

## Urteil vom 13. April 2011, II R 49/09

### **Kraftfahrzeugsteuer als Masseverbindlichkeit - Umfang der Verwaltungsbefugnis und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters - Unpfändbarkeit eines Kraftfahrzeugs wegen zukünftiger Erwerbstätigkeit - Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit**

BFH II. Senat

AO § 33, AO § 34, InsO § 35 Abs 1, InsO § 36, InsO § 55 Abs 1 Nr 1, InsO § 80, KraftStG § 7 Nr 1, ZPO § 811 Abs 1 Nr 5, UStG § 1 Abs 1 Nr 1

vorgehend FG Köln, 19. November 2008, Az: 6 K 1746/08

### Leitsätze

Die nach Insolvenzeröffnung entstandene Kraftfahrzeugsteuer ist eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, wenn das Fahrzeug, für dessen Halten die Kraftfahrzeugsteuer geschuldet wird, Teil der Insolvenzmasse ist .

### Tatbestand

I.

- 1 Über das Vermögen des X (Schuldner) wurde am 9. November 2007 das Insolvenzverfahren eröffnet; zum Treuhänder wurde der Kläger und Revisionskläger (Kläger) bestellt. Der Schuldner ist als Arbeitnehmer tätig und besucht außerhalb der Arbeitszeit eine Technikerschule.
- 2 Auf den Schuldner war im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein Kraftrad zugelassen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte durch Bescheid vom 21. Januar 2008 die Kraftfahrzeugsteuer für die Zeit ab 10. November 2007 gegen den Kläger als Treuhänder über das Vermögen des Schuldners auf jährlich 49 € fest. Der Auffassung des Klägers, die Steuerschuld sei nicht gegen ihn festzusetzen, weil das Kraftrad aufgrund der Pfändungsbeschränkungen des § 811 Abs. 1 Nr. 5 der Zivilprozessordnung (ZPO) nicht zur Insolvenzmasse gehöre und demgemäß keine Masseverbindlichkeit vorliege, folgte das FA nicht.
- 3 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Auffassung, die Kraftfahrzeugsteuer sei eine Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung in der ab 1. Juli 2007 geltenden Fassung (InsO), weil sie durch die Verwaltung der Insolvenzmasse begründet worden sei. Den Vorschriften des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG) sei die rechtlich unwiderlegbare Vermutung zu entnehmen, dass das Fahrzeug von demjenigen, für den es zugelassen sei, bis zur Ummeldung oder Außerbetriebsetzung gehalten werde. Das unwiderlegbar rechtsvermutete Halten des Fahrzeugs führe zu einer gesetzlich unterstellten Verwendungsmöglichkeit und Verfügungsgewalt "im Geschäft" des Schuldners und damit im Rahmen der Insolvenzmasse. Der Treuhänder sei auch bei einem nur rechtsvermuteten Halten des Fahrzeugs verpflichtet, das Fahrzeug außer Betrieb zu setzen oder der Zulassungsbehörde den Übergang des Fahrzeugs auf einen Dritten anzuzeigen, wenn er das Entstehen einer weiteren Steuerschuld zu Lasten der Insolvenzmasse vermeiden wolle. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 615 veröffentlicht.
- 4 Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Der Bundesfinanzhof (BFH) beurteile die Haltereigenschaft als "Rechtsposition". Diese Rechtsposition sei nicht isoliert zu betrachten, sondern hänge zwangsläufig mit dem Fahrzeug zusammen. Dieses sei unpfändbar und damit zu keiner Zeit in seine Verfügungsmacht gelangt. Halter des Fahrzeugs sei nach wie vor der Insolvenzschuldner.
- 5 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung sowie den Kraftfahrzeugsteuerbescheid vom 21. Januar 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. April 2008 aufzuheben.
- 6 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

II.

- 7** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 8** 1. Das FG hat auf der Grundlage der von ihm getroffenen Feststellungen zu Unrecht angenommen, die Kraftfahrzeugsteuer sei gegenüber dem Kläger als Treuhänder über das Vermögen des Schuldners festzusetzen, da es sich bei ihr um eine Masseverbindlichkeit handele.
- 9** a) Im Ansatzpunkt zutreffend geht das FG davon aus, dass mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gemäß § 80 Abs. 1 InsO das Recht des Schuldners, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen (§ 35 InsO) zu verwalten, auf den Insolvenzverwalter übergeht und er als Vermögensverwalter gemäß § 34 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschuldners zu erfüllen hat, soweit seine Verwaltung reicht (vgl. BFH-Beschluss vom 8. September 2009 II B 63/09, BFH/NV 2010, 68; Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 24. Mai 2007 IX ZR 8/06, BFH/NV 2007, Beilage 4, 459).
- 10** Als Vermögensverwalter ist der Insolvenzverwalter Steuerpflichtiger (§ 33 Abs. 1 AO; vgl. auch BFH-Urteil vom 21. Dezember 1988 V R 29/86, BFHE 155, 475, BStBl II 1989, 434, allgemein zu Vermögensverwalter) und richtiger Bekanntgabe- und Inhaltsadressat von Steuerbescheiden, mit denen eine Finanzbehörde bestehende Masseverbindlichkeiten geltend macht. Demgegenüber sind Steuerforderungen, die sich gegen das insolvenzfremde Vermögen des Schuldners richten, gegen den Schuldner festzusetzen.
- 11** Für das Verbraucherinsolvenzverfahren gelten, soweit vorliegend von Interesse, die allgemeinen Vorschriften der InsO entsprechend (§ 304 Abs. 1 Satz 1 InsO). Die Aufgaben des Insolvenzverwalters nimmt insofern der Treuhänder wahr (vgl. § 313 Abs. 1 InsO; BGH-Beschluss vom 20. März 2003 IX ZB 388/02, Der Betrieb 2003, 1507, unter V.2.d).
- 12** b) Entgegen der Ansicht des FG kommt es für die Beurteilung der Kraftfahrzeugsteuer als Masseverbindlichkeit nicht auf eine Verwendungsmöglichkeit des Kraftrads "im Geschäft" des Schuldners und damit auf dessen Nutzung für die Insolvenzmasse an. Maßgebend ist vielmehr, ob das Kraftrad Teil der Insolvenzmasse ist.
- 13** aa) Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind Masseverbindlichkeiten die Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören. Kraftfahrzeugsteuer ist als Abgabeforderung im Sinne der zweiten Tatbestandsalternative den "in anderer Weise" durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Masse begründeten Verbindlichkeiten zuzuordnen, soweit sie die Insolvenzmasse betrifft (vgl. allgemein zu Abgabeforderungen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 16. Dezember 2009 8 C 9/09, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2010, 2152). Dies ist der Fall, wenn die Abgabeforderung selbst einen Bezug zur Insolvenzmasse aufweist und erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet wurde (BVerwG-Urteil in NJW 2010, 2152).
- 14** Der Begriff der "Insolvenzmasse" ist in § 35 Abs. 1 InsO dahingehend bestimmt, dass das Insolvenzverfahren das gesamte Vermögen erfasst, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt. Gegenstände, die nicht der Zwangsvollstreckung unterliegen, gehören nicht zur Insolvenzmasse (§ 36 Abs. 1 Satz 1 InsO) und unterliegen als Teil des insolvenzfremden Vermögens des Schuldners nicht der Verwaltungsbefugnis des Insolvenzverwalters (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 68).
- 15** bb) Unterliegt das Fahrzeug wegen seiner Zugehörigkeit zur Insolvenzmasse nach § 80 InsO der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters, weist die Kraftfahrzeugsteuer, die aus dem Halten dieses Fahrzeugs resultiert, auch einen Bezug zur Insolvenzmasse auf. Denn der Insolvenzverwalter kann über die Art und Weise seiner Verwendung oder Verwertung bestimmen und gegebenenfalls verhindern, dass weiterhin Kraftfahrzeugsteuer entsteht, indem er das Fahrzeug veräußert oder außer Betrieb setzt und der Zulassungsbehörde dies anzeigt (vgl. § 5 Abs. 4 und 5 KraftStG, §§ 13 Abs. 4, 14 Abs. 1 der Fahrzeug-Zulassungsverordnung).
- 16** Bei insolvenzfremden Fahrzeugen besteht hingegen kein Bezug der Kraftfahrzeugsteuer zur Insolvenzmasse. Dem Insolvenzverwalter ist es insbesondere nicht möglich, das Entstehen von Kraftfahrzeugsteuer für solche Fahrzeuge zu verhindern. Denn die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters erstreckt sich auf alle zur

Masse gehörenden Vermögensgegenstände, beschränkt sich aber auch auf diese (MünchKommInsO/ Ott/Vuia, 2. Aufl., § 80 Rz 43; Klein/Humberg, Juristische Rundschau --JR-- 2008, 224, 226; Loeff, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht --ZInsO-- 2008, 75, 76, m.w.N.; Kögel, ZInsO 2010, 1780, 1782 f.; Menn, ZInsO 2009, 1189, 1191).

- 17** Ebenso wenig ist Kraftfahrzeugsteuer allein deshalb als Masseverbindlichkeit zu beurteilen, weil das (insolvenzfreie) Fahrzeug für die Masse genutzt worden ist. Denn nach dem Wortlaut des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 InsO ("durch die Verwaltung ... der Insolvenzmasse") liegen Masseverbindlichkeiten nur vor, wenn ein Massegegenstand verwaltet wird und daraus eine (Steuer-)Verbindlichkeit resultiert. Dementsprechend ist auch die nach Insolvenzeröffnung durch sonstige Leistungen des Insolvenzschuldners begründete Umsatzsteuer jedenfalls dann keine Masseverbindlichkeit, wenn die Umsätze nicht im Wesentlichen auf der Nutzung von Massegegenständen beruhen (vgl. BFH-Urteil vom 17. März 2010 XI R 2/08, BFHE 229, 394).
- 18** c) Soweit die bisherige Rechtsprechung des BFH zur Beurteilung von Kraftfahrzeugsteuer als Masseverbindlichkeit den dargestellten Grundsätzen widerspricht, hält der Senat, der nach dem Geschäftsverteilungsplan für die Kraftfahrzeugsteuer allein zuständig ist, hieran nicht fest. Der Senat teilt insbesondere nicht die im BFH-Urteil vom 29. August 2007 IX R 4/07 (BFHE 218, 435, BStBl II 2010, 145) vertretene Auffassung, dass die Rechtsposition als Halter eines Kraftfahrzeugs zur Insolvenzmasse gehört.
- 19** Die Rechtsposition des Halters eines Kraftfahrzeugs ist nämlich kein "Vermögen" i.S. des § 35 InsO. "Vermögen" einer Person sind deren Sachen und geldwerten Rechte und Güter (vgl. Henckel in Jaeger, Insolvenzordnung, § 35 Rz 8; Jickeli/ Stieper in Staudinger, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Vorbem. zu §§ 90 bis 103 Rz 24). Die Rechtsposition des Halters eines Kraftfahrzeugs ist kein geldwertes Recht oder Gut (vgl. auch Loeff, ZInsO 2008, 75, 76; Menn, ZInsO 2009, 1189, 1191; Klein/ Humberg, JR 2008, 224, 227; a.A. Roth, ZInsO 2008, 304, 306). Soweit dem Halter eines Kraftfahrzeugs öffentlich-rechtliche Halterpflichten obliegen (vgl. z.B. § 31 Abs. 2 der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung, § 13 der Fahrzeug-Zulassungsverordnung, § 1 des Pflichtversicherungsgesetzes) und er unter den Voraussetzungen des § 7 des Straßenverkehrsgesetzes für beim Betrieb des Kraftfahrzeugs verursachte Schäden haftet, fehlt es schon an einem Geldwert. Aber auch soweit der Halter einen Anspruch gegen die Haftpflichtversicherung hat (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 der Kraftfahrzeug-Pflichtversicherungsverordnung), begründet dies keine Massezugehörigkeit der Rechtsposition des Fahrzeughalters zur Insolvenzmasse. Denn "Geldwert" hat insoweit nur die Forderung gegen die Versicherung, nicht jedoch die Rechtsposition des Halters als solche. Dies wird auch daraus ersichtlich, dass ein Erwerber eines Fahrzeugs nicht für die Haltereigenschaft, sondern für den Erwerb des Eigentums am Fahrzeug bezahlen wird (vgl. Menn, ZInsO 2009, 1189, 1191).
- 20** d) Da das FG von einer anderen Ansicht ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 21** 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen kann nicht abschließend entschieden werden, ob das Kraftrad Bestandteil der Insolvenzmasse war und die Kraftfahrzeugsteuer somit als Masseverbindlichkeit gegenüber dem Kläger geltend gemacht werden durfte.
- 22** Das FG wird insbesondere zu prüfen haben, ob das Kraftrad deshalb nicht zur Insolvenzmasse gehörte, weil es nach § 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO unpfändbar war. Nach dieser Vorschrift sind bei Personen, die aus ihrer körperlichen oder geistigen Arbeit oder sonstigen persönlichen Leistungen ihren Erwerb ziehen, die zur Fortsetzung dieser Erwerbstätigkeit erforderlichen Gegenstände nicht der Pfändung unterworfen. Zur Fortsetzung der Erwerbstätigkeit i.S. des § 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO erforderliche Gegenstände können auch Kraftfahrzeuge sein, die ein Arbeitnehmer für die täglichen Fahrten von seiner Wohnung zu seinem Arbeitsplatz und zurück benötigt (BGH-Beschluss vom 28. Januar 2010 VII ZB 16/09, Monatsschrift für Deutsches Recht 2010, 405). Geschützt ist auch die auf künftigen Erwerb gerichtete persönliche Tätigkeit wie die Berufsausbildung, wenn mit einer alsbaldigen Aufnahme der neuen Erwerbstätigkeit sicher gerechnet werden kann (vgl. Zöller/Stöber, ZPO, 28. Aufl., § 811 Rz 26). Eine Unpfändbarkeit des Kraftrads läge im Übrigen nur dann vor, wenn der Schuldner keine zumutbare Möglichkeit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel gehabt hätte und die Arbeits- oder Ausbildungsstätte auch nicht mit dem Fahrrad oder zu Fuß erreichen konnte (vgl. MünchKommZPO/Gruber, 3. Aufl., § 811 Rz 62, Stichwort "Pkw").
- 23** Sollte das Kraftrad nach § 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO pfändungs- und damit insolvenzfrem sein, wäre die streitige Kraftfahrzeugsteuer gegen den Schuldner festzusetzen gewesen. Sollten hingegen die Voraussetzungen des § 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO nicht vorliegen, hätte das FA die Steuer zutreffend mit an den Kläger gerichtetem Bescheid festgesetzt.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)