

Verkündet
am 29. April 1957
Fieser, Justizangestellter
als Urkundsbeamter der
Geschäftsstelle

I m N a m e n d e s V o l k e s

In dem Rechtsstreit

der Rechtsanwältin B[REDACTED]-Br[REDACTED] in S[REDACTED]-O[REDACTED],
M[REDACTED] Str. [REDACTED], als Konkursverwalterin über das Vermögen
des Ingenieurs Willi D[REDACTED], Alleininhabers der Firma
P[REDACTED]-Me[REDACTED] in S[REDACTED], L[REDACTED] Str. [REDACTED],

Beklagten, Berufungsklägerin und Revisionsklägerin,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt [REDACTED] -
gegen

das Land Nordrhein-Westfalen, vertreten durch die Ober-
finanzdirektion in Düsseldorf,

Kläger, Berufungsbeklagten und Revisionsbeklagten,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt Prof. Dr. [REDACTED] -

hat der III. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs auf die
mündliche Verhandlung vom 29. April 1957 unter Mitwirkung des
Senatspräsidenten Professor Dr. Geiger sowie der Bundes-
richter Dr. Pagendarm, Dr. Kreft, Dr. Arndt und Dr. Hußla

für Recht erkannt:

Die Revision der Beklagten gegen das Urteil des
1. Zivilsenats des Oberlandesgerichts in Düsseldorf
vom 16. Juni 1955 wird zurückgewiesen.

Die Beklagte hat die Kosten des Revisionsverfahrens
zu tragen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

Über das Vermögen des Ingenieurs Willi D. in S. ist am 25. März 1953 das Konkursverfahren eröffnet worden. Das Finanzamt hat die Einkommensteuer-Abschlußzahlung für den Veranlagungszeitraum 1950 erst nach Konkurseröffnung durch Bescheid vom 23. April 1953 mit 8.156 DM festgesetzt und darauf vom Gemeinschuldner entsprechend dem Vorauszahlungssoll entrichtete Vorauszahlungen in Höhe von 644 DM angerechnet. Wegen dieser auf 7.492 DM bezifferten Einkommensteuerabschlußzahlung für das Kalenderjahr 1950 verlangt das Finanzamt das Vorrecht nach § 61 Nr 2 KO. Die Konkursverwalterin hat das Vorrecht bestritten.

Der Kläger begehrt die Feststellung des Steuervorrechts für diese Einkommensteuer-Abschlußforderung. Die Beklagte hat um Klageabweisung gebeten. Sie vertritt die Auffassung, die Einkommensteuer entstehe erst mit einer Veranlagung; sie sei daher keine betagte Forderung, sondern eine Forderung unter einer aufschiebenden Bedingung; ihr komme aus diesem Grunde das Rangvorrecht des § 61 Nr 2 KO nicht zu. Weiter vertritt sie die Auffassung, daß § 61 Abs 2 KO entgegen seinem Wortlaut das Rangvorrecht Steuern nur dann gewähre, wenn sie innerhalb des Jahres vor Konkurseröffnung entstanden seien; sei also die Einkommensteuer bereits mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes entstanden, so sei die Einkommensteuerschuld für das Jahr 1950 früher als 1 Jahr vor Konkurseröffnung entstanden und ihr stehe aus diesem Grunde das Rangvorrecht ebenfalls nicht zu. Endlich hat sie ausgeführt, die Steuerbehörde habe durch Gewährung von Fristen an den Gemeinschuldner zur Abgabe seiner Steuererklärung und durch verzögerliche Bearbeitung der Einkommensteuer des Gemeinschuldners für das Jahr 1950 herbeigeführt, daß die Steuer erst im Jahre 1953 veranlagt worden sei. Bei einer derartig langfristigen Hinauszögerung der Steuerveranlagung handele der Steuerfiskus arglistig und verstoße gegen die guten Sitten, wenn er für die lange vorher

entstandene Steuerforderung mit Rücksicht auf die von ihm verspätet herbeigeführte Fälligkeit noch das Rangvorrecht des § 61 Ziff 2 KO geltend mache.

Landgericht und Oberlandesgericht haben der Klage stattgegeben. Das Oberlandesgericht hat die Revision zugelassen. Mit der Revision verfolgt die Beklagte ihren Antrag auf Klageabweisung weiter. Das Land bittet um Zurückweisung der Revision.

Entscheidungsgründe:

Der Streit um das Konkursvorrecht einer Steuerforderung nach § 61 Nr 2 KO ist nach Maßgabe des § 146 KO vor den Zivilgerichten auszutragen, wie der Senat in ständiger Rechtsprechung entschieden hat (BGHZ 19, 163 /164/ mit eingehendem Nachweis weiterer Urteile des BGH). Dagegen sind in der Revisionsinstanz Bedenken nicht geltend gemacht worden. Von dieser Rechtsprechung abzugehen besteht kein Anlaß.

Streitig ist, ob die Einkommensteuerabschlußzahlung hinsichtlich der für das Steuerjahr 1950 zu zahlenden Einkommensteuer das Konkursvorrecht des § 61 Nr 2 KO besitzt. Das Berufungsgericht hat dazu ausgeführt, die Einkommensteuer für das Jahr 1950 sei mit Ablauf des Jahres 1950 entstanden, aber in Höhe der hier allein in Betracht kommenden Abschlußzahlung erst 1 Monat nach Erlaß des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1950 vom 23. April 1953, also erst nach Konkurseröffnung fällig geworden. Ferner nimmt das Berufungsgericht an, daß das Vorrecht aus § 61 Nr 2 KO allen Steuerforderungen zugute komme, die später als 1 Jahr vor Konkurseröffnung fällig geworden seien, und daß es dabei auf den Zeitpunkt der Entstehung dieser Steuerforderungen nicht ankomme. Endlich hat das Berufungsgericht ausgeführt, daß der Steuer-



fiskus nicht Treu und Glauben verletze und nicht arglistig handle, wenn er im vorliegenden Falle das Steuervorrecht geltend mache, weil die späte Veranlagung des Gemeinschuldners durch die Überlastung der Steuerbehörden und durch die wiederholten Anträge des Gemeinschuldners auf Verlängerung der Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung verursacht worden seien. In allen drei Richtungen erhebt die Revision Angriffe.

1. Die Revision vertritt die Auffassung, die nach den Steuergesetzen "entstandene" und erst durch die Veranlagung "fällig gewordene Einkommensteuerschuld" sei im Sinne der Konkursordnung nicht eine "betagte" Forderung, die im Zeitpunkt der Konkurseröffnung als fällig gelte, sie sei vielmehr eine "Forderung unter aufschiebender Bedingung" im Sinne des § 67 KO und berechtige daher nur zu einer Sicherung. Sie begründet das mit folgender Erwägung: Fälligkeit im Sinne des bürgerlichen Rechts und damit auch der Konkursordnung liege dann vor, wenn der Schuldner eine "bereits vollwirksam entstandene Forderung" zu begleichen verpflichtet sei; die nach den Steuergesetzen "entstandene" Steuerschuld sei bis zu der steuerrechtlichen "Fälligkeit" aber nicht voll wirksam entstanden, denn bei der die "Fälligkeit" herbeiführenden Veranlagung könne sich ergeben, daß eine Steuerschuld überhaupt nicht entstehe; die "steuerrechtliche Fälligkeit" betreffe also nicht wie die "bürgerlichrechtliche Fälligkeit" nur die Frage, w a n n die Forderung zu zahlen sei, sondern auch die Frage, o b die Forderung überhaupt bestehe. Der Fall einer Forderung, bei der noch zweifelhaft sei, ob sie überhaupt entstanden sei, sei in der Konkursordnung nicht in § 65 (betagte Forderung), sondern in § 67 (Forderung unter aufschiebender Bedingung) geregelt.

Die Revision verkennt damit den steuerrechtlichen Begriff der Entstehung und den der Fälligkeit einer Steuerforderung.

Zutreffend hat das Berufungsgericht bereits auf § 3 Steueranpassungsgesetz (StAnpG) hingewiesen. Nach Absatz 1 entsteht die Steuerschuld, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft; nach Absatz 5 Ziff 1 ist das bei der Einkommensteuer der Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte. Nach Absatz 2 ist es ohne Einfluß auf die Entstehung der Steuerschuld, ob und wann die Steuer festgesetzt wird, und wann sie zu entrichten (fällig) ist. Auch das Steuerrecht kennt bedingte Steuerschulden und regelt sie in § 4 StAnpG ausführlich. Daraus ergibt sich bereits, daß § 3 StAnpG von "bereits voll wirksam entstandenen Forderungen" im Sinne der Revision ausgeht. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, daß in den für verschiedene Zeiten voneinander abweichenden Fassungen des § 47 Abs 2 EinkStG zeitweilig bestimmt war, daß die verlangten Steuervorauszahlungen vom Vorauszahlungstermin an "fällig" waren, nach der Veranlagung aber die gesamte noch nicht gezahlte Steuerschuld, also einschließlich der noch nicht geleisteten, wohl aber "fällig" gewesenen Vorauszahlungsanforderungen erst einen Monat nach Veranlagung zu zahlen waren. Aus dieser Regelung ergeben sich vielleicht Schwierigkeiten für die Frage, ob auch die bereits früher fällig gewordenen Vorausanforderungen innerhalb des Monats nach Veranlagung fällig geblieben sind oder für einen Monat ihre Fälligkeit verloren haben; darauf braucht hier jedoch nicht eingegangen zu werden, weil es sich hier ausschließlich um das Konkursvorrecht der veranlagten Abschlußzahlung und somit nicht um die Fälligkeit angeforderter, aber nicht gezahlter Steuervorausforderungen handelt; keinesfalls kann bei der klaren Regelung im Steueranpassungsgesetz daraus entnommen werden, daß die Steuerschuld vor Veranlagung nicht eine voll wirksam entstandene Forderung sei. Die von der Revision vertretene Ansicht, der Steuerpflichtige könne vor der Veranlagung - außer den eingeforderten Vorauszahlungen - Zahlungen auf die steuerrechtlich "entstandene" Einkommensteuer nicht leisten, ist unrichtig. Aus

§ 47 Abs 3 EinkStG ergibt sich das nicht; dort ist nur bestimmt, daß dann, wenn die eingeforderten und geleisteten Vorauszahlungen höher als die veranlagte Steuer sind, der Unterschiedsbetrag an den Steuerpflichtigen nach seiner Wahl entweder auf seine (andere) Steuerschuld gutgeschrieben oder zurückgezahlt wird; damit ist die Zahlung weiterer Beträge als der verlangten Steuervorauszahlungen nicht verboten. Richtig ist zwar, daß der Steuerpflichtige die genaue Höhe seiner Steuerschuld vor der Veranlagung im Einzelfall nicht immer genau kennt; das hindert ihn aber nicht, über die angeforderte Vorauszahlung hinaus weitere Vorauszahlungen zu leisten, wenn er damit rechnet, daß die Steuerschuld höher als die Vorauszahlung festzusetzen sein wird. Etwas anderes würde nur dann gelten, wenn die Höhe der Steuer nicht nur von der in der Vergangenheit erfolgten Verwirklichung eines Tatbestandes abhängig wäre, sondern von späteren Umständen. Nun hat zwar im vorliegenden Falle das Finanzamt die Einkommensteuer des Gemeinschuldners auf Grund einer Schätzung nach § 217 RAO festgesetzt. Eine solche Schätzung ist aber nicht ein Tatbestand, der zu den in der Vergangenheit liegenden Umständen hinzutritt und erst gemeinsam mit ihnen die Steuerschuld begründet. Vielmehr handelt es sich bei der Schätzung nach § 217 RAO nur um die letzte, weitreichendste Handhabe, die dem Finanzamt zur Erfüllung der ihm im Steuerfestsetzungsverfahren nach §§ 204 ff obliegenden Aufgaben gegeben ist. Die Schätzung dient also ausschließlich der Ermittlung der Höhe der bereits vorher entstandenen Steuerschuld; sie dient nur der Feststellung der Sachverhalte, auf die das Einkommensteuergesetz mit seinen fest bestimmten Steuersätzen anzuwenden ist. Die Schätzung nach § 217 RAO dient nicht der Pauschalierung, also der Ersetzung fest bestimmter Steuersätze durch solche, die mehr oder weniger weit im Ermessen der Steuerbehörde stehen. Ob bei solchen "Pauschalierungen" wie z.B. in §§ 30, 31, 50 Abs 5 EinkStG 1950 vor der Festsetzung eine Steuerschuld entstanden ist, bedarf hier keiner Erörterung, da hier solche "Pauschalierungen" nicht erfolgt sind. Die

Festsetzung der Steuerschuld, also der spätere Veranlagungsbescheid ist mithin deklaratorisch; die Steuerschuld entsteht unabhängig von der Mitwirkung des Finanzamts oder des Steuerpflichtigen, wie das Berufungsgericht bereits zutreffend ausgeführt hat.

Der Umstand, daß die Steuerveranlagung erst nach der Konkursöffnung erfolgt ist, macht die Steuerschuld daher nicht zu einer "Forderung unter aufschiebender Bedingung" im Sinne des § 67 KO; sie ändert vielmehr nichts daran, daß es sich um eine "bereits voll wirksam entstandene Forderung" im Sinne der Revision handelt. Diese Forderung ist nach § 47 Abs 2 EinkStG 1950 erst einen Monat nach der Veranlagung und damit nach der Konkursöffnung fällig geworden. Sie gilt daher gemäß § 65 KO als fällig.

2. Zutreffend geht das Berufungsgericht davon aus, daß nach dem für die Einkommensteuer des Jahres 1950 einschlägigen Einkommensteuergesetz von 1950 die mit Ablauf des Jahres 1950 entstandene Einkommensteuer - mit Ausnahme der angeforderten Vorauszahlungen - erst einen Monat nach der Veranlagung der Einkommensteuer fällig geworden ist. Die Revision erhebt hiergegen auch keine Rügen. Insofern unterscheidet sich der vorliegende Fall von dem im Urteil des Bundesgerichtshofs vom 11. Juli 1952 - I ZR 10/52 - (LindMöhr Nr 1 zu § 61 KO = NJW 1952, 1256) behandelten Fall, bei dem es sich um Einkommensteuer handelte, die auf Grund früherer Gesetze geschuldet wurde, und die nach jenen Gesetzen bereits bei der vierteljährlichen Selbstveranlagung des Steuerpflichtigen während des Steuerjahres fällig geworden war.

Die Revision macht in diesem Zusammenhang geltend, die Vorschrift des § 61 Ziff 2 KO müsse einschränkend dahin aus-

gelegt werden, daß nur diejenigen Steuerbeträge bevorrechtigt seien, die im letzten Jahre vor Konkurseröffnung e n t - s t a n d e n seien. Richtig ist, daß die Vorrangsbestimmungen des § 61 KO Ausnahmen von dem Grundsatz der Gleichbehandlung aller Konkursgläubiger bilden, und daß eine ausdehnende Auslegung der Vorschriften, durch die diese Vorrechte gewährt werden, im allgemeinen nicht angebracht ist (Urteil des BGH vom 15. Oktober 1953 - IV ZR 31/53 - LindMöhr Nr 2/3 zu § 61 KO). Einer ausdehnenden Auslegung bedarf es jedoch im vorliegenden Falle nicht, denn § 61 Nr 2 KO stellt im Gegensatz zu § 61 Nr 1 ausdrücklich nicht darauf ab, daß die Steuerforderungen innerhalb des Jahres vor Konkurseröffnung e n t s t a n d e n, sondern allein darauf, daß sie innerhalb jenes Jahres f ä l l i g geworden sind; das Gesetz selbst unterscheidet hier also mit aller erforderlichen Klarheit zwischen entstandenen und fälligen Forderungen.

Bereits aus dem klaren Wortlaut des Gesetzes ergibt sich, daß der Gesetzgeber das Vorrecht der Steuerforderung nur im Hinblick auf ihre Fälligkeit gewähren wollte. Ganz eindeutig ergibt sich das auch aus der Begründung zum Entwurf der Konkursordnung. Dort (Hahn: Die gesamten Materialien zur Konkursordnung S 239/240) wird ausgeführt, daß in vielen Fällen die Hinausschiebung der Fälligkeitstermine in der Steuergesetzgebung z.B. bei Brennerei-, Zucker-, Tabaksteuer, nicht auf Gewährung eines Kredits durch die Steuerbehörde, sondern auf gesetzlichen Notwendigkeiten bei Berücksichtigung der Bedürfnisse des Wirtschaftsverkehrs (Eingang der Erträge aus Brennerei, Zuckerrüben, Tabakpflanzen erst nach einer gewissen Verarbeitung) beruhe. Darüber hinaus wird aber auch für Fälle, in denen indirekte oder direkte Steuern kreditiert werden, die Bewilligung des Vorranges im Konkursverfahren zwar nicht aus fiskalischen Gründen für erforderlich erachtet, wohl aber, "weil besonders in Zeiten einer Krise der Fiskus den (Steuer-) Kredit nicht so sehr im eigenen Interesse, wie jeder

andere Gläubiger, sondern im Interesse des öffentlichen Wohles zu bewilligen habe"; die Begründung fährt dann fort: "In der Tat rechtfertigt das öffentliche Interesse daher für kreditierte wie für nicht kreditierte Steuerforderungen ein Vorrecht." Richtig ist zwar, daß bei Schaffung der Konkursordnung Entstehen und Fälligkeit der Steuern weit häufiger zusammenfielen als jetzt, so daß "der Grundsatz, daß die Steuerschuld in der Regel im Zeitpunkt ihrer Entstehung auch fällig wird, von so vielen Ausnahmen durchbrochen wird, daß man sagen kann, der Zeitpunkt der Fälligkeit werde regelmäßig im einschlägigen Steuergesetz bestimmt" (Kühn RAO 4. Aufl § 99 Anm 1). Dieser Wandel in der Gestaltung der steuerlichen Fälligkeit rechtfertigt jedoch bei dem völlig eindeutigen, bewußt auf die steuerliche Fälligkeit abstellenden Inhalt des § 61 Nr 2 KO nicht, das Vorrecht Steuerforderungen nur dann zu gewähren, wenn die Steuer innerhalb eines Jahres vor Konkurseröffnung entstanden ist.

Die Revision will die von ihr vertretene, vom Wortlaut des § 61 KO abweichende Auslegung mit der Erwägung rechtfertigen, wenn es nicht auf das Entstehen, sondern auf die Fälligkeit der Steuer im Jahre vor Konkurseröffnung ankomme, so habe es die Steuerbehörde in der Hand, die Fälligkeit der Steuerforderung nach freiem Ermessen durch Verzögerung des Erlasses des Steuerbescheides hinauszuschieben; sie könne sich dann stets dadurch das Vorrecht des § 61 Nr 2 KO verschaffen, indem sie erst nach Konkurseröffnung tätig werde und einen entsprechenden Steuerbescheid erst in diesem Zeitpunkt erlasse. Diese Erwägung übersieht, daß die Steuerbehörde gerade ein Interesse daran hat, den Steuerbescheid möglichst frühzeitig zu erlassen, weil sie erst nach dessen Erlass in der Lage ist, die bereits entstandenen Steuern beizutreiben. In den Regelfällen tritt also der von der Revision als abzulehnend angenommene Sachverhalt überhaupt nicht ein. Infolgedessen können

aus einem dem Regelfall geradezu widersprechenden Sachverhalt keine Gründe hergeleitet werden, den § 61 Abs 2 KO entgegen seinem Wortlaut so auszulegen, wie es die Revision will.

Zuzugeben ist der Revision allerdings: Steht das Vorrecht des § 61 Nr 2 KO allen für die im Jahre vor Konkurseröffnung f ä l l i g gewordenen Steuern ohne Rücksicht darauf zu, wann sie e n t s t a n d e n sind, so werden dadurch die Befriedigungsaussichten der nicht bevorrechtigten und im Vorrecht nachstehenden Konkursgläubiger beeinträchtigt. Dieses für solche Konkursgläubiger unbefriedigende Ergebnis ist aber letzten Endes die Folge davon, daß das Vorrecht der Steuerforderung vom Gesetzgeber in § 61 Nr 2 KO an deren Fälligkeit geknüpft ist und nicht an die Entstehung der Forderung oder den Zeitraum, für den die Steuer erhoben wird, wie es in § 61 KO hinsichtlich sonstiger bevorrechtigter Konkursforderungen geschehen ist. Was zur Zeit des Erlasses der Konkursordnung unter den damaligen wirtschaftlichen Verhältnissen als gerechtfertigt angesehen wurde, mag heute bei der Kompliziertheit und Langwierigkeit der Steuerverfahren nicht mehr in allen Fällen zeitgemäß erscheinen. Der Richter vermag aber nicht dadurch Abhilfe zu schaffen, daß er für das Konkursrecht eine andere Fälligkeit als für das Steuerrecht annimmt oder daß er das Vorrecht der Steuerforderung mit der Begründung beschneidet, das Finanzamt hätte die Steuer früher beitreiben können. Abgesehen von den Schwierigkeiten einer Grenzziehung würde solches Vorgehen nicht mehr Auslegung des Gesetzes sein, sondern dessen Abänderung. Eine solche aber wäre Sache des Gesetzgebers, wie der Senat bereits in seinem Urteil vom 28. November 1955 in BGHZ 19, 163 [171/2] ausgeführt hat.

Demzufolge hat der Bundesgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (BGHZ 19, 163; Urteil vom 14. Januar 1957 - III ZR

145/55-) angenommen, daß auch früher als ein Jahr vor Konkurs-eröffnung entstandene, aber nicht früher als ein Jahr vor Konkurs-eröffnung fällig gewordene Steuern das Rangvorrecht des § 61 Abs 2 KO besitzen. Der Bundesgerichtshof hat das Vorrecht auch einer durch rückwirkendes Gesetz früher als ein Jahr vor Konkurs-eröffnung entstandenen, aber erst später als ein Jahr vor Konkurs-eröffnung fällig gewordenen Steuer zuerkannt (BGHZ 13, 73). Von dieser Rechtsprechung abzuweichen, besteht nach dem oben Ausgeführten kein Anlaß.

3. Die Angriffe der Revision gegen die Auffassung des Berufungsgerichts, im vorliegenden Falle handle die Finanz-behörde durch Geltendmachung des Rangvorrechts nicht arg-listig und verstoße damit nicht gegen die guten Sitten, können schon deshalb nicht zum Erfolg führen, weil die Revision von einem Sachverhalt ausgeht, der im Gegensatz zu den Tatsachenfeststellungen des Berufungsgerichts steht, die von der Revision selbst nicht angegriffen werden, und die deshalb für das Revisionsgericht ohne weiteres bindend sind. Das Berufungsgericht stellt nämlich fest, damals seien die Einkommensteuerveranlagungen für das Jahr 1950 allgemein wegen Arbeitsüberlastung der Finanzbehörden erst im ersten Halbjahr 1952 erfolgt, so daß der Veranlagungsbescheid, selbst wenn er so frühzeitig wie alle anderen Steuerveranlagungen bear-beitet worden wäre, erst innerhalb des Jahres vor Konkurs-eröffnung ergangen und die Einkommensteuer-Abschlußzahlung damit auf jeden Fall innerhalb der Jahresfrist des § 61 Nr 2 KO fällig geworden wäre und das Rangvorrecht erhalten hätte. Bei dieser Sachlage kann von einem arglistigen oder wider Treu und Glaube verstoßenden Verhalten der Steuerbehörde, durch das der Rangvorbehalt erschlichen worden wäre, nicht die Rede sein. Der ursprüngliche Vortrag der Beklagten, die Finanzbehörde sei verpflichtet gewesen, höhere Einkommen-

steuervorauszahlungen als geschehen vom Gemeinschuldner zu verlangen, ist bereits in den Tatsacheninstanzen zurückgewiesen worden; diese Ausführungen, die von der Revision nicht beanstandet worden sind, lassen einen Rechtsirrtum nicht erkennen.

Die Revision der Beklagten ist daher mit der Kostenfolge aus § 97 ZPO als unbegründet zurückzuweisen.

Dr. Geiger

Dr. Pagendarm

Dr. Kreft

Dr. Arndt

Dr. Hußla