.08.2016 - X R 25/14 (BFH/NV 2017, 317) deutlich, mit dem er die bisherigen Rechtsgrundsätze bestätigt hat. In dieser Entscheidung hat der Senat die Qualifizierung einer Einkommensteuerschuld als Masseverbindlichkeit erneut allein davon abhängig gemacht, dass die Beteiligung an der Personengesellschaft im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung Teil der verwalteten Insolvenzmasse sei, die an den Ergebnissen der Beteiligung teilhabe; unerheblich sei, ob der Insolvenzverwalter den dem Insolvenzschuldner zuzurechnenden Erlös zur Masse habe ziehen können (Rz 29 ff.).

**47** (d) Dass es insoweit keiner --über die allgemeine Verwaltung der Insolvenzmasse hinausgehenden-- besonderen Verwaltungsmaßnahme bedürfe, ergab sich in jenem Rechtsstreit schon aufgrund des Umstandes, dass der Gesellschafter der Personengesellschaft wegen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens aus der unter den übrigen Gesellschaftern fortgesetzten Gesellschaft ausschied und nur noch darüber zu befinden war, ob die Einkommensteuer, die sich aufgrund seines gesellschaftsvertraglichen Auseinandersetzungsguthabens ergab, eine Masseverbindlichkeit darstellte. Dies hat der Senat mit der Begründung bejaht, zu den Ergebnissen der Beteiligung gehören auch das unmittelbar nach Insolvenzeröffnung angefallene Auseinandersetzungsguthaben und der sich hieraus ergebende Veräußerungsgewinn.

**48** (3) Die Rechtsprechung des Senats wird in der Literatur überwiegend lediglich wiedergegeben und mit dem Hinweis versehen, dass der Insolvenzverwalter angesichts der BFH-Rechtsprechung regelmäßig zu prüfen habe, ob die Freigabe der Beteiligung zur Vermeidung von Masseverbindlichkeiten angezeigt sei (vgl. Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 251 AO, Rz 72; Bremen in Graf-Schlicker, InsO, 4. Aufl., § 55 Rz 24; Damerius, Betriebs-Berater 2010, 2551; Schmittmann in Karsten Schmidt, InsO, 19. Aufl., Anhang Steuerrecht, Rz 122; Pape/Schaltke in Kübler/Prütting/ Bork, InsO, § 55 Rz 40 f.; Petersen/Winkelhog in Sonnleitner, Insolvenzrecht unter besonderer Berücksichtigung des Insolvenzplanverfahrens, 2017, Kap. 4 Rz 113). Andere Teile der Literatur sind der Senatsrechtsprechung ausdrücklich gefolgt und haben diese als gerechtfertigt angesehen (vgl. Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, 8. Aufl., 2014, S. 169; Hefermehl in Münchner Kommentar zur Insolvenzordnung, 4. Aufl., § 55 InsO Rz 72; de Weerth, Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht 2010, 677 f.).

**49** Nach einer differenzierenden Meinung sollen die Wertungen des BFH jedenfalls dann gelten, wenn die Ertragsteuerforderungen gegen einen insolventen Gesellschafter einer Personengesellschaft aus Erträgen des operativen Geschäfts resultieren, die die Personengesellschaft nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Gesellschafters erzielt hat, nicht aber aus der Auflösung vorinstanzlich gebildeter Rückstellungen. In diesem Fall nähmen die Forderungen den Rang von Masseverbindlichkeiten ein, solange der Insolvenzverwalter die Beteiligung an der Personengesellschaft nicht aus der Insolvenzmasse des Gesellschafters freigegeben habe (vgl. Roth, Insolvenzrecht, 2. Aufl., Kap. 4 Rz 4.217).

**50** Schließlich sind die vom Senat entwickelten Rechtsgrundsätze auch auf Kritik gestoßen. Vor allem wird --im Anschluss an das hier angegriffene FG-Urteil-- eingewandt, dass eine besondere massebezogene Verwaltungsmaßnahme auch dann gegeben sein müsse, wenn diese auf einen zur Insolvenzverwaltung gehörenden Gegenstand gerichtet sei (vgl. Bodden in Korn, § 2 Rz 273.24).

**51** (4) Der Senat hält aus folgenden Erwägungen an seiner Rechtsprechung fest:

**52** Da die (treuhänderische) Beteiligung an einer Personengesellschaft in der Insolvenzmasse gebunden ist, kann der (anteilige) Gewinn aus der Personengesellschaft aufgrund der Regelung des § 80 Abs. 1 InsO grundsätzlich nicht dem Insolvenzschuldner (in dessen insolvenzfreies Vermögen) zufließen. Gleichwohl würde der Insolvenzschuldner --wäre der Auffassung des Klägers zu folgen-- mit der hierauf entfallenden Einkommensteuer belastet. Dieses Ergebnis erscheint nicht sachgerecht.

**53** Nach Auffassung des Senats ist regelmäßig ein Gleichklang zwischen der Massezugehörigkeit der (treuhänderischen) Beteiligung an einer Personengesellschaft und der damit einhergehenden Steuerbelastung herzustellen. Die Entrichtungspflicht des Insolvenzverwalters für die anteilige Einkommensteuer ordnet die Steuerlast derjenigen Vermögensmasse zu, in deren Bereich sie entstanden ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 10.02.2015 - IX R 23/14, BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 44).

**54** Diese Behandlung stellt sich als Gegenstück zur Senatsrechtsprechung dar, nach welcher der Insolvenzschuldner --jedenfalls im Falle selbständiger Betätigung-- durch seine steuerrelevante Tätigkeit, die er ohne Wissen und Wollen des Insolvenzverwalters ausübt und bei der keine Erträge zur Masse gelangen, keine Einkommensteuerschulden zulasten der Insolvenzmasse begründen kann (vgl. Urteil vom 18.05.2010 - X R 11/09, BFH/NV 2010, 2114, Rz 25 f.). Umgekehrt erscheint es daher zutreffend, wenn der Insolvenzverwalter bei Kenntnis

der (treuhänderischen) Beteiligung an einer Personengesellschaft den Insolvenzschuldner nicht mit Einkommensteuern auf solche Gewinnanteile belasten kann, die mangels Freigabe nicht dem insolvenzfreien Vermögen des Insolvenzschuldners zufließen können, sondern der Insolvenzmasse zugehören.

**55** Der Insolvenzverwalter kann daher die Zuordnung der entstandenen Einkommensteuer nicht in einem Schwebezustand halten, indem er weder die Freigabe erklärt noch eine ausdrückliche Verwaltungshandlung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 InsO vornimmt. Vielmehr muss er die aus der weiteren Massezugehörigkeit der (treuhänderischen) Beteiligung an einer Personengesellschaft erwachsene Einkommensteuer als Verbindlichkeit gegen die Masse gelten lassen und hinnehmen.

**56** (5) Nach diesen Grundsätzen stellen die Einkommensteuerschulden, die sich aus dem Gewinn der B-KG im Streitjahr ergeben und dem Insolvenzschuldner --nach den bindenden Feststellungsbescheiden für 2010-- steuerlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, ab dem 15.03.2010 (dem Zeitpunkt der Kenntnis des Klägers von der Zugehörigkeit der treuhänderischen Beteiligung zur Masse) Masseverbindlichkeiten dar. Der Kläger als Insolvenzverwalter hätte zur Vermeidung einer Massebelastung die treuhänderische Beteiligung bzw. die Ansprüche auf Abtretung und Herausgabe durch entsprechende Erklärung gegenüber dem Insolvenzschuldner freigeben können. Die Befugnis des Insolvenzverwalters, einzelne Vermögensbestandteile aus dem Insolvenzbeschlag zu Gunsten des Schuldners freizugeben, ist seit jeher auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung anerkannt (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 09.02.2012 - IX ZR 75/11, BGHZ 192, 322, Rz 22).

**57** (6) Die vorstehende Beurteilung steht nicht im Widerspruch zur Rechtsprechung anderer Senate des BFH.

**58** Insbesondere weicht sie nicht vom Urteil des III. Senats des BFH vom 16.04.2015 - III R 21/11 (BFHE 250, 7, BStBl II 2016, 29) ab, auf das sich das FG gestützt hat. Denn diese Entscheidung ist zu einer "selbständigen" (gewerblichen) Tätigkeit ergangen. Demgegenüber ist der Insolvenzschuldner im Streitfall nicht als Einzelunternehmer tätig, sondern nach den insoweit bindenden Feststellungsbescheiden --über die Treuhand vermittelt-- Mitunternehmer der B-KG.

**59** Dass die Voraussetzungen für die Qualifizierung als Masseverbindlichkeit bei einer Tätigkeit als Einzelunternehmer und einer solchen als Mitunternehmer einer Personengesellschaft unterschiedlich sind, wird im Übrigen auch aus dem --zeitlich nachfolgenden-- Urteil des III. Senats in BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251 deutlich. Darin nimmt er selbst eine entsprechende Unterscheidung vor und knüpft --für den Fall einer Mitunternehmerstellung des Insolvenzschuldners-- ausdrücklich an das Senatsurteil in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429 an, nach welchem Einkommensteuerschulden, die aus einem zur Masse gehörenden Gesellschaftsanteil an einer GbR resultierten, Masseverbindlichkeiten seien. Der III. Senat führt dabei aus, die in Bezug genommene Entscheidung habe --wie vorliegend-- einen Fall betroffen, in dem der insolvente Gesellschafter seine gesellschaftsrechtliche Stellung bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens innegehabt habe (Rz 37 f.). Aber auch für den Fall, dass sich --sofern zivilrechtlich möglich-- eine insolvente Person während des Insolvenzverfahrens auch ohne Freigabe des Gesellschaftsanteils durch den Insolvenzverwalter an einer Personengesellschaft als Gesellschafter beteilige, wäre der neu entstandene Gesellschaftsanteil nicht insolvenzfrei, sondern ebenfalls massezugehörig (Rz 39).

**60** (7) Im Streitfall kommt es auf die Frage, ob sich ein Insolvenzschuldner zivilrechtlich während des Insolvenzverfahrens an einer Personengesellschaft beteiligen kann (vgl. BFH-Urteile in BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251, Rz 39, und in BFHE 253, 518, BStBl II 2016, 848, Rz 35) bzw. ob jedenfalls aufgrund einer steuerrechtlichen Betrachtung bei faktischer Fortführung von einer Beteiligung an einer (neuen) Personengesellschaft auszugehen ist, nicht an, da vorliegend der Insolvenzschuldner nicht unmittelbar Gesellschafter der B-KG war, so dass zivilrechtlich seine Insolvenz keine Auswirkungen auf den Bestand der B-KG hatte. Er war lediglich --über die Treuhandverträge und die Abtretungsangebote vermittelt-- in steuerrechtlicher Hinsicht Mitunternehmer, da ihm der Gewinnanteil der Treuhandkommanditisten zuzurechnen war.

**61** (8) Masseverbindlichkeiten scheiden auch nicht deshalb aus, weil vorliegend der Insolvenzverwalter (bislang) den dem Insolvenzschuldner zugerechneten Gewinnanteil tatsächlich nicht zur Masse ziehen konnte. Im Einklang mit der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH (vgl. Urteil in BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, Rz 29 f.) kommt es hierauf nicht an (so schon Senatsurteil in BFHE 253, 482, BStBl II 2016, 852, Rz 46). Im Übrigen hat das FA unwidersprochen vorgetragen, der Kläger habe mittlerweile eine Stufenklage gegen die Treuhandkommanditisten erhoben.

**62** 4. Die Höhe der auf die ab dem 15.03.2010 erzielten Einkünfte des Insolvenzschuldners aus der treuhänderischen Beteiligung an der B-KG entfallenden Einkommensteuer, die als Masseverbindlichkeit zu qualifizieren ist, hat das FA

im Revisionsverfahren in nicht zu beanstandender Weise mit 23.541 € beziffert.

**63** Sind in einem Veranlagungszeitraum --wie hier-- mehrere insolvenzrechtliche Forderungskategorien betroffen, so ist die einheitlich ermittelte Einkommensteuerschuld aufzuteilen. Die Aufteilung der Jahressteuerschuld erfolgt nach dem Verhältnis der auf die jeweiligen Vermögensbereiche entfallenden Einkünfte zueinander, was auch in Ansehung der progressiven Einkommensteuerbelastung sachgerecht ist, weil zur Jahressteuerschuld ununterscheidbar alle Einkommensteile unabhängig von ihrem zeitlichen Anfall beigetragen haben (vgl. BFH-Urteile vom 29.03.1984 - IV R 271/83, BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602, unter 4.; vom 11.11.1993 - XI R 73/92, BFH/NV 1994, 477, unter II.4.).

**64** Dabei steht die Höhe der dem Insolvenzschuldner aus der treuhänderischen Beteiligung an der B-KG insgesamt zuzurechnenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb (99.000 €) aufgrund der bindenden Feststellungsbescheide fest. Diese Einkünfte hat das FA in nicht zu beanstandender Weise im Wege einer Schätzung nach Zeitanteilen auf der Grundlage eines Kalenderjahres mit 365 Tagen aufgeteilt (Einkünfte Massebereich ab dem 15.03.2010 bis zum 31.12.2010: 292/365 = 79.200 €; Einkünfte insolvenzfreies Vermögen vom 01.01.2010 bis 14.03.2010: 73/365 = 19.800 €). Soweit das FG die anteilig auf den Arbeitslohn des Insolvenzschuldners als Geschäftsführer der C-KG (35.698 €) entfallende Einkommensteuer nicht als Masseverbindlichkeit angesehen hat, ist dies mit der Revision nicht angegriffen worden.

**65** Vor diesem Hintergrund ist die festgesetzte Einkommensteuer 2010 in Höhe von 40.037 € (Summe der Einkünfte: 134.698 € = 100 %) nach dem Verhältnis der auf den Massebereich entfallenden Einkünfte (79.200 € = 58,8 %) und der auf das insolvenzfreie Vermögen entfallenden Einkünfte (55.498 € = 41,2 %) aufzuteilen. Hiernach ergibt sich für die den Massebereich betreffenden Teileinkünfte --wie das FA zutreffend berechnet hat-- eine Einkommensteuer in Höhe von 23.541 € (58,8 % von 40.037 €).

**66** Das angefochtene FG-Urteil ist daher aufzuheben, soweit es den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 31.05.2012 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 22.01.2013 über eine festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von 23.541 € hinaus aufgehoben hat; die Klage ist insoweit abzuweisen.

**67** 5. Im Hinblick auf die Beschränkung des Revisionsantrags durch das FA und den Erfolg der Revision in der Sache kommt dem Antrag, das finanzgerichtliche Urteil (auch) wegen der Ablehnung der Beiladung des Insolvenzschuldners zum Verfahren gemäß § 174 Abs. 5 Satz 2 AO aufzuheben, keine Bedeutung mehr zu.

**68** Das FA hat beantragt, das angefochtene Urteil des FG (nur) betreffend die Einkommensteuer 2010 "mit der Maßgabe aufzuheben", dass ein Betrag von 23.514 € als Masseverbindlichkeit gegenüber dem Kläger als Insolvenzverwalter festgesetzt wird. Somit hat das FA seine Revision beschränkt. Es begehrt keine vollständige Aufhebung des angefochtenen Urteils bezüglich der Einkommensteuer 2010 und akzeptiert die finanzgerichtliche Entscheidung, soweit das FG die über den Betrag von 23.514 € hinausgehende Einkommensteuer (16.496 €) dem insolvenzfreien Vermögen des Insolvenzschuldners zugerechnet hat.

**69** Soweit das FA in seiner Revisionsbegründung noch ausführt, das finanzgerichtliche Urteil sei auch deshalb aufzuheben, weil das FG der beantragten Beiladung des Insolvenzschuldners nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO verfahrensfehlerhaft nicht entsprochen habe, stellt sich dieses Vorbringen im Verhältnis zu dem Revisionsantrag eindeutig als nachrangiges bzw. hilfsweise gestelltes Begehren dar. Insbesondere vermag der Senat --angesichts des ausdrücklich gestellten, die Anfechtung beschränkenden Revisionsantrags-- nicht zu erkennen, dass das lediglich hilfsweise formulierte Begehren weiter als der Hauptantrag reichen sollte.

**70** 6. Die vom FA lediglich "hilfsweise" begehrte notwendige Beiladung des Insolvenzschuldners zum Revisionsverfahren gemäß §§ 123 Abs. 1 Satz 2, 60 Abs. 3 Satz 1 FGO kommt nicht in Betracht, da die entsprechenden Voraussetzungen im Streitfall nicht erfüllt sind.

**71** Ist --wie hier-- streitig, ob eine Steuerverbindlichkeit eine Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist, sind die Interessen von Insolvenzverwalter und -schuldner nicht --wie gemäß § 60 Abs. 3 FGO erforderlich-- "nach den Steuergesetzen", sondern durch die Auslegung des Insolvenzrechts berührt. Das schließt eine notwendige Beiladung des Insolvenzschuldners aus (vgl. BFH-Urteil vom 08.09.2011 - V R 38/10, BFHE 235, 488, BStBl II 2012, 270, Rz 23; Beschluss vom 12.05.2009 - VIII B 27/09, BFH/NV 2009, 1449, unter II.1.).

**72** Der vom FA angeführte Senatsbeschluss vom 17.07.2003 - X B 28/03 (BFH/NV 2003, 1539) ist zu einem anderen Sachverhalt --zur Klage von Eheleuten auf Feststellung der Nichtigkeit von Einkommensteuerbescheiden, die

sowohl konkursbefangene Einkünfte (der in Konkurs gefallenen Ehefrau) als auch konkursfreie Einkünfte betrafen--ergangen.

**73** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1 i.V.m. § 135 Abs. 2 und § 136 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 FGO.

**74** Da sich der Streitwert im Revisionsverfahren gegenüber dem Klageverfahren verringert hat, ist eine Kostenentscheidung nach Verfahrensabschnitten angemessen. Auch eine solche Entscheidung wahrt den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung (vgl. BFH-Urteile vom 05.11.2009 - IV R 99/06, BFHE 228, 98, BStBl II 2010, 593, unter III.; vom 03.07.2014 - III R 41/12, BFHE 247, 125, Rz 31). Entsprechend dem materiellen Ausgang des Verfahrens hat das FA die Kosten des Klageverfahrens, das die Veranlagungszeiträume ab 2003 bis einschließlich 2013 betraf, zu 95 %, der Kläger zu 5 % zu tragen. Die Kosten des Revisionsverfahrens, in dessen Verlauf das FA bis zu seinem Schriftsatz vom 02.11.2016 eine vollständige Aufhebung des FG-Urteils bezüglich des Streitjahres, sodann nur noch eine Teilaufhebung begehrte, haben dementsprechend bis zum 02.11.2016 der Kläger zu 58 % und das FA zu 42 %, anschließend hat der Kläger die Kosten allein zu tragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de