**6. Gerichtsorganisation und Verfahrensrecht /
Organisation judiciaire et procédure**

6.3. Zwangsvollstreckungs- und Konkursrecht / Exécution forcée et faillite

(8) Verfahren zur Feststellung von Bestand und Höhe öffentlichrechtlicher Forderungen im Konkurs im Rahmen der Kollokation.

Bundesgericht, II. öffentlichrechtliche Abteilung, 23.6.1994, Masse en faillite de G. (Suisse) SA c. l'Administration fédérale des contributions (2A.306/ 1993), Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

Sachverhalt und Problem:

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hatte ihre Verrechnungssteuerforderung, welche noch nicht rechtskräftig festgesetzt war, rechtzeitig im Konkurs der G. AG zur Kollokation angemeldet. Nachdem die Konkursverwaltung die Forderung bestritt, war im vorliegenden Entscheid die

Frage zu entscheiden, in welchem Verfahren Bestand und Umfang der Verrechnungssteuerforderung abzuklären sind.

Zusammenfassung der Erwägungen:

1. Unter Verweisung auf die lange Zeit konstante Rechtsprechung und die Lehre hält das Bundesgericht vorab in genereller Weise fest, dass es im Konkursverfahren nicht dem Kollokationsrichter, sondern den zuständigen Verwaltungsbehörden zustehe, über Bestand und Umfang von noch nicht rechtskräftig veranlagten Forderungen aus öffentlichem Recht zu entscheiden. Der Kollokationsrichter hat sich für unzuständig zu erklären und verweist die Parteien auf das Administrativverfahren. Die Konkursverwaltung wahrt die Rechte der Konkursgläubiger nicht durch Abweisung der Forderung im Kollokationsplan, sondern durch Ergreifung des jeweiligen Rechtsmittels im Verwaltungsverfahren. Wenn die Forderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist und der Schuldner somit noch Einsprache ergreifen oder Rekurs führen kann, wird die Konkursverwaltung diese Rechte in der Regel ausüben. Sofern es aufgrund der Regelung des Administrativverfahrens am Gläubiger ist zu handeln, indem er die Forderung festsetzen oder veranlagern muss, lädt die Konkursverwaltung den Gläubiger ein, innert der Zehn-Tagesfrist zur Ergreifung der Kollokationsklage das Administrativverfahren in Gang zu setzen.

2. Das Bundesgericht räumt ein, dass die Schuldbetreibungs- und Konkurskammer in einem kürzlich ergangenen Entscheid (BGE 120 III 32 ff.) festgehalten habe, dass eine Kollokationsklage gemäss Art. 250 SchKG auch eine öffentlichrechtliche Forderung zum Gegenstand haben könne. Dieser Entscheid, welcher die Pfandsicherung einer öffentlichrechtlichen Forderung zum Gegenstand hatte, könne jedoch nicht mit dem vorliegenden Fall verglichen werden, weshalb jener Entscheid im vorliegenden Zusammenhang keine Bedeutung habe. Darüber hinaus komme die in BGE 120 III 32 ff. stipulierte Rechtsprechung vorliegend auch deshalb nicht zur Anwendung, weil Art. 45 Abs. 2 Verrechnungssteuergesetz (VStG) das Problem ausdrücklich regle.

3. Die Art. 41 ff. VStG regeln für Verrechnungssteuerforderungen das Verfahren zur formellen Entscheidungsfassung, die Einsprache und die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht. Gemäss Art. 45 Abs. 2 VStG unterbleibt die endgültige Kollokation einer Steuerforderung, die noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist und bestritten wird, bis ein rechtskräftiger Steuerentscheid vorliegt. Der Bundesgesetzgeber hat damit in Steuersachen den materiellrechtlichen Aspekt der Bestreitung höher bewertet und dem Verfahren von Art. 250 SchKG vorgezogen. Indem er dies tat, hat er offensichtlich sowohl verfahrensökonomische Überlegungen angestellt als auch die übliche Zuständigkeit der Administrativbehörden gewahrt.

4. Aufgrund dessen war es zutreffend, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung eine formelle Verfügung über ihre Steuerforderung getroffen und die Konkursverwaltung dagegen Einsprache sowie in der Folge Verwaltungsge-

richtsbeschwerde erhoben hat. Da für die vorliegend zu entscheidende Frage unmassgeblich, konnte das Bundesgericht die Frage offenlassen, ob die Konkursverwaltung die Verrechnungssteuerforderung im Kollokationsplan pro memoria hätte vormerken und für den Fall, dass nicht ohne Verzug gestützt auf Art. 41 lit. a VStG eine Verfügung ergehe, diese ausdrücklich hätte abweisen sollen oder ob die Konkursverwaltung befugt gewesen wäre, die Forderung ohne weiteres abzuweisen und damit die Steuerverwaltung gezwungen hätte, innert der Zehn-Tagesfrist zur Ergreifung der Kollokationsklage eine Verfügung zu erlassen. Dadurch, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung innerhalb der Frist von Art. 250 SchKG einen formellen Entscheid über die Verrechnungssteuerforderung erlassen hatte, eröffnete sie das Administrativverfahren in jedem Fall rechtzeitig.

Bemerkungen:

1. Dem Entscheid ist grundsätzlich zuzustimmen. Da das Bundesgericht seinen Entscheid hinsichtlich der Kompetenz zur Feststellung von Höhe und Bestand öffentlichrechtlicher Forderungen auf die lange Zeit konstante Rechtsprechung und die herrschende Lehre stützte, wäre es jedoch wünschenswert gewesen, wenn es die *Grenzen zu BGE 120 III 32 ff.*, mit welchem eine Praxisänderung vollzogen wurde (vgl. dazu die Bemerkungen des Schreibenden in AJP/PJA 1994 1326 ff.), klarer gezogen hätte.

a. *BGE 120 III 32 ff.* hatte die Frage zum Gegenstand, ob eine Steuerforderung (deren Bestand unbestritten war) durch ein (gesetzliches) Pfandrecht gesichert war. Das Bundesgericht hielt fest, dass den übrigen Kollokationsgläubigern der Weg offen stehen müsse, sich gegen die Kollokation der öffentlichrechtlichen Forderung zu wehren, namentlich was deren Rang oder Pfandsicherung angehe. Nicht rundweg auszuschliessen sei jedoch auch der Kollokationsprozess über Bestand und Höhe der Forderung. Im unmittelbaren Anschluss an diese Erwägungen führte es sodann in genereller Weise aus: "Der Übersicht über das Verfahren und damit der Rechtssicherheit dient es, wenn (...) für die Kollokation öffentlichrechtlicher Forderungen die allgemeinen Regeln befolgt werden. Das läuft darauf hinaus, dass erstens der Kollokationsprozess über öffentlichrechtliche Forderungen zuzulassen ist und dass zweitens der Konkursrichter (...) für die Beurteilung einer Kollokationsklage zuständig ist" (BGE 120 III 34).

b. Im *vorliegend zu beurteilenden Fall* waren Bestand und Umfang einer Verrechnungssteuerforderung strittig. Es vermag daher nicht zu überzeugen, wenn das Bundesgericht zunächst schlicht ausführt, der vorliegende Fall lasse sich nicht mit BGE 120 III 32 ff. vergleichen, da dannzumal die Frage der Pfandsicherheit in Frage gestanden habe, sodass dieser Entscheid im vorliegenden Zusammenhang ohne Bedeutung sei. Auch wenn das Bundesgericht in BGE 120 III 32 ff. an sich nur die Frage zu beantworten hatte, in welchem Verfahren über die Pfandsicherheit zu befinden ist, handelte es diese Frage richtigerweise auch für den Rang sowie in bezug auf Bestand und Höhe der öf-

fentlichrechtlichen Forderung ab. Die Ausführungen des Bundesgerichts in bezug auf Rang, Bestand und Höhe der Forderung sind zwar – da nicht entscheidtragend – nur als obiter dictum zu qualifizieren. Dennoch kann nicht gesagt werden, BGE 120 III 32 ff. sei für die im vorliegenden Entscheid zu behandelnde Frage zum vornherein ohne Bedeutung.

c. Die Abgrenzung ist folgendermassen vorzunehmen: Wo das *Bundesrecht keine Sonderregelung* hinsichtlich der Entscheidkompetenz *vorsieht*, gilt aufgrund von BGE 120 III 32 ff. der Grundsatz, dass Bestand und Höhe, Rang und (gesetzliche) Pfandsicherheit einer öffentlichrechtlichen Forderung im *Kollokationsverfahren* ausserhalb des öffentlichrechtlichen Administrativverfahrens abzuklären sind. *Vorbehalten* bleibt der Fall, dass das Administrativverfahren schon vor Konkurseröffnung in Gang gesetzt worden ist. Diesfalls kommt Art. 63 KOV, welcher von hängigen Zivilprozessen handelt, analog zur Anwendung. Das Administrativverfahren wird weitergeführt und übernimmt im Umfang der Verfahrensgegenstand bildenden Fragen die Funktion des Kollokationsprozesses (vgl. AJP/PJA 1994 1328).

Eine generelle Ausnahme gilt für Fälle wie den vorliegenden, da das *Bundesrecht ausdrücklich eine andere Regelung*, in casu Art. 45 Abs. 2 VStG, *vorsieht*. Solche Regelungen gehen als *lex specialis* der allgemeinen Regel von Art. 250 SchKG (mit dem umfassenden Anwendungsbereich gemäss BGE 120 III 32 ff.) vor. Die Grundregel von Art. 250 SchKG kann nur von bundesrechtlichen Sonderregeln durchbrochen werden. Den Kantonen fehlt aufgrund von Art. 2 Übbest BV und Art. 64 Abs. 2 BV eine entsprechende Gesetzgebungskompetenz. Der Sinn solcher bundesrechtlichen Ausnahmebestimmungen ist, insbesondere im Lichte von BGE 120 III 32 ff., wo sich das Bundesgericht ganz entscheidend vom Gedanken der Verfahrensvereinheitlichung und der Rechtssicherheit leiten liess (vgl. oben l.a.), äusserst fraglich. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb namentlich für Verrechnungssteuerforderungen etwas anderes gelten soll als für andere Forderungen aus öffentlichem Recht. Solange diese Sonderregelungen vom Bundesgesetzgeber jedoch nicht aufgehoben werden, führt kein Weg an ihnen vorbei.

2. Abschliessend soll kurz zur Frage (welche vom Bundesgericht offen gelassen werden konnte) Stellung genommen werden, wie die Konkursverwaltung vorzugehen hat, wenn – aufgrund einer bundesrechtlichen Sonderregelung wie vorliegend – das Administrativverfahren anstelle des Kollokationsverfahrens tritt und die Forderung noch gar nicht oder noch nicht endgültig festgesetzt ist, wobei letzteres insbesondere bei erst provisorischer Veranlagung zutrifft. Die Erwirkung eines Entscheids über Bestand und Höhe einer öffentlichrechtlichen Forderung gehört an sich zu deren Substantiierung im Rahmen der Kollokation (vgl. zum folgenden: F. LORANDI/R. CAMPONOVO, Die Kollokation öffentlich-rechtlicher Geldforderungen im Konkurs und beim Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung, AJP/PJA 1993 1476 ff.). Es erscheint daher angebracht,

Art. 59 Abs. 1 KOV, welcher die Vorgehensweise bei mangelhafter Substantiierung von Forderungen aus Privatrecht regelt, *analog* anzuwenden.

Bei Forderungen aus öffentlichem Recht liegt es am Gläubiger (dem Gemeinwesen), über die Forderung definitiv zu entscheiden oder einen solchen Entscheid herbeizuführen. Die Konkursverwaltung hat deshalb das Gemeinwesen aufzufordern, selbst einen Entscheid über Bestand und Höhe der Forderung zu erlassen oder einen solchen Entscheid bei der zuständigen Behörde zu erwirken. Die Konkursverwaltung wird ihre Aufforderung mit einer Fristansetzung verbinden. Die Frist muss angemessen sein. Die Säumnisfolgen gemäss Art. 59 Abs. 1 KOV sind, dass eine Aufnahme in den Kollokationsplan sowie die Verteilungsliste unterbleibt bzw. die Forderung abgewiesen wird. Der Gläubiger kann sich diesfalls im Normalfall (Forderungen aus Privatrecht) mit Kollokationsklage, welche innert zehn Tagen zu führen ist (Art. 250 SchKG), gegen die Abweisung wehren. Bei öffentlichrechtlichen Forderungen genügt es, wie das Bundesgericht zutreffend ausführt, wenn das Gemeinwesen innerhalb dieser Frist das Administrativverfahren einleitet.

Dr. iur. Franco Lorandi, Rechtsanwalt, Zürich