

# Urteil vom 11. April 2024, IV R 18/21

## Kraftfahrzeugsteuer als Masseverbindlichkeit

ECLI:DE:BFH:2024:U.110424.IVR18.21.0

BFH IV. Senat

InsO § 35 Abs 1, InsO § 55 Abs 1 Nr 1, InsO § 98 Abs 1a, InsO § 148 Abs 1, KraftStG § 1 Abs 1 Nr 1, KraftStG § 5 Abs 1 Nr 1, AO § 34 Abs 1, AO § 88, StVG § 32 Abs 2 Nr 2, StVG § 33 Abs 1 Nr 2 Buchst a, StVG § 35 Abs 1 Nr 15, StVG § 36b, FGO § 76 Abs 1, FGO § 79 Abs 1 S 2 Nr 2, FGO § 96, InsO § 97 Abs 1 S 1, ZPO § 802l Abs 1 S 1 Nr 3, AO § 34 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 22. Juni 2021, Az: 8 K 8013/20

## Leitsätze

Das Hauptzollamt trägt die Feststellungslast für das Vorliegen der Massezugehörigkeit, wenn es gegen einen Insolvenzverwalter Kraftfahrzeugsteuer für ein auf den Insolvenzschuldner zugelassenes Fahrzeug festsetzt.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 22.06.2021 - 8 K 8013/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

A.

- 1 Streitig ist, ob Kraftfahrzeugsteuer zu Recht als Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) festgesetzt worden ist.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter in dem Insolvenzverfahren über das Vermögen der A-GmbH (Insolvenzschuldnerin). Die 2012 gegründete Insolvenzschuldnerin betrieb einen Einzelhandel mit und eine Vermietung von Personenkraftwagen. Herr D war ab ihrer Gründung einer von mehreren, seit dem 11.04.2017 dann alleiniger Geschäftsführer der Insolvenzschuldnerin.
- 3 Mit Beschluss vom xx.04.2018 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Insolvenzschuldnerin eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt. Die 23 Fahrzeuge, für die die streitige Kraftfahrzeugsteuer festgesetzt wurde, waren zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung auf die Insolvenzschuldnerin als Halterin zugelassen.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) setzte für diese 23 Fahrzeuge mit Bescheiden vom 11.05.2018 gegenüber dem Kläger die jährliche Kraftfahrzeugsteuer für die Zeit ab dem xx.04.2018 fest. Der Kläger legte hiergegen jeweils Einspruch ein mit der Begründung, dass die Fahrzeuge nicht in seinem Besitz und ihm die Besitz- und Eigentumsverhältnisse an den Fahrzeugen unbekannt seien. Er legte eine Auskunft des D vor, wonach dieser für die meisten Fahrzeuge vom Vorliegen eines Diebstahls oder einer Unterschlagung ausging. Am zz.05.2018 zeigte der Kläger gegenüber dem Insolvenzgericht die Masseunzulänglichkeit an.
- 5 Das HZA erließ daraufhin am 25.06.2018 zum einen unter den bisher für die 23 Fahrzeuge im Insolvenzverfahren vergebenen Steuernummern geänderte Kraftfahrzeugsteuerbescheide, mit denen es die jährliche Steuer anteilig für

den Zeitraum vom xx.04.2018 bis zum yy.05.2018 als Altmasseverbindlichkeit festsetzte. Zum anderen setzte das HZA für dieselben 23 Fahrzeuge gegenüber dem Kläger jeweils mit einem auf den 25.06.2018 datierten Kraftfahrzeugsteuerbescheid unter einer neuen Steuernummer eine jährliche Steuer für die Zeit ab dem zz.05.2018 als Neumasseverbindlichkeit fest.

- 6 Im Ergebnis ergab sich für die 23 betroffenen Fahrzeuge aus den genannten Bescheiden eine Kraftfahrzeugsteuerbelastung aus Altmasse- und Neumasseverbindlichkeiten wie folgt:

Fahrzeug (amtliches Kennzeichen)	Kraftfahrzeugsteuer (Altmasseverbindlichkeit)	Kraftfahrzeugsteuer (Neumasseverbindlichkeit)
-------------------------------------	--	--

...

- 7 Der Kläger legte auch gegen die Bescheide über die als Neumasseverbindlichkeit festgesetzte Kraftfahrzeugsteuer jeweils Einspruch ein.
- 8 Wegen zwischenzeitlich erfolgter Abmeldung einiger Fahrzeuge änderte das HZA die am 25.06.2018 als Neumasseverbindlichkeit festgesetzte Kraftfahrzeugsteuer für die Fahrzeuge mit dem Kennzeichen ...6 mit Bescheid vom 06.07.2018 auf 17 €, mit den Kennzeichen ...1 und ...2 mit Bescheiden vom 08.10.2018 auf 129 € beziehungsweise 73 € und mit dem Kennzeichen ...8 mit Bescheid vom 15.11.2018 auf 206 €.
- 9 Mit Einspruchsentscheidungen vom 13.12.2019 wies das HZA die Einsprüche des Klägers gegen die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer als Masseverbindlichkeit als unbegründet zurück. Die Insolvenzschuldnerin sei als Halterin der Fahrzeuge eingetragen. Der Kläger trage daher die Feststellungslast dafür, dass diese Fahrzeuge nicht zur Insolvenzmasse gehörten. Entsprechende Nachweise habe der Kläger für die 23 Fahrzeuge jedoch nicht erbracht.
- 10 Nach Ergehen der Einspruchsentscheidungen erließ das HZA wegen weiterer zwischenzeitlich erfolgter Abmeldungen für die beiden Fahrzeuge mit den amtlichen Kennzeichen ...76 und ...06 hinsichtlich der am 25.06.2018 als Neumasseverbindlichkeit festgesetzten Kraftfahrzeugsteuer am 19.12.2019 Änderungsbescheide, mit denen es die Steuer auf 222 € beziehungsweise 127 € festsetzte.
- 11 Die gegen die Kraftfahrzeugsteuer-Festsetzungen gerichteten Klagen verband das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg zu einem Klageverfahren und wies diese Klage mit Urteil vom 22.06.2021 - 8 K 8013/20 als unbegründet ab. Das HZA habe zu Recht für die 23 Fahrzeuge Kraftfahrzeugsteuer als Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO festgesetzt. Hierfür sei maßgebend, dass das Fahrzeug, für das die Steuer festgesetzt werde, Teil der Insolvenzmasse sei. Diese Voraussetzung sei erfüllt. Der Kläger habe nicht nachweisen können, dass die Kraftfahrzeuge nicht zur Masse gehörten. Zwar habe das HZA keine Ermittlungen zum Sachverhalt angestellt und sich allein auf die Zulassung und die Haltereigenschaft berufen, obwohl das HZA grundsätzlich die Feststellungslast für steuererhöhende Tatsachen trage. Allerdings hätte es wegen der Beweisnähe des Klägers allein diesem oblegen, zureichende Anhaltspunkte gegen eine Masseeigenschaft vorzutragen. Dem sei der Kläger weder nach insolvenzrechtlichen noch nach steuerrechtlichen Maßstäben nachgekommen.
- 12 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der er eine Verletzung materiellen Bundesrechts rügt.
- 13 Der Kläger beantragt,  
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 22.06.2021 - 8 K 8013/20, die Einspruchsentscheidungen vom 13.12.2019 sowie die Kraftfahrzeugsteuerbescheide für die Fahrzeuge mit den amtlichen Kennzeichen ... vom 11.05.2018, jeweils geändert mit Bescheiden vom 25.06.2018 (betreffend die Altmasse), und die Bescheide vom 25.06.2018 (betreffend die Neumasse), Letztere für das Fahrzeug mit dem Kennzeichen ...6 geändert mit Bescheid vom 06.07.2018, für die Fahrzeuge mit den Kennzeichen ...1 und ...2 geändert mit Bescheiden vom 08.10.2018, für das Fahrzeug mit dem Kennzeichen ...8 geändert mit Bescheid vom 15.11.2018 und für die Fahrzeuge mit den Kennzeichen ...76 und ...06 geändert mit Bescheiden vom 19.12.2019, aufzuheben.
- 14 Das HZA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

## B.

- 15** Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung (hierzu unter I.) und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (hierzu unter II.).
- 16** I. Die Vorentscheidung ist aufzuheben. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO gegen den Kläger als Insolvenzverwalter (hierzu unter 2.) bei Anwendung der Regeln über die Feststellungslast (hierzu unter 3.), die nur nachrangig anzuwenden sind (hierzu unter 4.), im vorliegenden Fall zu Lasten des Klägers als erfüllt anzusehen sind (hierzu unter 5.).
- 17** 1. Gegenstand des Verfahrens sind die Kraftfahrzeugsteuer-Festsetzungen für alle 23 Fahrzeuge, das heißt auch die am 19.12.2019 und damit erst nach Bekanntgabe der jeweiligen Einspruchsentscheidung, aber noch vor Erhebung der jeweiligen Klage ergangenen Änderungsbescheide. Denn auch insoweit gilt § 68 Satz 1 FGO, demzufolge ein nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geänderter Verwaltungsakt Gegenstand des (späteren) Klageverfahrens wird (vgl. Krumm in Tipke/Kruse, § 68 FGO Rz 16; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 68 Rz 55 f.; Paetsch in Gosch, FGO § 68 Rz 37).
- 18** 2. Auch Kraftfahrzeugsteuer kann als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO gegen den Insolvenzverwalter als Steuerschuldner festzusetzen sein.
- 19** a) Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens geht gemäß § 80 Abs. 1 InsO das Recht des Schuldners, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen (§ 35 InsO) zu verwalten, auf den Insolvenzverwalter über, der 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. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.02.2015 - IX R 23/14, BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 39; vom 11.04.2018 - X R 39/16, Rz 23; BFH-Beschluss vom 08.09.2009 - II B 63/09, BFH/NV 2010, 68, unter II.2.b, zur Kraftfahrzeugsteuer).
- 20** Im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits begründete Steueransprüche sind zur Insolvenztabelle anzumelden. Später begründete Steueransprüche sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 InsO Masseverbindlichkeiten (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 (BFH-Urteil vom 14.12.2022 - X R 9/20, BFHE 279, 491, BStBl II 2024, 227, Rz 35).
- 21** Der Insolvenzverwalter ist als Vermögensverwalter Steuerpflichtiger und damit richtiger Bekanntgabe- und Inhaltsadressat von Steuerbescheiden, mit denen eine Finanzbehörde bestehende Masseverbindlichkeiten geltend macht. Demgegenüber sind Steuerforderungen, die sich nicht gegen die Insolvenzmasse, sondern gegen das insolvenzfreie Vermögen des Insolvenzschuldners richten, gegen den Insolvenzschuldner selbst festzusetzen (BFH-Urteile vom 13.04.2011 - II R 49/09, BFHE 234, 97, BStBl II 2011, 944, Rz 10; vom 08.09.2011 - II R 54/10, BFHE 235, 1, BStBl II 2012, 149, Rz 9; vom 01.08.2012 - II R 28/11, BFHE 238, 319, BStBl II 2013, 131, Rz 14; vom 10.02.2015 - IX R 23/14, BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 39; vom 11.04.2018 - X R 39/16, Rz 23).
- 22** b) Zu den Masseverbindlichkeiten gehören gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO auch 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.
- 23** Die nach der Insolvenzeröffnung entstandene Kraftfahrzeugsteuer ist als Abgabenforderung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 InsO den "in anderer Weise" durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Masse begründeten Verbindlichkeiten zuzuordnen, soweit sie die Insolvenzmasse betrifft. Dies ist der Fall, wenn die erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Abgabenforderung selbst einen Bezug zur Insolvenzmasse aufweist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 16.12.2009 - 8 C 9.09; BFH-Urteile vom 13.04.2011 - II R 49/09, BFHE 234, 97, BStBl II 2011, 944, Rz 13; vom 01.08.2012 - II R 28/11, BFHE 238, 319, BStBl II 2013, 131, Rz 16).
- 24** aa) Im Streitfall liegen zwar nach Insolvenzeröffnung entstandene Verbindlichkeiten vor. Denn Steuergegenstand der Kraftfahrzeugsteuer ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG) das Halten von inländischen Fahrzeugen zum Verkehr auf öffentlichen Straßen (BFH-Urteil vom 08.09.2011 - II R 54/10, BFHE 235, 1, BStBl II 2012, 149, Rz 13). Die Steuerpflicht dauert gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG bei einem inländischen

Fahrzeug --auch im Falle der Insolvenz des Halters-- so lange an, wie das Fahrzeug zum Verkehr zugelassen ist (BFH-Urteil vom 21.03.2019 - III R 30/18, BFHE 264, 106, Rz 12; Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuer, § 5 KraftStG Rz 26).

- 25** bb) Die nach Insolvenzeröffnung entstandene Kraftfahrzeugsteuer weist aber nur dann einen Bezug zur Insolvenzmasse auf und ist Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, wenn das Fahrzeug, für dessen Halten die Kraftfahrzeugsteuer geschuldet wird, Teil der Insolvenzmasse ist und der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters unterliegt (BFH-Urteil vom 01.08.2012 - II R 28/11, BFHE 238, 319, BStBl II 2013, 131, Rz 16). Denn der Insolvenzverwalter kann dann über die Art und Weise der Verwendung oder Verwertung des Fahrzeugs bestimmen und gegebenenfalls verhindern, dass weiterhin Kraftfahrzeugsteuer entsteht, indem er das Fahrzeug veräußert oder außer Betrieb setzt und der Zulassungsbehörde dies anzeigt (BFH-Urteil vom 13.04.2011 - II R 49/09, BFHE 234, 97, BStBl II 2011, 944, Rz 15, mit Hinweis auf § 5 Abs. 4 und Abs. 5 KraftStG, § 13 Abs. 4, § 14 Abs. 1 der Fahrzeug-Zulassungsverordnung --FZV-- in der für den Streitzeitraum gültigen Fassung). Maßgebend ist danach, ob das Fahrzeug (tatsächlich/körperlich) Teil der Insolvenzmasse ist (BFH-Urteile vom 13.04.2011 - II R 49/09, BFHE 234, 97, BStBl II 2011, 944, Rz 15; vom 08.09.2011 - II R 54/10, BFHE 235, 1, BStBl II 2012, 149, Rz 14; vom 01.08.2012 - II R 28/11, BFHE 238, 319, BStBl II 2013, 131, Rz 16; vom 21.03.2019 - III R 30/18, BFHE 264, 106, Rz 13).
- 26** (1) Zur Insolvenzmasse wird gemäß § 35 Abs. 1 InsO das gesamte Vermögen gerechnet, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt. Die Insolvenzmasse umfasst die Soll- und die Istmasse. Während die Sollmasse die Summe einzelner geldwerter (körperlicher und unkörperlicher) Rechtsgegenstände darstellt, die von Rechts wegen vom Insolvenzbeschlagn erfasst und den Gläubigern haftungsrechtlich zugewiesen sind, umfasst die Istmasse alle Gegenstände, die der Insolvenzverwalter tatsächlich in Besitz nimmt (BFH-Urteil vom 21.03.2019 - III R 30/18, BFHE 264, 106, Rz 14; s.a. Müller in Jaeger, Insolvenzordnung, 2. Aufl., § 35 Rz 7; Uhlenbruck/Hirte/Praß, Insolvenzordnung, 15. Aufl., § 35 Rz 46 ff.).
- 27** Der Sollmasse und der Istmasse gemeinsam ist das Vermögenswert-Erfordernis. Denn nach dem Sinn und Zweck des § 35 InsO wird den Insolvenzgläubigern nur der Teil des Vermögens des Schuldners zugewiesen, der für dessen Schulden haftet, also Zugriffsobjekt in der Zwangsvollstreckung ist. Zwar spielt die Verwertbarkeit des Gegenstands für die Feststellung der Massezugehörigkeit keine Rolle. Dementsprechend können auch wertlose Gegenstände als Vermögensgegenstände zur Insolvenzmasse gehören. Ist der Gegenstand hingegen verbraucht oder veräußert, so ist er dem Gläubigerzugriff --vorbehaltlich der Gläubigeranfechtung-- entzogen. Dasselbe gilt, wenn die Sache vollständig zerstört und nicht mehr existent ist, da sie dann keine Haftungsfunktion mehr erfüllen kann. Deshalb fällt ein Fahrzeug, das bereits vor Insolvenzeröffnung untergegangen ist, nicht unter den Insolvenzbeschlagn gemäß § 35 Abs. 1 InsO (BFH-Urteil vom 21.03.2019 - III R 30/18, BFHE 264, 106, Rz 14 f.).
- 28** (2) Allein aus der Haltereigenschaft für ein Fahrzeug entsteht kein Bezug der Kraftfahrzeugsteuer zur Insolvenzmasse. Die Rechtsposition des Halters eines Kraftfahrzeugs ist kein geldwertes Recht oder Gut und damit kein "Vermögen" im Sinne des § 35 InsO (BFH-Urteil vom 13.04.2011 - II R 49/09, BFHE 234, 97, BStBl II 2011, 944, Rz 19).
- 29** (3) Auch bei insolvenzfremen Fahrzeugen besteht der notwendige Bezug der Kraftfahrzeugsteuer zur Insolvenzmasse nicht. Denn die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters beschränkt sich auf die zur Masse gehörenden Vermögensgegenstände. Der Insolvenzverwalter kann daher das Entstehen von Kraftfahrzeugsteuer für insolvenzfremde Kraftfahrzeuge nicht verhindern. Ebenso wenig ist Kraftfahrzeugsteuer allein deshalb als Masseverbindlichkeit zu beurteilen, weil das (insolvenzfremde) 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 (BFH-Urteil vom 13.04.2011 - II R 49/09, BFHE 234, 97, BStBl II 2011, 944, Rz 16, m.w.N.).
- 30** 3. Die Feststellungslast für den erforderlichen Bezug einer Kraftfahrzeugsteuer-Verbindlichkeit zur Insolvenzmasse trägt grundsätzlich das HZA.
- 31** a) Eine Rechtsnorm darf nur angewendet werden, wenn feststeht, dass die tatsächlichen Voraussetzungen, an die die Rechtsnorm bestimmte Rechtsfolgen knüpft, vorliegen. Die notwendige Folge ist, dass es für jeden Rechtsstreit, so auch für den Steuerprozess, eine objektive Beweislast (Feststellungslast) geben muss (vgl. BFH-Urteile vom 24.06.1976 - IV R 101/75, BFHE 119, 164, BStBl II 1976, 562, unter 2.; vom 19.08.2015 - X R 30/12, Rz 29). Danach muss das Gericht den Rechtsstreit nach bestimmten Regeln zu Gunsten eines Beteiligten entscheiden, wenn nicht

festzustellen ist, ob bestimmte rechtserhebliche Tatsachen gegeben sind (BFH-Urteil vom 24.06.1976 - IV R 101/75, BFHE 119, 164, BStBl II 1976, 562, unter 2.).

- 32** b) Im Allgemeinen gilt für den Steuerprozess, dass die Finanzbehörde die objektive Feststellungslast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die Feststellungslast für die steuerentlastenden und -mindernden Tatsachen trifft (z.B. BFH-Urteile vom 24.06.1976 - IV R 101/75, BFHE 119, 164, BStBl II 1976, 562, unter 2.; vom 11.07.2006 - VIII R 67/04, BFHE 215, 86, BStBl II 2007, 553, unter II.2.b bb; vom 25.06.2021 - II R 31/19, BFHE 275, 240, BStBl II 2022, 497, Rz 25).
- 33** Danach trägt grundsätzlich das HZA die Feststellungslast dafür, dass die Voraussetzungen für die Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO vorliegen. Bei der Regelung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO handelt es sich zwar weder um eine dem materiellen Steuerrecht zuzuordnende, den Steueranspruch begründende Norm, noch um eine Vorschrift, die eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung regelt oder den Steueranspruch aufhebt oder einschränkt. Die Norm bestimmt jedoch, unter welchen Voraussetzungen eine Finanzbehörde berechtigt ist, einen Steueranspruch als Masseverbindlichkeit unmittelbar gegen den Insolvenzverwalter zu Lasten der Insolvenzmasse geltend zu machen. Die Norm ist danach --zu Lasten der Finanzbehörde-- nicht anzuwenden, wenn ihre Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Lassen sich keine Tatsachen feststellen, die die gesetzlichen Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO erfüllen, geht dies daher zu Lasten des vermeintlichen Massegläubigers, hier des HZA (vgl. Oberlandesgericht Celle, Urteil vom 06.07.2006 - 6 U 29/06, unter I.2., zur grundsätzlichen Darlegungs- und Beweislast eines Massegläubigers im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO).
- 34** 4. Die Anwendung der Regeln über die Feststellungslast ist allerdings nicht das vorrangige Instrument richterlicher Entscheidungsfindung; es handelt sich vielmehr um eine "ultima ratio", die regelmäßig erst zur Anwendung gelangt, wenn alle anderen Möglichkeiten der Beweisführung innerhalb der Untersuchungspflicht des FG ausgeschöpft sind (BFH-Urteile vom 15.02.1989 - X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462; vom 23.03.2011 - X R 44/09, BFHE 233, 297, BStBl II 2011, 884, Rz 17; vom 02.07.2019 - IX R 13/18, BFHE 265, 333, BStBl II 2020, 89, Rz 18). Vorrangig sind in jedem Fall eigene Bemühungen des FG zur Aufklärung des entscheidungserheblichen Sachverhalts (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO). Dabei sind die Beteiligten mit heranzuziehen (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO; vgl. BFH-Urteil vom 23.03.2011 - X R 44/09, BFHE 233, 297, BStBl II 2011, 884, Rz 18).
- 35** Bleiben die Bemühungen des Gerichts zur Sachaufklärung erfolglos, weil ein Beteiligter die ihm zumutbare Mitwirkung an der Sachaufklärung (vgl. § 76 Abs. 1 Satz 3 FGO) verweigert und damit seine Mitwirkungspflichten verletzt, so können sich die Ermittlungspflicht der Finanzbehörde und des FG sowie das Beweismaß mindern. Die Finanzbehörde und das FG können sich damit begnügen, zu einem geringeren Grad als nach § 88 AO beziehungsweise § 96 FGO geboten davon überzeugt zu sein, dass ein bestimmter Sachverhalt vorliegt; das Beweismaß kann sich auf eine "größtmögliche Wahrscheinlichkeit" verringern (BFH-Beschluss vom 07.05.2004 - IV B 221/02, BFH/NV 2004, 1367, unter 1.d; BFH-Urteil vom 23.03.2011 - X R 44/09, BFHE 233, 297, BStBl II 2011, 884, Rz 19). Berühren die verletzten abgabenrechtlichen Mitwirkungspflichten Tatsachen oder Beweismittel aus dem alleinigen Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen, kann das FG aus seinem Verhalten nachteilige Schlüsse ziehen. Es kann auch einen belastenden Sachverhalt im Rahmen der Beweismündigung unterstellen, um zu vermeiden, dass demjenigen, der sich seinen Mitwirkungspflichten entzieht, daraus ein Vorteil entsteht. Als Kriterien für die Minderung der Sachaufklärungspflicht und des Beweismaßes sind die Schwere der Pflichtverletzung, die Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit sowie das vorausgegangene Tun des Steuerpflichtigen und insbesondere die Beweishöhe heranzuziehen. Seine Verantwortung für die Aufklärung des Sachverhalts ist umso größer und die der Finanzbehörde und des FG umgekehrt umso geringer, je mehr Tatsachen und Beweismittel der von ihm beherrschten Informations- und Tätigkeitssphäre angehören (BFH-Urteile vom 15.02.1989 - X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462; vom 09.06.2005 - IX R 75/03, BFH/NV 2005, 1765, unter 1.b). Zu Beweiserleichterungen bis hin zur Umkehr der Beweislast kann es führen, wenn ein Prozessbeteiligter einen Gegenstand vernichtet oder vernichten lässt, obwohl für ihn erkennbar ist, dass jenem eine Beweisfunktion zukommen kann, oder er dem Gegner auf sonstige Weise die Beweisführung schuldhaft unmöglich macht (schuldhafte Beweisvereitelung, vgl. BFH-Urteil vom 03.03.2004 - X R 17/98, BFH/NV 2004, 1237, unter II.4.; BFH-Beschluss vom 11.03.2015 - V B 83/14, Rz 11).
- 36** Eine Verletzung der Mitwirkungspflicht der Beteiligten kann im Allgemeinen allerdings erst dann angenommen werden, wenn ein Beteiligter auf ausdrückliche Aufforderung des FG (§ 79 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 FGO) eine ihm mögliche Äußerung zu Tatsachen oder die Herausgabe von Unterlagen verweigert (BFH-Urteile vom 19.10.2011 - X R 65/09, BFHE 235, 304, BStBl II 2012, 345, Rz 60; vom 03.12.2019 - VIII R 23/16, Rz 25).

- 37** 5. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben. Es hat in der Sache eine Entscheidung nach der Feststellungslast zu Lasten des Klägers getroffen, obwohl die Voraussetzungen für eine solche Entscheidung nicht vorlagen. Zwar ist das FG im Ausgangspunkt zutreffend davon ausgegangen, dass das HZA die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO trägt. Rechtlich unzutreffend hat es jedoch im Weiteren angenommen, dass der Kläger aufgrund seiner Beweishäufigkeit die Nichtzugehörigkeit der Fahrzeuge zur Insolvenzmasse nachweisen müsse und dass ihm dieser Nachweis nicht gelungen sei.
- 38** a) Eine abweichende Verteilung der Feststellungslast folgt im Streitfall jedoch weder aus einer besonderen Beweishäufigkeit des Klägers noch aus dessen steuerlichen und insolvenzrechtlichen Pflichten beziehungsweise aus einer etwaigen Verletzung dieser Pflichten. Denn in diesen Fällen bliebe die Verteilung der Feststellungslast grundsätzlich unberührt; das FG hätte lediglich zu erwägen, ob im konkreten Einzelfall das für die richterliche Überzeugungsbildung erforderliche, aber auch ausreichende Beweismaß gegenüber dem Regelbeweismaß zu reduzieren wäre. Das Beweismaß kann sich dann auf eine "größtmögliche Wahrscheinlichkeit" verringern (dazu oben unter B.I.4.). Das FG hat in seiner Entscheidung jedoch nicht darauf abgestellt, dass es unter Anwendung eines geringeren Beweismaßes davon überzeugt sei, dass die 23 Fahrzeuge Teil der Insolvenzmasse gewesen seien, sondern darauf, dass der Kläger das Gegenteil nicht zur Überzeugung des Gerichts dargelegt (und bewiesen) habe. Eine Entscheidung nach der Feststellungslast hätte das FG jedoch überhaupt erst im Fall der fehlenden weiteren Aufklärbarkeit des Sachverhalts treffen dürfen. Entsprechende Feststellungen des FG fehlen allerdings.
- 39** b) Eine Umkehr der Beweislast kann zwar auch im Fall einer schuldhaften Beweisvereitelung anzunehmen sein. Ein entsprechendes Verhalten des Klägers hat das FG jedoch nicht festgestellt. Ein unkooperatives Verhalten des Geschäftsführers der Insolvenzschuldnerin wäre dem Kläger jedenfalls nicht zuzurechnen. Dem steht der Einwand des HZA nicht entgegen, dass es einem unkooperativen Insolvenzschuldner nicht zugutekommen dürfe, wenn der Insolvenzverwalter seine ihm in dieser Funktion obliegenden zivilrechtlichen Pflichten erfülle. Dabei übersieht das HZA, dass die Nichtinanspruchnahme der Masse nicht unmittelbar der vermeintlich unkooperativen Insolvenzschuldnerin, sondern den Gläubigern zugutekäme, und damit, wenn auch nur nach Maßgabe einer eventuellen Insolvenzquote, im vorliegenden Fall auch dem HZA selbst. Hinzu kommt, dass das HZA die entstandene Kraftfahrzeugsteuer weiterhin gegenüber dem insolvenzfreien Vermögen und damit unmittelbar gegen die Insolvenzschuldnerin selbst geltend machen kann.
- 40** c) Entgegen der Auffassung des HZA begründet auch die Haltereigenschaft der Insolvenzschuldnerin keine (widerlegbare) Vermutung dafür, dass ihr die auf sie zugelassenen Fahrzeuge gehörten und diese damit Teil der Insolvenzmasse seien. Denn das Fahrzeugregister gibt nur Auskunft über die Person des Halters des Fahrzeugs sowie über bestimmte Fahrzeugdaten (§ 32 Abs. 2 Nr. 2, § 33 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a des Straßenverkehrsgesetzes --StVG--). Halter eines Fahrzeugs ist aus verkehrsrechtlicher Sicht diejenige Person, auf die das Fahrzeug zugelassen und die als Halter eingetragen ist. Auf die Eigentumsverhältnisse kommt es dabei nicht an. Wird das Fahrzeug --wie zum Beispiel im Rahmen eines Leasingverhältnisses-- vom Eigentümer an eine andere Person längerfristig ohne die gleichzeitige Übertragung des Eigentums zur Nutzung überlassen, fallen das zivilrechtliche Eigentum und die verkehrsrechtliche Haltereigenschaft regelmäßig auseinander. Allein aus der Haltereigenschaft eines Insolvenzschuldners kann danach nicht darauf geschlossen werden, dass er auch Eigentümer des Fahrzeugs ist und dieses zur Insolvenzmasse gehört.
- 41** II. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 42** 1. Auf Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG kann der Senat nicht selbst entscheiden, ob die Voraussetzungen für die Zugehörigkeit der Kraftfahrzeugsteuer-Verbindlichkeiten zur Insolvenzmasse nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO vorliegen. Erst nach den gebotenen Sachverhaltsermittlungen durch das FG, gegebenenfalls unter Heranziehung der Beteiligten, kann auch festgestellt werden, ob die Voraussetzungen für eine Entscheidung auf Grundlage eines geringeren Beweismaßes gegeben sind, oder ob schließlich nach Maßgabe der Feststellungslast zu Lasten des HZA eine Massezugehörigkeit zu verneinen ist.
- 43** 2. Ohne Bindungswirkung für das weitere Verfahren weist der Senat auf Folgendes hin:
- 44** Beide Beteiligte sind zur Mitwirkung bei der Aufklärung der Frage verpflichtet, ob die 23 Fahrzeuge im maßgeblichen Besteuerungszeitraum existierten, ob sie im Eigentum der Insolvenzschuldnerin standen und ob der Kläger über die Art und Weise der Verwendung oder Verwertung der Fahrzeuge bestimmen und gegebenenfalls verhindern konnte, dass weiterhin Kraftfahrzeugsteuer entsteht, indem er die Fahrzeuge veräußert oder außer Betrieb setzt und der Zulassungsbehörde dies anzeigt (§ 5 Abs. 4 und Abs. 5 KraftStG a.F. --seit dem 12.06.2015: § 5

Abs. 4 KraftStG--, § 13 Abs. 4, § 14 Abs. 1 FZV a.F. --seit dem 01.09.2023: § 15 Abs. 5, § 16 Abs. 1 FZV--; vgl. BFH-Urteil vom 13.04.2011 - II R 49/09, BFHE 234, 97, BStBl II 2011, 944, Rz 15).

- 45** Für den Kläger als Insolvenzverwalter ist seine Verpflichtung nach § 148 Abs. 1 InsO zu berücksichtigen, Massegegenstände möglichst lückenlos aufzuspüren (vgl. MüKoInsO/Jaffé, 4. Aufl., § 148 Rz 2). Hierzu kann er von der Insolvenzschuldnerin die Herausgabe der in deren Gewahrsam befindlichen Sachen (§ 148 Abs. 2 Satz 1 InsO), Auskunft über alle das Verfahren betreffenden Verhältnisse (§ 97 Abs. 1 Satz 1 InsO) sowie die Unterstützung bei der Erfüllung seiner Aufgaben verlangen. Hierbei ist an Informationen aus Bankunterlagen der Insolvenzschuldnerin über Zahlungen an etwaige Leasinggesellschaften oder Mahnungen solcher Firmen über ausstehende Raten zu denken. Als Insolvenzverwalter hat der Kläger auch die Möglichkeit, Auskunft etwa aus dem Fahrzeugregister für Fahrzeuge zu erlangen, für die die Insolvenzschuldnerin als Halterin eingetragen ist (§ 35 Abs. 1 Nr. 15 StVG i.V.m. § 802l Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der Zivilprozessordnung für den Zeitpunkt der Eröffnung des hiesigen Insolvenzverfahrens). Ab dem 01.11.2022 ist dies nach § 98 Abs. 1a InsO n.F., § 35 Abs. 1 Nr. 20 StVG n.F. direkt ohne Zwischenschaltung eines Gerichtsvollziehers möglich (vgl. zum Ganzen Hergenröder, Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht 2022, 505). Zudem besteht für ihn grundsätzlich die Möglichkeit, bei Vorliegen des Verdachts einer Straftat --hier kommen etwa Diebstahl, Unterschlagung oder unbefugter Gebrauch eines Fahrzeugs (§§ 242, 246, 248b des Strafgesetzbuchs) in Betracht-- eine Strafanzeige, gegebenenfalls auch gegen einen unbekanntes Täter, zu stellen und auf diesem Weg zumindest mittelbar über die Strafermittlungsbehörden an der Aufklärung des Sachverhalts über den Verbleib der Fahrzeuge mitzuwirken (§ 36b StVG erlaubt die Datenübermittlung aus dem Polizeilichen Informationssystem des Bundeskriminalamts an das Kraftfahrt-Bundesamt).
- 46** Auf der anderen Seite obliegt es dem HZA als zuständiger Finanzbehörde, den für die von ihm vorgenommenen Kraftfahrzeugsteuerfestsetzungen entscheidungserheblichen Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln (§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO). Dies betrifft insbesondere die Frage, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO für die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer als Masseverbindlichkeit gegen den Kläger vorliegen. Hierzu kann das HZA im Rahmen der Gesetze sowohl Auskünfte von der als Halterin eingetragenen Insolvenzschuldnerin beziehungsweise ihren (ehemaligen) Geschäftsführern sowie von anderen Behörden, insbesondere von der für die Insolvenzschuldnerin als Halterin beziehungsweise für die auf diese zugelassenen Fahrzeuge zuständigen Fahrzeug-Zulassungsstelle einholen (§§ 93 ff. AO).
- 47** Schließlich hat das FG auch selbst die Möglichkeit, Maßnahmen zur Aufklärung des entscheidungserheblichen Sachverhalts zu ergreifen und sich hierfür zum Beispiel an frühere Geschäftsführer der Insolvenzschuldnerin oder an die Kraftfahrzeug-Zulassungsstelle zu wenden, um Auskünfte einzuholen und diesen gegebenenfalls weiter nachzugehen.
- 48** III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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