

**Titel:**

**Verwirkung einer steuerrechtlichen Forderung**

**Normenketten:**

KraftStG § 5 Abs. 4 S. 2, § 14 Abs. 1

FZV § 14 Abs. 1

FGO § 6

**Leitsatz:**

Nach der Rechtsprechung des BFH setzt Verwirkung ein bestimmtes Verhalten der Finanzbehörde voraus, aufgrund dessen der Steuerpflichtige bei objektiver Betrachtung annehmen darf, die Behörde werde den Anspruch nicht oder nicht mehr geltend machen. Neben diesem Zeitmoment muss als vertrauensgeprägtes Umstandsmoment ein Verhalten der Finanzbehörde hinzukommen, aus dem der Steuerpflichtige bei objektiver Beurteilung den Schluss ziehen darf, er solle nicht mehr in Anspruch genommen werden (BFH-Beschluss vom 04.07.2007 VII B 39/07, BFH/NV 2007, 2062). (Rn. 87) (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagwort:**

Kraftfahrzeugsteuer

**Fundstellen:**

UVR 2023, 110

LSK 2022, 29611

DStRE 2024, 184

BeckRS 2022, 29611

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

**Tatbestand**

**1**

Streitig ist die Rechtmäßigkeit des KFZ-Steuerbescheids vom 17.05.2021. Der Kläger greift die Steuerfestsetzung über den 23.11.2020 hinaus bis zum 06.05.2021 an.

**2**

Der Kläger ließ das Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen X X X am 27.03.2019 zu. Das Hauptzollamt 1 setzte mit KFZ-Steuerbescheid vom 04.04.2019 die KFZ-Steuer für die Zeit ab 27.03.2019 auf jährlich 308 € fest.

**3**

Der Kläger geriet mit der Zahlung der KFZ-Steuer für die Zeit von 27.03.2020 bis 26.03.2021 in Rückstand.

**4**

Das für Vollstreckung zuständige Hauptzollamt 2 kündigte mit Schreiben vom 01.05.2020 die Vollstreckung an (Rückstand 308 € KFZ-Steuer und 6 € Säumniszuschlag). Der Kläger verweigerte die Annahme des Schreibens. Eine Kontopfändung war erfolglos und wurde wieder aufgehoben.

**5**

In Folge stellte das Hauptzollamt 2 am 28.05.2020 beim Landratsamt 3 Zulassungsstelle Antrag auf Abmeldung eines Fahrzeugs von Amts wegen gemäß § 14 Abs. 1 Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG); dem lag ein Rückstand von 303 € KFZ-Steuer, 6 € Säumniszuschlag und 28,78 € Kosten der Vollstreckung zugrunde.

**6**

Dieser Antrag war dem Kläger vom Hauptzollamt 2 mit Schreiben vom 15.05.2020 angekündigt worden. Den Antrag vom 28.05.2020 übersandte das Hauptzollamt 2 dem Kläger zur Kenntnis mit dem Hinweis, die Zulassungsbehörde werde den Fahrzeugschein einziehen und das amtliche Kennzeichen entstempeln lassen. Der Kläger verweigerte nach Aktenlage die Annahme beider Schreiben.

**7**

Mit Bescheid vom 08.07.2020, zugestellt am 10.07.2020, forderte das Landratsamt 3 (unter Nr. 1.) den Kläger nach vorangegangener Anhörung auf, bis spätestens drei regulären Arbeitstagen nach Unanfechtbarkeit des Bescheides einen Zahlungsbeleg über die KFZ-Steuer oder die Zulassungsbescheinigung Teil I und die Kennzeichenschilder zur Entstempelung zur Außerbetriebsetzung vorzulegen. Wenn er Nr. 1 dieses Bescheides nicht befolgt, wird nach Nr. 2 des Bescheids die Zulassung des Fahrzeugs widerrufen und die Verpflichtung nach Nr. 1 b im Wege der Ersatzvornahme durch die Finanzverwaltung durchgeführt.

**8**

Der Kläger leistete dem nicht Folge.

**9**

Das Landratsamt 3 wandte sich am 17.08.2020 an das Finanzamt 4 mit der Bitte um Entstempelung der Kennzeichenschilder und Einziehung der Zulassungsbescheinigung Teil I. Dieses Ersuchen enthält weiter u.a. den Text: „Die Zulassung des Fahrzeugs wurde mit Bescheid vom 08.07.2020 widerrufen.“

**10**

Aus den dem Gericht vorliegenden Akten ist nicht ersichtlich, wie seitens des Finanzamts 4 weiterverfahren wurde. Nach Aktenlage und tatsächlichen weiterem Hergang erfolgte kein weiterer Vollzug.

**11**

Die Vollzieherin des Hauptzollamts 2 suchte den Kläger am 16.06.2020 und 14.07.2020 auf, ohne diesen anzutreffen.

**12**

Am 24.11.2020 erfolgte auf dem Grundstück des Klägers die Pfändung und Wegnahme des Fahrzeugs durch die Vollzugsbeamtin des Hauptzollamts 2 mit Unterstützung der Polizei.

**13**

Mit Schreiben von 03.12.2020 kündigte das Hauptzollamt 2 dem Kläger die Versteigerung des gepfändeten Fahrzeugs unter Hinweis auf Rückstände von 2.069 € an und forderte ihn auf, im Hinblick auf einen höheren erzielbaren Verkaufserlös bei Vorhandensein von Fahrzeugschlüssel und Zulassungsbescheinigungen I und II, diese vorzulegen. Im Schreiben des Hauptzollamts 2 an die Rechtsanwältin des Klägers vom 18.03.2021 wird der Kläger im Zusammenhang mit der von ihm begehrten Herausgabe persönlicher Gegenstände aus dem Fahrzeug und einem höheren Verwertungserlös aufgefordert, den Fahrzeugschlüssel und die Zulassungsbescheinigung I und II vorzulegen.

**14**

Der Kläger bezahlte die KFZ-Steuer für die Zeit von 27.03.2021 bis 26.03.2022 nicht. Die rückständigen Steuern mit Nebenkosten wurden durch die Bundeskasse mit Schreiben vom 12.04.2021 angemahnt.

**15**

Das Hauptzollamt 2 öffnete im Zeitraum zwischen 26.04.2021 und 06.05.2021 das Fahrzeug des Klägers mit einem beschafften Ersatzschlüssel und fand im Inneren die Zulassungsbescheinigung I, das hintere Kennzeichen und die Zulassungsplaketten vor. Diese wurden dem Landratsamt 3 Zulassungsstelle zugeleitet, das am 07.05.2021 die Außerbetriebsetzung nach § 14 Abs. 1 Fahrzeug-Zulassungsverordnung (FZV) vornahm.

**16**

In Folge erließ das Hauptzollamt 1 am 17.05.2021 einen nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 KraftStG geänderten KFZ-Steuerbescheid, in dem es die Steuer für die Zeit von 27.03.2020 bis 26.03.2021 auf 308 € und für die Zeit von 27.03.2021 bis 06.05.2021 auf 34 € festsetzte.

**17**

Der Kläger legte Einspruch ein. Der Einspruch blieb erfolglos und wurde mit Einspruchsentscheidung vom 28.10.2021 als unbegründet zurückgewiesen. Auf die Einspruchsentscheidung wird verwiesen.

#### **18**

Der Kläger hat Klage erhoben. Er beschreibt die aus seiner Sicht rechtswidrigen Umstände der Pfändung. Das Fahrzeug sei dabei beschädigt worden. Es habe Monate gedauert, Akteneinsicht und Kenntnis über den Aufenthalt seines Eigentums zu erhalten. Die Unterlagen über die Pfändung seien gefälscht bzw. wissentlich mit falschem Inhalt versehen. Am 29.01.2021 habe er einen ersten Versuch unternommen, die Schäden an seinem Fahrzeug zu inspizieren und die Kennzeichen entgegen zu nehmen, um das Fahrzeug selbst abmelden zu können. Dies sei durch Anordnungen des Hauptzollamt 2 rechtswidrig und erneut mit Polizeigewalt verhindert worden. Der Zoll habe bislang alles unternommen, die Inaugenscheinnahme entsprechender Lichtbilder durch ihn zu verwehren; dies sei eine kriminelle Vorgehensweise.

#### **19**

Der Pfändung sei schon im Juni 2020 der entsprechende Versuch der Vollstreckungsbeamtin vorausgegangen. Der Kläger bezeichnet dies als Diebstahlsversuch. Dabei sei das Fahrzeug beschädigt worden.

#### **20**

Das Hauptzollamt habe seinen Anspruch auf KFZ-Steuer verwirkt. Er habe keine KFZ-Steuer zu leisten, wenn ihm die Nutzung und der Besitz des Fahrzeugs derart rechtswidrig, mit hoher krimineller Energie und unter Einsatz von Waffengewalt entzogen worden sei. Dies sei ein Diebstahl. Das Hauptzollamt irre, wenn es glaube, den Kläger hindern zu können, sein Eigentum in Augenschein und seine Kennzeichen in Empfang zu nehmen, um für eine ordentliche Außerbetriebsetzung Sorge zu tragen.

#### **21**

Das Kraftfahrzeugsteuergesetz habe den Zweck, ein Fahrzeug zu besteuern, wenn dieses zur Nutzung im öffentlichen Verkehr bestimmt ist. Diese bestimmungsgemäße Verwendung sei mit dem Diebstahl am 24.11.2020 weggefallen, da er keinerlei Einfluss oder Gewalt über sein Eigentum gehabt habe, um dieses im öffentlichen Verkehr zu bewegen.

#### **22**

Ein Verschulden seinerseits, das zu einer Steuerschuld führen könnte, liege nicht vor, erst recht nicht im Hinblick auf die hier erfolgte Verletzung von grundrechtlich geschützten Rechtsgütern.

#### **23**

Auf richterlichen Hinweis bekräftigt der Kläger, er wende sich gegen die Steuerfestsetzung der KFZ-Steuer über den 23.11.2020 hinaus.

#### **24**

Der Kläger beklagt das Zusammenwirken der beteiligten Behörden zu seinen Lasten. Es kämen stets neue Erkenntnisse ans Licht, die deren Versuche belegten, ihm willkürlich und mit krimineller Energie persönlich und wirtschaftlich zu schaden. Zuletzt sei das Fahrzeug trotz eines beim Beklagten gestellten Antrags auf Aussetzung der Vollziehung verwertet worden.

#### **25**

Im Übrigen wird auf die Schriftsätze des Klägers verwiesen.

#### **26**

Der Kläger begehrt sinngemäß, den KFZ-Steuerbescheid vom 17.05.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.10.2021 dahingehend zu ändern, dass KFZ-Steuer nurmehr für die Zeit vom 27.03.2020 bis 23.11.2020 festgesetzt wird.

#### **27**

Das beklagte Hauptzollamt beantragt, die Klage abzuweisen.

#### **28**

Es verweist auf die Einspruchsentscheidung und betont, der steuerrechtliche Tatbestand des Haltens eines Kraftfahrzeugs i.S. des § 1 Abs. 1 i.V.m. § 7 Nr. 1 KraftStG sei bereits mit dessen Zulassung erfüllt. Die straßenverkehrsrechtliche Zulassung sei deshalb hinsichtlich der Entscheidung der Kraftfahrzeugzulassungsstelle, ein bestimmtes Fahrzeug für eine bestimmte Person zum Verkehr

zuzulassen, Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 Satz 1 der Abgabenordnung, an den sowohl das Hauptzollamt als auch die Gerichte gebunden seien. Steuerschuldner sei nach § 7 KraftStG bei einem inländischen Fahrzeug die Person, für die das Fahrzeug zum Verkehr zugelassen sei.

### **29**

Der Kläger sei bis zur Abmeldung des Fahrzeugs am 07.05.2021 Halter des Fahrzeugs und damit Steuerschuldner. Die Steuerpflicht habe erst mit der Abmeldung des Fahrzeugs geendet. Die Pfändung des Fahrzeugs durch das Hauptzollamt 2 berühre die Halterschaft nicht.

### **30**

Da § 5 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG für die Dauer der Steuerpflicht an die Zulassung zum Verkehr anknüpfe und sich dieser Begriff nach den verkehrsrechtlichen Vorschriften richte, erfolge die Zulassung nach § 3 Abs. 1 Satz 3 FZV durch Zuteilung eines Kennzeichens, Abstempelung der Kennzeichenschilder und Ausfertigung einer Zulassungsbescheinigung. Dem entspreche es, wenn für die Außerbetriebsetzung eines Fahrzeugs der Halter dies nach § 14 Abs. 1 Satz 1 FZV der Zulassungsbehörde unter Vorlage der Zulassungsbescheinigung unverzüglich anzuzeigen und die Kennzeichen zur Entstempelung vorzulegen habe.

### **31**

Da die Steuerpflicht somit bestehe, solange die verkehrsrechtliche Zulassung fortbestehe, ende die Steuerpflicht erst im Zeitpunkt der Außerbetriebsetzung, also in dem Moment, in dem einerseits der Vermerk über die Außerbetriebsetzung in die Zulassungsbescheinigung aufgenommen und andererseits die Kennzeichen entstempelt worden seien.

### **32**

Mit Bescheid vom 08.07.2020 verpflichtete das Landratsamt 3 den Kläger, die unter Nr. 1 genannten Unterlagen vorzulegen. Falls er Nr. 1 des Bescheides nicht befolge, würden unter Nr. 2 der Widerruf der Zulassung ebenso wie die Ersatzvornahme lediglich angekündigt. Der Widerruf der Zulassung bedürfe eines gesonderten Verwaltungsakts und trete nicht automatisch ein, wenn die in Nr. 1 genannten Unterlagen nicht fristgerecht vorgelegt würden. Demzufolge seien von der Zulassungsbehörde auch keine Daten über die Außerbetriebsetzung des Fahrzeugs an den Beklagten übermittelt worden. Auch die Ersatzvornahme durch die Finanzverwaltung (Einziehung der Zulassungsbescheinigung Teil I und Entstempelung der amtlichen Kennzeichen) sei nicht erfolgt.

### **33**

Das Fahrzeug sei am 07.05.2021 außer Betrieb gesetzt worden.

### **34**

§ 5 Abs. 4 Satz 2 KraftStG komme nur zur Anwendung, wenn die Konstellation des § 5 Abs. 4 Satz 1 KraftStG vorliege, nämlich ein inländisches Fahrzeug außer Betrieb gesetzt werde und dabei diesbezüglichen Änderungen in der Zulassungsbescheinigung Teil I und die Entstempelung des Kennzeichens an verschiedenen Tagen vorgenommen würden. Dies sei vorliegend nicht der Fall, da beides am 07.05.2022 erfolgt sei.

### **35**

Zudem fehle es im Einspruchsschreiben des Klägers vom 27.05.2021 an der Glaubhaftmachung, dass das Fahrzeug seit dem früheren Zeitpunkt nicht benutzt worden sei und dass er die Abmeldung des Fahrzeugs nicht schuldhaft verzögert habe. Das Hauptzollamt habe sich nicht mit der Frage der früheren Beendigung der Steuerpflicht nach § 5 Abs. 4 Satz 2 KraftStG auseinandersetzen und diesbezüglich auch keine Ermessensentscheidung treffen müssen, wobei dem Hauptzollamt kein echtes Ermessen zustehe, für die Beendigung der Steuerpflicht einen früheren Zeitpunkt zugrunde zu legen.

### **36**

Der Rechtsstreit wurde der Berichterstatterin durch Beschluss vom 16.12.2021 als Einzelrichterin übertragen (§ 6 Finanzgerichtsordnung - FGO).

### **37**

Mit Beschluss vom 05.04.2022 wurden die Akten des Landratsamtes 3 über den Antrag des Hauptzollamts 2 - Sachgebiet Vollstreckung vom 28.05.2020 auf Abmeldung des Fahrzeugs mit dem amtlichen Kennzeichen X X X von Amts wegen gemäß § 14 Abs. 1 KraftStG bis zu dessen Vollzug im Mai 2021 und

die Akten des Hauptzollamts 2 - Sachgebiet Vollstreckung über die Vollstreckung der Kraftfahrzeugsteuer für das Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen X X X zum Verfahren beigezogen.

### **38**

Der Streitwert der Klage übersteigt nicht 500 €; das Gericht bestimmt sein Verfahren nach billigem Ermessen (§ 94a FGO). Die Beteiligten hatten ausreichend Gelegenheit, sich vor der Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zu äußern.

### **39**

Auf die Akte des Finanzgerichts sowie auf die vorliegenden Behördenakten wird verwiesen. Das Gericht hatte mit Schreiben vom 21.06.2022 und 15.07.2022 Rechtsfragen aufgeworfen.

## **Entscheidungsgründe**

### **40**

Die Klage ist unbegründet. Der Steuerbescheid vom 17.05.2021 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

### **41**

Das beklagte Hauptzollamt hat zu Recht KFZ-Steuer über den 23.11.2020 hinaus bis zur Außerbetriebsetzung des Fahrzeugs festgesetzt. Der Kläger ist als Halter des Fahrzeugs bis zum 07.05.2021 Steuerschuldner; die Voraussetzungen einer früheren Beendigung der Steuerpflicht sind nicht erfüllt.

### **42**

1. Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG das Halten von inländischen Fahrzeugen zum Verkehr auf öffentlichen Straßen.

### **43**

2. Die Steuerpflicht dauert bei einem inländischen Fahrzeug, solange es zum Verkehr zugelassen ist (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG).

### **44**

Wird ein inländisches Fahrzeug außer Betrieb gesetzt und werden dabei die diesbezügliche Änderung in der Zulassungsbescheinigung Teil I und die Entstempelung des Kennzeichens an verschiedenen Tagen vorgenommen, so ist der letzte Tag maßgebend. Die für die Ausübung der Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer zuständige Behörde kann für die Beendigung der Steuerpflicht einen früheren Zeitpunkt zugrunde legen, wenn der Steuerschuldner glaubhaft macht, dass das Fahrzeug seit dem früheren Zeitpunkt nicht benutzt worden ist und dass er die Abmeldung des Fahrzeugs nicht schuldhaft verzögert hat (§ 5 Abs. 4 Sätze 1 und 2 KraftStG).

### **45**

a) Der Begriff der „Zulassung zum Verkehr“ wird im KraftStG nicht definiert, sondern richtet sich gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG nach den jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften. Die Zulassung zum Verkehr erfolgt dabei gemäß § 3 Abs. 1 Satz 3 FZV durch die Zuteilung eines Kennzeichens „und“ die Ausfertigung einer Zulassungsbescheinigung. Dem entspricht es, wenn für die Außerbetriebsetzung eines Fahrzeugs der Halter dies nach § 14 Abs. 1 Satz 1 FZV der Zulassungsbehörde unter Vorlage der Zulassungsbescheinigung unverzüglich anzuzeigen „und“ die Kennzeichen zur Entstempelung vorzulegen hat. Nach § 14 Abs. 1 Satz 2 FZV vermerkt die Zulassungsbehörde die Außerbetriebsetzung des Fahrzeugs unter Angabe des Datums auf der Zulassungsbescheinigung Teil I und händigt die vorgelegten Unterlagen sowie die entstempelten Kennzeichenschilder wieder aus (BFH-Beschluss vom 20.12.2010 II B 42/10, BFH/NV 2011, 655).

### **46**

b) Da § 5 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG an die o.g. verkehrsrechtlichen Vorgaben anknüpft und die Steuerpflicht somit besteht, solange die verkehrsrechtliche Zulassung fortbesteht, endet die Steuerpflicht erst im Zeitpunkt der Außerbetriebsetzung, also in dem Moment, in dem einerseits der Vermerk über die Außerbetriebsetzung in die Zulassungsbescheinigung aufgenommen wurde und andererseits die Kennzeichen entstempelt wurden. Dass es grundsätzlich auf beide Voraussetzungen ankommt, stellt auch § 5 Abs. 4 Satz 1 KraftStG klar, wonach in dem Fall, dass die Eintragung in der Zulassungsbescheinigung

und die Entstempelung des Kennzeichens an verschiedenen Tagen vorgenommen werden, der letzte Tag maßgebend ist. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht nach § 5 Abs. 4 Satz 2 KraftStG nur, wenn der Steuerschuldner glaubhaft macht, dass das Fahrzeug seit dem früheren Zeitpunkt nicht benutzt wurde und er die Abmeldung des Fahrzeugs nicht schuldhaft verzögert hat. Entsprechend ist ein Fahrzeug also nach den für die Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1 KraftStG maßgeblichen verkehrsrechtlichen Vorschriften erst dann nicht mehr zum Verkehr zugelassen, wenn sowohl die Kennzeichen entstempelt wurden als auch die Außerbetriebsetzung in die Zulassungsbescheinigung eingetragen wurde (BFH-Beschluss vom 20.12.2010 II B 42/10, BFH/NV 2011, 655).

#### **47**

3. Steuerschuldner der Kraftfahrzeugsteuer ist nach § 7 Nr. 1 KraftStG bei einem inländischen Fahrzeug die Person, für die das Fahrzeug zum Verkehr zugelassen ist.

#### **48**

Nach BFH-Beschluss vom 25.11.2009 II B 105/09, BFH/NV 2010, 251, ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 7 Nr. 1 KraftStG eindeutig, dass es für die Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung alleine auf diejenige Person ankommt, auf die das betroffene Fahrzeug zugelassen ist. Der steuerrechtliche Tatbestand des Haltens eines Kfz i.S. des § 1 Abs. 1 i.V.m. § 7 Nr. 1 KraftStG ist bereits mit der Zulassung des Kfz erfüllt (unter Verweis auf BFH-Beschluss vom 20.04.2006 VII B 332/05, BFH/NV 2006, 1519). Die straßenverkehrsrechtliche Zulassung ist deshalb hinsichtlich der Entscheidung der Kraftfahrzeugzulassungsstelle, ein bestimmtes Fahrzeug für eine bestimmte Person zum Verkehr zuzulassen, Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 Satz 1 der Abgabenordnung (AO), an den sowohl das FA (nach dem Übergang der Zuständigkeit auf die Zollverwaltung das Hauptzollamt) als auch die Gerichte gebunden sind.

#### **49**

4. Im Streitfall besteht die Steuerpflicht des Klägers als Halter des Fahrzeugs mit dem amtlichen Kennzeichen X X X von der Zulassung des Fahrzeugs über den 23.11.2020 hinaus bis zur Außerbetriebsetzung am 07.05.2021.

#### **50**

Eine Verkürzung der Dauer der Steuerpflicht auf den 23.11.2020 ergibt sich unter keinem möglichen Gesichtspunkt.

#### **51**

a) Der Entzug des Fahrzeugs durch die Pfändungsmaßnahme berührt die Haltereigenschaft nicht.

#### **52**

b) Das Fahrzeug war von 27.03.2019 bis zur Außerbetriebsetzung am 07.05.2021 zum Verkehr zugelassen.

#### **53**

aa) Der Widerruf der Zulassung durch Bescheid des Landratsamts 3 vom 08.07.2020 allein beendet nicht die Zulassung zum Verkehr.

#### **54**

Wie das beklagte Hauptzollamt zu Recht vorträgt, richtet sich die Zulassung zum Verkehr nach den verkehrsrechtlichen Vorschriften und besteht aus Zuteilung eines Kennzeichens, Abstempelung der Kennzeichenschilder und Ausfertigung einer Zulassungsbescheinigung (§ 3 Abs. 1 Satz 3 FZV).

#### **55**

Kehrseitig erfolgt die Außerbetriebsetzung eines Fahrzeugs aus der Anzeige der Außerbetriebsetzung unter Vorlage der Zulassungsbescheinigung und der Vorlage der Kennzeichen zur Entstempelung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 FZV). Bis zu diesem Zeitpunkt besteht die verkehrsrechtliche Zulassung fort.

#### **56**

Der Widerruf der Zulassung durch die Zulassungsbehörde mit Bescheid vom 08.07.2020 hat daher nicht zur Folge, dass hiermit die verkehrsrechtliche Zulassung entfällt.

#### **57**

Anders als das beklagte Hauptzollamt ist das Gericht der Auffassung, dass es sich bei der Regelung in Nr. 2 des Bescheids des Landratsamts 3 vom 08.07.2020 nicht nur um eine Ankündigung, sondern um einen Widerruf der Zulassung handelt.

**58**

Dies ergibt sich bei Auslegung der Nr. 2 aus der Formulierung im Passiv (nicht Futur) und der Begründung hierzu unter „Gründe“. Das Gericht hält den Widerruf der Zulassung auch für noch ausreichend bestimmt und vollziehbar, da er an einen verfahrensinternen Zeitablauf und eine verfahrensinterne Bedingung anknüpft, deren Erfüllung allein in den Händen des Klägers liegt.

**59**

Nach Aktenlage legte der Kläger keine Klage gegen den Bescheid vom 08.07.2020 ein, so dass vom Eintritt der Bestandskraft auszugehen ist.

**60**

Hiervon ging offenbar auch das Landratsamt aus, das am 17.08.2020 ein Ersatzvornahmeersuchen an das Finanzamt 4 zur Entstempelung der Kennzeichenschilder und Einziehung der Zulassungsbescheinigung Teil I richtete. Diese Ersatzvornahme wurde jedoch nach Aktenlage und tatsächlichen weiterem Hergang nicht vollzogen.

**61**

Im Ergebnis kann jedoch die Frage, ob es hinsichtlich Nr. 2 des Bescheids des Landratsamts 3 um einen nur angekündigten oder bereits erlassenen Bescheid handelt, dahinstehen, da auch ein bestandskräftiger Widerruf der Zulassung allein nicht die verkehrsrechtliche Zulassung des Fahrzeugs im oben beschriebenen Sinn beendet.

**62**

bb) Auch die Pfändung vom 24.11.2020 beendet nicht die Zulassung.

**63**

c) Ein früheres Ende der Steuerpflicht ergibt sich auch nicht aus der Vorschrift des § 5 Abs. 4 KraftStG.

**64**

aa) Die Regelung des § 5 Abs. 4 Satz 1 KraftStG ist für den Streitfall ohne Relevanz.

**65**

Hiernach kommt es für den Fall des zeitlichen Auseinanderfallens von Änderung in der Zulassungsbescheinigung Teil I und Entstempelung des Kennzeichens bei Außerbetriebsetzung auf den letzten Zeitpunkt an.

**66**

Bilder vom entstempelten Kennzeichen wurden dem Landratsamt 3 vom Hauptzollamt 2 am 06.05.2021 übersandt, so dass von einer Entstempelung am 06.05.2021 auszugehen ist.

**67**

Aus den vorliegenden Akten ergibt sich nicht, wann eine Änderung der Zulassungsbescheinigung Teil I erfolgt ist.

**68**

Dies ist jedoch im Ergebnis ohne Bedeutung: sollte dies früher als am 06.05.2021 erfolgt sein, kommt es nach § 5 Abs. 4 Satz 1 KraftStG für die Dauer der Steuerpflicht auf den „letzten Tag“, den 06.05.2021 an. Sollte dies später erfolgt sein, käme es auf diesen „letzten Tag“ an und die Steuerpflicht würde über den 06.05.2021 hinaus andauern. Vor einer derartigen Verschlechterung der Besteuerung durch eine gerichtliche Entscheidung ist der Kläger jedoch vom Verböserungsverbot (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) geschützt.

**69**

bb) Das beklagte Hauptzollamt war nicht gehalten zu entscheiden, ob nach § 5 Abs. 4 Satz 2 KraftStG für die Beendigung der Steuerpflicht ein früherer Zeitpunkt zugrunde zu legen ist.

**70**

(i) Das Gericht geht davon aus, dass der Anwendungsbereich des § 5 Abs. 4 Satz 2 KraftStG nicht nur eröffnet ist, wenn ein Fall des § 5 Abs. 4 Satz 1 KraftStG vorliegt, der voraussetzt, dass die diesbezügliche Änderung in der Zulassungsbescheinigung Teil I und die Entstempelung des Kennzeichens an verschiedenen Tagen vorgenommen werden.

**71**

Zum einen ergibt sich diese Interpretation nicht zwingend aus dem Wortlaut der Vorschrift.

**72**

Zum anderen wird nach der Kommentarliteratur (vgl. Strodthoff, KraftStG-Kommentar, § 5, Rz. 14, 16) auch die (Ende-)Besteuerung gestohlener bzw. unterschlagener Fahrzeuge über diese Vorschrift vorgenommen. Bei diesen ist eine Entstempelung des Kennzeichens situationsgemäß ausgeschlossen; hier gilt als Tag der Beendigung der Steuerpflicht der Tag, an dem die Zulassungsbescheinigung Teil I der Zulassungsstelle zurückgegeben oder von ihr eingezogen wurde; sofern auch diese entwendet oder unterschlagen wurde, der Tag, an dem der Fahrzeughalter der Zulassungsstelle den Verlust des Fahrzeugs mitgeteilt hat. Die Beendigung der Steuerpflicht zu diesem „früheren Zeitpunkt“ ist vom Wortlaut des § 5 Abs. 4 Satz 2 KraftStG gedeckt.

**73**

Damit geht das Gericht davon aus, dass auch für den Streitfall der Anwendungsbereich des § 5 Abs. 4 Satz 2 KraftStG dem Grundsatz nach eröffnet ist.

**74**

(ii) Bei § 5 Abs. 4 Satz 2 KraftStG steht der Behörde kein echtes Ermessen zu, über die Zugrundelegung eines früheren Zeitpunktes zu entscheiden; macht der Steuerschuldner glaubhaft, dass das Fahrzeug seit dem früheren Zeitpunkt nicht benutzt worden ist und dass er die Abmeldung des Fahrzeugs nicht schuldhaft verzögert hat, ist der frühere Zeitpunkt zugrunde zu legen (so auch FG München, Urteil vom 12.08.1998 4 K 3707/97, UVR 1999, 226).

**75**

(iii) Das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 5 Abs. 4 Satz 2 KraftStG, nämlich das Nichtbenutzen des Fahrzeugs seit einem früheren Zeitpunkt und die nicht schuldhafte Verzögerung der Abmeldung des Fahrzeugs sowie das entsprechende Glaubhaftmachen, sind voll gerichtlich nachprüfbar.

**76**

(iv) Für den Streitfall ist aus dem Vortrag des Klägers im Einspruchsschreiben vom 27.05.2021 für das beklagte Hauptzollamt zu entnehmen, dass der Kläger das Fahrzeug seit dessen Entfernung von seinem Grundstück am 24.11.2020 nicht mehr benutzen konnte und benutzt hat.

**77**

Aus Sicht des Gerichts hat der Kläger jedoch die Abmeldung des Fahrzeugs schuldhaft verzögert.

**78**

Nach der Pfändung hat der Kläger nach Aktenlage keine ersichtlichen Schritte oder Versuche gegenüber der Zulassungsbehörde, dem Landratsamt 3, unternommen, um das Fahrzeug abzumelden.

**79**

Auch das Schreiben des Hauptzollamts 2 vom 03.12.2020, in dem er - zur Steigerung des Verwertungserlöses bei einer avisierten Versteigerung des Fahrzeugs - aufgefordert wurde, Papiere und Fahrzeugschlüssel vorzulegen, nahm der Kläger nicht zum Anlass, mit der Zulassungsbehörde diesbezüglich in Kontakt zu treten.

**80**

Dem Kläger war nach Überzeugung des Gerichts bekannt, dass sich die Zulassungsbescheinigung Teil I sowie das hintere Kennzeichen in seinem verschlossenen Fahrzeug befanden. Diese wurden durch das Hauptzollamt 2 erst nach Öffnen des Fahrzeugs mit einem Zweitschlüssel aufgefunden.

**81**

Das Gericht verkennt nicht, dass dem Kläger durch die Pfändung der Zugriff auf das Fahrzeug entzogen war. Er gab jedoch nicht preis, dass sich die Zulassungsbescheinigung Teil I sowie das hintere

Kennzeichen im Fahrzeug befanden; auch machte er diese nicht durch Überlassung des Fahrzeugschlüssels etwa über dritte Personen zugänglich.

## 82

Bei Kooperation mit der Zulassungsbehörde hätte eine Änderung der Zulassungsbescheinigung Teil I und die Entstempelung der Kennzeichen schon zu einem früheren Zeitpunkt als dem 07.05.2021 erfolgen können.

## 83

Das Gericht erkennt die fehlgeschlagenen Versuche des Klägers, im Januar und Februar 2021 Zugang zu seinem Fahrzeug auf dem Abstellplatz zu erlangen, an. Zwar war das Ziel seinerzeit die Entnahme persönlicher Gegenstände, womöglich wäre aber auch eine Abmeldung des Fahrzeugs zeitlich gefördert worden. Für das Gericht kann es jedoch dahinstehen, ob die fehlgeschlagenen Versuche für den Kläger als nicht schuldhaftes Verzögerung der Abmeldung des Fahrzeugs anzusehen sind. Denn es gab, wie oben dargestellt, vor und nach den genannten Versuchen andere Möglichkeiten wie die Kontaktaufnahme mit dem Landratsamt 3, die Preisgabe des Verbleibs der Papiere und Kennzeichen und die Zuverfügungstellung des Schlüssels, um die Abmeldung voranzutreiben.

## 84

Der Kläger war zudem bereits mit Bescheid des Landratsamts 3 vom 08.07.2020 aufgefordert worden, die Zulassungsbescheinigung Teil I und die Kennzeichen vorzulegen; hierauf hatte er nicht reagiert.

## 85

d) Die Steuerfestsetzung lässt bei den übrigen Bemessungsgrundlagen und der Berechnung keine Fehler erkennen.

## 86

e) Der Steueranspruch ist nicht verwirkt.

## 87

Nach der Rechtsprechung des BFH setzt Verwirkung ein bestimmtes Verhalten der Finanzbehörde voraus, aufgrund dessen der Steuerpflichtige bei objektiver Betrachtung annehmen darf, die Behörde werde den Anspruch nicht oder nicht mehr geltend machen. Neben diesem Zeitmoment muss als vertrauensgeprägtes Umstandsmoment ein Verhalten der Finanzbehörde hinzukommen, aus dem der Steuerpflichtige bei objektiver Beurteilung den Schluss ziehen darf, er solle nicht mehr in Anspruch genommen werden (BFH-Beschluss vom 04.07.2007 VII B 39/07, BFH/NV 2007, 2062).

## 88

Im Streitfall ist nicht ersichtlich, dass durch das Verhalten des beklagten Hauptzollamts oder einer anderen Behörde beim Kläger die Annahme entstehen konnte, ein Steueranspruch entstehe nicht, wenn dem Kläger das Fahrzeug durch Pfändung entzogen ist, bzw. dieser werde nicht geltend gemacht.

## 89

f) Ein Verstoß gegen Treu und Glauben liegt nicht vor.

## 90

Der Grundsatz von Treu und Glauben gebietet es, dass im Steuerrechtsverhältnis jeder auf die berechtigten Belange des anderen Teiles angemessen Rücksicht nimmt und sich zu seinem eigenen früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzt. Er bringt keine Steueransprüche zum Entstehen oder zum Erlöschen, er kann allenfalls verhindern, dass eine Forderung oder ein Recht geltend gemacht werden kann. Gleichwohl dürfen sich daraus keine Steuerrechtsfolgen ergeben, ohne dass der Sachverhalt vorliegt, an den das Gesetz diese Rechtsfolgen knüpft (BFH-Urteil vom 11.11.2020 XI R 11/18, BStBl II 2021, 415).

## 91

Zu einer Verdrängung gesetzter Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann es nur in besonders gelagerten Fällen kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen. Dies kommt nach ständiger Rechtsprechung dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden ist oder wenn die Finanzbehörde durch ihr früheres

Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (BFH-Urteil vom 05.09.2000 IX R 33/97, BStBl II 2000, 676).

**92**

Vorliegend ist nicht ersichtlich, dass das beklagte Hauptzollamt oder eine andere Behörde einen entsprechenden Vertrauenstatbestand geschaffen hätten.

**93**

Die Konstellation, dass das Hauptzollamt 2 zur Vollstreckung ausstehender KFZ-Steuer das Fahrzeug pfändete und wegnahm und der Kläger vom Zugang und der Nutzung ausgeschlossen war, und das Hauptzollamt 1 diesen Zeitraum bis zur Außerbetriebsetzung der Besteuerung - wie oben dargestellt - entsprechend den Vorschriften des KraftStG unterwarf, macht die Geltendmachung des Steueranspruchs nach diesen Grundsätzen nicht treuwidrig.

**94**

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 143 Abs. 1 FGO.