
Datum: 20.03.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 3604/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0320.6K3604.06.00

Tenor:

Unter Änderung der Kraftfahrzeugsteuerbescheide vom 20. März 2006 und vom 3. April 2006 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom

15. August 2006 wird die Kraftfahrzeugsteuer jeweils nur bis zum Ablauf des 28. September 2005 festgesetzt und zwar für das Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen auf

A 18 €

B 18 €

C 12 €

D 12 €.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

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

Die Revision wird zugelassen.

Die Beteiligten streiten, ob die Finanzbehörde den Insolvenzverwalter zur Kraftfahrzeugsteuer noch für den Zeitraum heranziehen darf, nachdem dieser ein zur Insolvenzmasse gehörendes Kraftfahrzeug dem Schuldner freigegeben hat, aber weder die Straßenverkehrs- noch die Finanzbehörde davon Kenntnis erlangt haben. 2

Der Kläger ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der X GmbH mit Sitz in
Gesellschafterin ist die in der Schweiz ansässige Y AG, Geschäftsführerin war die ... S. 3

Für die GmbH waren vier Kraftfahrzeuge zum Verkehr zugelassen, nämlich drei PKW – der BMW 3 C (316 i) mit dem Kennzeichen A, der BMW 3 B (316 i) mit dem Kennzeichen B und der Mercedes Benz 170 (SLK 230 Kompressor) mit dem Kennzeichen C sowie der LKW Volkswagen 70 X 02A (Transporter) mit dem Kennzeichen D. Der Beklagte hatte die Kraftfahrzeugsteuer zuletzt wie folgt festgesetzt: 4

	Bescheiddatum	Steuerbetrag	Jährlich ab dem	5
A	29.11.2004	242,00 €	11.01.2005	
B	24.05.2005	242,00 €	06.07.2005	
C	05.07.2004	169,00 €	18.08.2005	
D	10.08.1998	160,55 €	08.07.2005	

Am 1. September 2005 wurde durch Beschluss des Amtsgerichts ... über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Geschäftsräume der GmbH in ... wurden kurz darauf geräumt. 6

Mit Schreiben vom 26. September 2005 erklärte der Kläger betreffend das Insolvenzverfahren der GmbH gegenüber der Frau S - ohne Beifügung eines Zusatzes - adressiert an deren Privatanschrift ... Straße ... in und anknüpfenden vorherige Korrespondenz Folgendes: 7

"Vor dem Hintergrund der kollidierenden Drittrechte und dem Umstand, dass mit einer nennenswerten Beteiligung der Insolvenzmasse am Verwertungserlös nicht zu rechnen ist, erkläre ich hiermit die Freigabe der gesamten schuldnerischen Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie der noch vorhandenen Warenvorräte aus dem Insolvenzbeschluss. Dies bedeutet, dass die entsprechenden Gegenstände ab sofort zum pfändungsfreien Vermögen der Schuldnerin zählen." 8

Das Schreiben traf bei Frau S am Donnerstag, dem 29. September 2005 ein. 9

Nach dieser Freigabe übertrug die GmbH ihre Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie die Warenvorräte jedenfalls teilweise auf Frau S persönlich, die damit in ... unter neuer Firma ein Ladengeschäft eröffnete. 10

Die Fahrzeuge der GmbH wurden beim Straßenverkehrsamt um- bzw. abgemeldet und zwar gemäß den nach § 5 Abs. 2 Nr. 3 KraftStDV erstellten Mitteilungen am: 11

	Datum	12
A	05.12.2005	

B	30.11.2005
C	24.11.2005
D	12.12.2005

Mit Bescheiden vom 20. März 2006 bzw. vom 3. April 2006 setzte der Beklagte für jedes Fahrzeug für die Zeit von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bis einen Tag vor dem von der Straßenverkehrsbehörde mitgeteilten Datum der Ab- bzw. Ummeldung die anteilige Kraftfahrzeugsteuer gegenüber dem Kläger wie folgt fest:

13

	Steuerbetrag
A	63,00 €
B	59,00 €
C	38,00 €
D	44,00 €

14

Zugleich forderte der Beklagte den Kläger zur Zahlung auf und wies in einem aufgestempelten Zusatz jeweils darauf hin, dass es sich insoweit um Masseverbindlichkeiten handele. Die gegen die Bescheide vom 20. März 2006 bzw. vom 3. April 2006 durch den Kläger eingelegten Einsprüche wies der Beklagte am 15. August 2006 als unbegründet zurück.

15

Mit der am 7. September 2006 erhobenen Klage rügt der Kläger, dass der Beklagte die Kraftfahrzeugsteuer auch für die Zeit nach der Freigabe der Fahrzeuge geltend mache. Dabei hat der Kläger die Besteuerung in der Klageschrift bereits ab dem 26. September 2005 – Datum des Freigabeschreibens — und zuletzt lediglich ab dem 29. September 2005 - Eintreffen bei Frau S — für rechtswidrig angesehen.

16

Der Kläger meint, die im Streitfall aufgeworfene Frage sei durch das BFH-Urteil vom 16. November 2004 (VII R 62/03, BStBl II 2005, 309 [310 und 311]) im Sinne des Klagebegehrens bereits geklärt. Im Streitfall gehe es nicht um die Beendigung der Kraftfahrzeugsteuerpflicht und die dabei maßgeblichen Normen. Es sei infolge der insolvenzrechtlichen Freigabe nur ein Wechsel in der Person des Zahlungspflichtigen eingetreten. Ein steuerfreier Zeitraum entstehe nicht. Die mit Schreiben vom 26. September 2005 erklärte Freigabe sei ab dem Tag des Einganges bei Frau S am 29. September 2005 insolvenzrechtlich wirksam.

17

Der Kläger beantragt, die Kraftfahrzeugsteuern 2005 (A, B, C, D) für die Zeiträume ab 29. September 2005 unter Änderung der Bescheide vom 20. März 2006 und 3. April 2006 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 15. August 2006 auf 0 € herabzusetzen.

18

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen; im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

19

Er macht geltend:

20

Die Freigabe der Fahrzeuge ändere aus Rechtsgründen weder etwas an der verkehrsrechtlichen Halterschaft noch etwas am Fortbestand der Kraftfahrzeugsteuerpflicht.

21

Deren Beendigung ergebe sich alleine aus § 5 KraftStG i.V.m. § 27 StVZO, wonach es auf die verkehrsrechtliche Abmeldung bzw. den Eingang der Veräußerungsanzeige ankomme. Die insolvenzrechtliche Freigabe spiele insoweit keine Rolle. Insoweit werde das Steuerrecht nicht durch die InsO überlagert.

Das vom Kläger zitierte BFH-Urteil besage nicht, dass die InsO das Verkehrsrecht und das KraftStG generell überlagere. Dies gelte nur dort, wo das Insolvenzrecht abweichende Regelungen enthalte. Aus dem Urteil ergebe sich ferner nicht, dass ein Insolvenzverwalter durch die Freigabe von den verkehrsrechtlichen Meldepflichten entbunden sei. Der Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht sei in dem BFH-Urteil gar nicht streitig gewesen. 22

Es existiere keine dem für die Insolvenzeröffnung geltenden § 80 InsO entsprechende Bestimmung für den Fall, dass ein Gegenstand aus der Verfügungsberechtigung des Insolvenzverwalters ausscheide. Durch die Freigabe scheide zwar das Fahrzeug, nicht aber die Halterberechtigung aus der Insolvenzmasse aus. 23

Die Freigabe bzw. deren Wirksamkeit werde bestritten. Sie sei gegenüber Frau S und nicht gegenüber der GmbH erklärt worden. Die Funktion von Frau S sei nicht angegeben. Vom Kläger als Fachanwalt für Insolvenzrecht könne und müsse eine eindeutige Freigabeerklärung gegenüber der GmbH erwartet werden. 24

Entscheidungsgründe 25

A) 26

Die zulässige Klage ist begründet. 27

Die Kraftfahrzeugsteuer ist nach § 100 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 1 Satz 1 FGO antragsgemäß durch das Gericht herabzusetzen, weil die angefochtenen Kraftfahrzeugsteuerbescheide in der Gestalt der Einspruchsentscheidung insoweit rechtswidrig sind und der Kläger dadurch in seinen Rechten verletzt wird. Es besteht keine Rechtsgrundlage für den Beklagten, aufgrund der er für den Zeitraum ab dem 29. September 2005 gegenüber dem Kläger Kraftfahrzeugsteuer für eines der hier strittigen Fahrzeuge festsetzen könnte. 28

Nach § 155 Abs. 1 Satz 1 AO werden die Steuern von der Finanzbehörde durch Steuerbescheid festgesetzt werden, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist. Dieser Vorbehalt schließt für den hier strittigen Zeitraum eine Festsetzung gegenüber dem Kläger aus. Etwas anderes für die Geltendmachung von Steueransprüchen durch die Finanzbehörde ist nämlich dann vorgeschrieben, wenn ein Insolvenzverfahren eröffnet ist (vgl. auch § 251 Abs. 2 Satz 1 InsO). 29

I. Während eines Insolvenzverfahrens ist der Erlass eines Steuerbescheides schlechthin ausgeschlossen, wenn die Finanzbehörde Insolvenzgläubigerin ist. Insolvenzgläubiger können nach § 87 i.V.m. § 174 Abs. 1 Satz 1 InsO ihre Forderungen nur durch schriftliche Anmeldung beim Insolvenzverwalter verfolgen; eine Vollstreckung ist für Insolvenzgläubiger gemäß § 89 Abs. 1 InsO nicht möglich. Diese Einschränkungen hindern allerdings den Erlass der Steuerbescheide im Streitfall nicht. 30

Denn Insolvenzgläubiger sind nur diejenigen Gläubiger des Schuldners, deren Vermögensanspruch bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet war. Daran fehlt es. Ansprüche aus einem Steuerschuldverhältnis entstehen nach § 38 AO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Die 31

Kraftfahrzeugsteuer entsteht aus dem fortdauernden Halten eines inländischen Fahrzeuges zum Verkehr auf öffentlichen Straßen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG) und zwar vorbehaltlich des § 5 Abs. 1 Nr. 1 letzter Halbsatz KraftStG grundsätzlich tageweise (§ 11 Abs. 4 Satz 2 KraftStG). Bei der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 1. September 2005 waren die hier strittigen Ansprüche des Beklagten auf Kraftfahrzeugsteuer noch nicht begründet. Sie sind erst durch das Halten der Fahrzeuge ab dem 29. September 2005 entstanden.

II. Keine der Festsetzung von Steuern durch Steuerbescheid gemäß § 155 Abs. 1 Satz 1 AO 32
entgegenstehenden Vorschriften bestehen während eines Insolvenzverfahrens, wenn das Finanzamt Massegläubiger ist. Nach § 53 InsO sind neben den Kosten des Verfahrens die sonstigen Masseverbindlichkeiten aus der Insolvenzmasse vorweg zu berichtigen; für Massegläubiger besteht lediglich ein eingeschränktes Vollstreckungsverbot (§ 90 InsO).

Auf diesen rechtlichen Gesichtspunkt kann die Finanzbehörde den Erlass eines 33
Steuerbescheides jedoch nur in dem Umfang stützen, wie der geltend gemachte Steueranspruch für die Insolvenzmasse eine sonstige Masseverbindlichkeit darstellt. An diesem Erfordernis fehlt es. Die hier strittigen Kraftfahrzeugsteuern ab dem 29. September 2005 können unter keinen der in §§ 54 und 55 InsO gesetzlich abschließend geregelten Fälle von Masseverbindlichkeiten gefasst werden.

1. Es handelt sich insbesondere nicht um Verbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 34
InsO. Danach gehören zu den Masseverbindlichkeiten die Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder die in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung oder Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören. Es spielt nach dem Gesetz keine Rolle, ob die Verbindlichkeiten aufgrund des Privatrechts oder durch das öffentliche Recht begründet werden. Die nach der Insolvenzeröffnung entstehende Kraftfahrzeugsteuer ist deshalb grundsätzlich Masseverbindlichkeit, weil sie durch die Verwaltung der Insolvenzmasse begründet wird. Der Insolvenzverwalter hat nämlich gemäß § 148 InsO nach der Insolvenzeröffnung das gesamte zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen sofort in Besitz und Verwaltung zu nehmen. Das gilt auch für ein Kraftfahrzeug, das zur Insolvenzmasse gehört. Gerade das Halten eines inländischen Fahrzeuges zum Verkehr auf öffentlichen Straßen unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG der Kraftfahrzeugsteuer. Da mit der Insolvenzeröffnung das Verfügungs- und Verwaltungsrecht über das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen vom Schuldner auf den Insolvenzverwalter übergeht, hat dieser die steuerlichen Pflichten des Schuldners zu erfüllen (§ 80 InsO i.V.m. § 34 Abs. 1 und 3 AO); der Steuerbescheid wegen der Masseverbindlichkeiten ist gegen den Insolvenzverwalter zu richten.

2. Masseverbindlichkeiten können nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO jedoch nur so lange begründet 35
werden, wie das verwaltete Wirtschaftsgut zur Insolvenzmasse gehört. Daran hat es während des hier allein zu beurteilenden Zeitraumes ab dem 29. September 2005 gefehlt. Denn seit diesem Tage gehören die vier Fahrzeuge nicht mehr zur Insolvenzmasse.

Insolvenzmasse ist gemäß § 35 InsO das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit 36
der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt. Es kann hier offen bleiben, ob die Fahrzeuge im Hinblick auf die vom Kläger im Schreiben vom 26. September 2005 erwähnten kollidierenden Drittrechte bei Insolvenzeröffnung überhaupt noch Eigentum der GmbH waren. Selbst wenn dies der Fall war, sind sie zumindest aufgrund der vom Kläger erklärten Freigabe aus der Insolvenzmasse ausgeschieden.

Die Insolvenzmasse ist haftungsrechtlich getrennt vom insolvenzfremigen Vermögen des Schuldners. Dazu gehören zum einen bestimmte in § 36 Abs. 1 und 3 InsO näher normierte, nicht der Zwangsvollstreckung unterliegende Gegenstände. Zum anderen kann der Insolvenzverwalter einzelne zur Insolvenzmasse gehörende Rechte durch eine Freigabeerklärung in das insolvenzfremige Vermögen des Schuldners überführen.

3. Nach § 80 Abs. 1 InsO geht mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens das Recht des Schuldners, das über das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter über. Dieses Recht schließt es ein, die haftungsrechtliche Zuordnung zum Schuldner zu ändern, der ohnehin Träger aller Massezugehöriger Rechte ist. 38

a) Von der Zulässigkeit einer solchen Freigabe bei Grundstücken geht § 32 Abs. 3 Satz 1 InsO aus. Im Übrigen ergibt sich die Zulässigkeit einer Freigabe aus § 85 Abs. 2 InsO, der dem Schuldner das Recht gibt, einen über das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen für den Schuldner anhängigen Aktivprozess aufzunehmen, wenn der nach § 85 Abs. 1 Satz 1 InsO dazu primär befugte Insolvenzverwalter die Aufnahme des Rechtsstreites ablehnt. Der Senat kann daher dem Beklagten nicht folgen, wenn dieser meint, dass für eine Freigabe eines Gegenstandes aus dem Insolvenzbeschluss keine rechtliche Grundlage bestehe. 39

b) Die Freigabe ist auch gegenüber einer juristischen Person wie hier gegenüber der GmbH möglich. Obwohl die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer GmbH zu deren - vollständiger - Auflösung führt (§ 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG), kann sie trotzdem insolvenzfremiges Vermögen haben. Der Senat folgt in dieser Frage der neueren Rechtsprechung des BGH (vgl. Urteile vom 21. April 2005 IX ZR 281/03, BGHZ 163, 32, vom 26. Januar 2006 IX ZR 282/03, ZInsO 2006, 260 und vom 2. Februar 2006 IX ZR 46/05, ZIP 2006, 583). Diese Rechtsprechung ist in dem anderslautenden Beschluss des FG München vom 2. November 2005 4 V 2666/05 (EFG 2006, 597) nicht berücksichtigt worden, so dass ihn der erkennende Senat als überholt ansieht. 40

c) Die Freigabe erfolgt durch eine einseitige, empfangsbedürftige Willenserklärung des Insolvenzverwalters (vgl. Häsemeyer, Insolvenzrecht, 3. Auflage 2003 Rn. 13.15). Im Streitfall sind die Fahrzeuge aufgrund des Schreibens vom 26. September 2005 aus der Insolvenzmasse der GmbH mit Wirkung ab dem 29. September 2005 ausgeschieden. 41

aa) In dem Schreiben hat der Kläger die Freigabe der gesamten schuldnerischen Betriebs- und Geschäftsausstattung aus dem Insolvenzbeschluss erklärt und darauf hingewiesen, dass die entsprechenden Gegenstände ab sofort zum schuldnerfreien Vermögen der Schuldnerin gehören. Die vier Fahrzeuge gehörten zur Betriebs- und Geschäftsausstattung der GmbH. 42

bb) Die Freigabe ist entgegen der Auffassung des Beklagten gegenüber der GmbH erklärt worden. Die vom Kläger angeschriebene Frau S hat das Schreiben nur als Vertreterin der GmbH empfangen sollen. Eine GmbH wird durch die Geschäftsführer vertreten (§ 35 Abs. 1 GmbHG). Wird die Gesellschaft wie hier durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach § 60 Abs. 1 Nr. 4 GmbHG aufgelöst, erfolgt nach § 66 Abs. 1 GmbHG auch die Liquidation durch die Geschäftsführer. Die in der letztgenannten Vorschrift enthaltene Ausnahme für den Fall des Insolvenzverfahrens ist einschränkend in der Weise auszulegen, dass sie nicht für das hier interessierende insolvenzfremige Vermögen der GmbH gilt; eine Freigabeerklärung muss deshalb an den Geschäftsführer gerichtet werden. Eines besonderen Hinweises auf das Vertretungsverhältnisses - wie der Beklagte meint - bedurfte es im Streitfall nicht. Nach § 164 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 BGB macht es keinen Unterschied, ob die Erklärung dem Vertreter gegenüber ausdrücklich im Namen des Vertretenen erfolgt oder ob die Umstände ergeben, dass sie gegenüber dem Vertreter im Namen des Vertretenen erfolgen soll. Im 43

Schreiben lassen der Hinweis auf das Insolvenzverfahren der GmbH und auf die nunmehr geltende Zuordnung der Gegenstände zum insolvenzfreien Vermögen der Schuldnerin keinen Zweifel daran, dass der Kläger die Freigabeerklärung gegenüber Frau S als Liquidatorin der GmbH gegenüber abgeben wollte.

cc) Die Freigabe ist nach § 130 Abs. 1 Satz 1 BGB am 29. September 2005 wirksam geworden. Es handelte sich um eine einseitige Willenserklärung, die vom Kläger in dem Schreiben vom 26. September 2006 unter Abwesenden abgegeben worden und der GmbH als Empfängerin gegenüber erst am 29. September 2005 zugegangen ist, weil nach § 164 Abs. 3 BGB der Zugang bei Frau S als Geschäftsführerin unmittelbar für und gegen die GmbH gewirkt hat. 44

dd) Die Freigabe der Fahrzeuge ist nicht nach § 138 Abs. 1 BGB wegen Verstoß gegen die guten Sitten nichtig, weil sie bewirkt hat, dass weitere Kraftfahrzeugsteueransprüche nicht mehr entstehen können. Der Zweck einer Freigabe besteht gerade darin, solche Gegenstände aus dem Insolvenzbeschluss zu entfernen, aus deren Verwertung für die Masse kein Gewinn zu erwarten ist oder die gar die Masse zusätzlich mit Kosten – wie hier mit Kraftfahrzeugsteuer - belasten würden. Mit der Freigabe solcher Gegenstände schont der Insolvenzverwalter die Masse und ermöglicht eine höhere Erlösverteilung. Dies ist nach § 1 Satz 1 InsO das primäre Ziel des Insolvenzverfahrens und kann den Vorwurf der Sittenwidrigkeit nicht begründen. 45

ee) Obwohl die Freigabeerklärung am 29. September 2005 erst im Laufe des Tages zugegangen und wirksam geworden ist, stellt die Kraftfahrzeugsteuer für diesen Tag insgesamt bereits keine Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO mehr dar. Diese Rechtsfolge entnimmt der Senat einer entsprechenden Anwendung des § 9 Abs. 5 Satz 2 KraftStG. 46

Wenngleich nach § 9 Abs. 5 Satz 1 KraftStG bei der Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer grundsätzlich auch angefangene Tage als volle Tage zählen, bestimmt § 9 Abs. 5 Satz 2 KraftStG davon abweichend, dass der Tag, an dem die Steuerpflicht endet, grundsätzlich nicht mitgerechnet wird. Die dort erwähnten Ausnahmen (§ 11 Abs. 3 und Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 2 KraftStG) sind hier nicht einschlägig. Allerdings bezieht sich § 9 Abs. 5 Satz 2 KraftStG bei einer Auslegung im systematischen Zusammenhang unmittelbar nur auf solche Fälle, in denen die Steuerpflicht nach einer Vorschrift des KraftStG endet, wie etwa bei der Abmeldung nach § 5 Abs. 4 KraftStG oder der Veräußerung gemäß § 5 Abs. 5 KraftStG, was hier nicht der Fall ist. Die Freigabe eines Fahrzeuges führt jedoch in einem weiteren Sinne ebenfalls zu einer Beendigung der Kraftfahrzeugsteuerpflicht. Da die ab dem Wirksamwerden der Freigabeerklärung entstehende Kraftfahrzeugsteuer nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO keine Masseverbindlichkeit mehr darstellt, ist sie nach § 53 InsO nicht mehr aus der vom Insolvenzverwalter verwalteten Insolvenzmasse zu tragen. Für diese Kraftfahrzeugsteuer haftet vielmehr der Schuldner selbst mit seinem insolvenzfreien Vermögen. Diese wertungsmäßige Übereinstimmung mit der Beendigung der Steuerpflicht rechtfertigt die entsprechende Anwendung von § 9 Abs. 5 Satz 2 KraftStG auf den Streitfall. 47

4. Wenn Gegenstände wie die Fahrzeuge im vorliegenden Fall am 29. September 2005 rechtswirksam aus der Insolvenzmasse ausgeschieden sind, begründen sie keine Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO mehr. Das gilt sowohl für private wie für die öffentliche Verbindlichkeiten. Deshalb kann sich der erkennende Senat nicht der Auffassung des Beklagten anschließen, der die Freigabe durch den Kläger als straßenverkehrsrechtlich bzw. als steuerrechtlich bedeutungslos ansieht und eine Änderung der Steuerfestsetzung erst ab dem Zeitpunkt für zulässig hält, wo die Steuerpflicht nach den 48

Bestimmungen des § 5 KraftStG endet beziehungsweise die Freigabe - in entsprechender Anwendung der Vorschrift - dem Straßenverkehrsamt oder der Finanzbehörde mitgeteilt wird.

a) In einer frühen Entscheidung (BFH-Urteil vom 18. Dezember 1953 II 190/52, BStBl III 1954, 49) hat der BFH ausgeführt, dass die Kraftfahrzeugsteuerpflicht auch im Konkursverfahren nach § 5 Abs. 4 und 5 KraftStG nur erlösche, wenn der Konkursverwalter eine Veräußerung oder Stilllegung der Straßenverkehrsbehörde mitteile; die verkehrsrechtlichen Halterpflichten seien im Konkursverfahren vom Konkursverwalter zu erfüllen. Darum geht es hier jedoch nicht. Der Kläger hat die Fahrzeuge weder veräußert oder stillgelegt. Zur Frage, wie sich die Freigabe eines Fahrzeuges durch den Konkursverwalter auf die Haftung der Insolvenzmasse für die Kraftfahrzeugsteuer auswirkt, hat sich der BFH in dieser Entscheidung nicht geäußert. 49

Der erkennende Senat sieht sich bei seiner Auslegung in Übereinstimmung mit dem BFH-Urteil vom 16. November 2004 (VII R 62/03, BStBl II 2005, 309 [310 f.], bestätigt durch Beschluss vom 3. Februar 2005 VII B 304/03, BFH/NV 2005, 1111). In diesem Urteil, auf das zu Recht auch der Kläger hinweist, heißt es wörtlich: "Es ... ist ... bereits entschieden worden, ... dass die Vorschriften des KraftStG durch die Vorschriften des Insolvenzrechts überlagert und, ohne dass dies ausdrücklich geregelt wäre, modifiziert werden. ... Denn sofern das Kraftfahrzeug nach Verfahrenseröffnung nicht im Rahmen der Verwaltung der Insolvenzmasse vom Insolvenzverwalter genutzt, sondern dem Schuldner freigegeben wird (dazu Häsemeyer, a.a.O., Rn. 13.14..., ist die Steuer von dem Schuldner aus dem insolvenzfremden Vermögen oder Erwerb zu tragen ...". 50

Auch wenn in den Entscheidungen die Frage der Beendigung der Steuerpflicht nicht strittig war, bieten sie trotzdem keine Stütze für die Auffassung des Beklagten, der Insolvenzverwalter könne sich mit der Freigabe eines Kraftfahrzeuges an den Schuldner nicht von der straßenverkehrsrechtlichen Halterschaft und deshalb auch nicht von der daran anknüpfenden kraftfahrzeugsteuerlichen Schuldnerschaft (§ 7 Nr. 1 KraftStG) befreien. Halter des Fahrzeuges ist und bleibt der Schuldner. Es geht lediglich um die haftungsrechtliche Zuordnung des Fahrzeuges zur Insolvenzmasse oder zum insolvenzfremden Vermögen, die allein nach insolvenzrechtlichen Maßstäben zu beurteilen ist. 51

Der vom BFH zitierte Autor Ludwig Häsemeyer (Insolvenzrecht, 3. Auflage 2003) bringt unter der Rn. 13.19 am Ende das dem Streitfall vergleichbare Beispiel der Grundsteuer, bei der die nach der Verfahrenseröffnung entstandenen Steueransprüche Masseverbindlichkeiten bilden sollen; dies gelte jedoch nur "bis zur Freigabe" (gegen eine Aufteilung in Masseverbindlichkeit und Insolvenzforderung als solche allerdings OVG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 21. Dezember 2005 9 B 23.05, bei juris). 52

Die neueren Urteile des FG München (vom 31. Mai 2006 4 K 2665/05, EFG 2006, 1367 nicht rkr., Revision anhängig unter IX R 4/07), des FG Münster (vom 16. Juni 2006 13 K 3960/04 Kfz, EFG 2006, 1704, nicht rkr., Revision anhängig unter IX R 58/06) und des FG Düsseldorf (vom 24. August 2006 8 K 3089/05, EFG 2006, 1787, nicht rkr., Revision anhängig unter IX R 59/06) sind zu Sachverhalten ergangen, in denen der Insolvenzverwalter die Fahrzeuge gerade nicht freigegeben hatte; sie tragen deshalb zum Streitfall hier nichts bei. Gleiches gilt für die beiden Urteile des erkennenden Senates – Einzelrichter - vom 7. Juni 2005 (6 K 341/03 und 6 K 1430/03; nicht rkr., bei juris; Revisionen anhängig IX R 60/06 und 61/06). 53

b) Der erkennende Senat ist der Auffassung, dass ein Insolvenzverwalter nicht verpflichtet ist, nach § 5 Abs. 4 und 5 KraftStG vorzugehen, wenn er lediglich verhindern will, dass die Masse mit weiterer Kraftfahrzeugsteuer belastet wird, sondern dass er sich auf eine 54

insolvenzrechtlich wirksame Freigabe beschränken kann. Es wäre nicht praktikabel, vom Insolvenzverwalter zusätzlich zur Freigabe eine vorübergehende Abmeldung bei der Straßenverkehrsbehörde nach § 5 Abs. 4 KraftStG zu fordern, nur um den Vorgang nach außen hin für die Finanzbehörde nachvollziehbar zu dokumentieren. Für eine Abmeldung besteht kein Grund, wenn das Fahrzeug durchgehend – zunächst für die Insolvenzmasse und nach der Freigabe für den Schuldner - benutzt wird. Die Straßenverkehrsbehörde wäre ferner nicht in der Lage, den Übergang eines Kraftfahrzeuges von der Insolvenzmasse des Schuldners in dessen insolvenzfrees Vermögen zu bestätigen. Sie ist lediglich für die straßenverkehrsrechtliche Haltereigenschaft zuständig, die unverändert beim Schuldner bleibt. Die Insolvenzeröffnung wird anders als beim Handelsregister nicht etwa in das öffentliche Fahrzeugregister eingetragen. Soweit der Beklagte in der mündlichen Verhandlung erklärt hat, es genüge in solchen Fällen auch eine Mitteilung der Freigabe an die für die Kraftfahrzeugsteuer zuständige Finanzbehörde, stellt sich die Frage nach der Rechtsgrundlage für eine derartige Mitteilungspflicht. Dass die Haftung der Insolvenzmasse für die Kraftfahrzeugsteuer auch im Übrigen nicht immer leicht und einwandfrei nachprüfbar ist, zeigt der Fall des § 36 Abs. 1 Satz 1 InsO i.V.m. § 811 Nr. 5 ZPO. Bei Personen, die aus persönlichen Leistungen ihren Erwerb ziehen, ist ein Kraftfahrzeug unpfändbar, wenn es zur Fortführung dieser Erwerbstätigkeit erforderlich ist; bei der Insolvenzeröffnung gehört es in solchen Fällen nicht zur Insolvenzmasse mit der Folge, dass die während des Insolvenzverfahrens entstehende Kraftfahrzeugsteuer auch nicht zu Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO führt.

c) Der Senat verweist für seine Interpretation außerdem auf die Behandlung der Fälle, in denen ein Insolvenzverwalter ein Grundstück freigibt, von dem eine öffentlich-rechtliche Zustandshaftung – etwa wegen einer Kontamination – ausgeht. Nach ständiger Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte kann der Insolvenzverwalter nach einer solchen Freigabe nicht mehr als Störer herangezogen werden, weil er die tatsächliche Gewalt verloren hat; eine Masseverbindlichkeit kommt nicht mehr in Betracht (vgl. BVerwG, Urteile vom 22. Oktober 1998 7 C 38.97, BVerwGE 107, 299; vom 22. Juli 2004 7 C 17.03, ZIP 2004, 1766 und vom 23. September 2004 7 C 33.03, BVerwGE 122, 75; Uhlenbruck, InsO, 12. Auflage 2003, § 80 Rn. 119 ff.). Dies spricht ebenfalls für die Annahme, dass öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen im Insolvenzverfahren kein anderer Status beizumessen ist als privatrechtlichen Verpflichtungen und der Insolvenzverwalter nach der wirksamen Freigabe eines Kraftfahrzeuges an den Schuldner keine verkehrsrechtliche Verantwortung für die Halterschaft bzw. die künftig entstehende Kraftfahrzeugsteuer hat.

55

5. Für die bis zum Wirksamwerden der Freigabe unstreitig verbleibenden 28 Tage beginnend mit dem 1. September 2005 bis zum 28. September 2005 einschließlich berechnet sich die gemäß § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO festzusetzende Kraftfahrzeugsteuer wie folgt:

56

a) Fahrzeuge PKW A und B Der Steuersatz beträgt für beide Fahrzeuge nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 c cc KraftStG 15,13 € pro Jahr, die ausgehend von den 1.596 cm³ Hubraum für die angefangenen 100 cm³ Hubraum mit 16 zu multiplizieren sind. Dieser Jahressteuerbetrag ist gemäß § 11 Abs. 4 Satz 2 KraftStG durch 365 Tage zu dividieren und mit den für die Insolvenzmasse steuerpflichtigen 28 Tagen zu multiplizieren. Es verbleiben abgerundet jeweils 18,00 €.

57

b) Fahrzeug PKW C Der Steuersatz beträgt gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 b bb KraftStG 7,32 € pro Jahr, die bei 2.295 cm³ für die 23 angefangenen 100 cm³ Hubraum mit 23 zu multiplizieren sind. Dieser Jahressteuerbetrag wird dividiert durch 365 und multipliziert mit 28 Tagen, so dass abgerundet 12,00 € verbleiben.

58

- c) Fahrzeug LKW D Nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 KraftStG sind die 2.730 kg Gewicht des Fahrzeuges so zu besteuern, dass die ersten 10 angefangenen 200 kg Gewicht bis zur Grenze von 2.000 kg mit dem Steuersatz von 11,25 € und die weiteren vier angefangenen weiteren 200 kg Gewicht bis zum tatsächlichen mit dem Steuersatz von 12,02 € multipliziert werden. Dieser Jahressteuerbetrag beträgt umgerechnet auf 28 Tage abgerundet 12,00 €. 59
- III. Kann die Verwaltung eines Gegenstandes aufgrund einer Freigabe durch den Insolvenzverwalter nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO wie im Streitfall keine Masseverbindlichkeit mehr begründen, entsteht die Verbindlichkeit unmittelbar gegenüber dem Schuldner des Insolvenzverfahrens und ist aus dessen insolvenzfremem Vermögen zu tragen. Dieses insolvenzfremde Vermögen unterliegt nicht der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters, er ist diesbezüglich auch nicht Vertreter des Schuldners (vgl. BGH, Urteil vom 26. Januar 2006 IX ZR 282/03, ZInsO 2006, 260). Der Beklagte hätte deswegen die Kraftfahrzeugsteuer für die Fahrzeuge ab dem 29. September 2005 durch Steuerbescheid gegenüber der GmbH selbst, vertreten durch Frau S als Liquidatorin, geltend machen können und sollen. Der Kläger hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die Freigabe den Beklagten nicht rechtlos stelle. 60
- B) 61
- I. Die Kostenentscheidung zu Lasten des Beklagten folgt einerseits aus § 135 Abs. 1 FGO, weil der Beklagte gegenüber dem zuletzt vom Kläger gestellten Antrag unterlegen ist. Im Übrigen ergibt sie sich aus §§ 138 Abs. 1, 136 Abs. 1 Satz 3 FGO, da die mit der Klageschrift geltend gemachte weitergehende Herabsetzung der Steuer bereits ab dem 26. September 2005 in der Hauptsache erledigt ist und es dem billigen Ermessen des Gerichts entspricht, die Kosten ganz dem Beklagten aufzuerlegen. Der Kläger ist hinsichtlich der drei Tage Differenz nur zu einem geringen Teil von unter 5 % unterlegen. 62
- II. Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Die Frage, ob Ansprüche auf Kraftfahrzeugsteuer für Zeiträume nach einer Freigabe weiter Masseverbindlichkeiten sind, wenn die Voraussetzungen für ein Ende der Steuerpflicht nach § 5 Abs. 4 und 5 KraftStG nicht vorliegen, hat grundsätzliche Bedeutung. 63