

Die Kollokation öffentlich-rechtlicher Geldforderungen im Konkurs und beim Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung



lic. iur. Franco Lorandi,
Rechtsanwalt, Zürich



lic. oec. publ.
Rico A. Camponovo,
Rechtsanwalt, Zürich

Inhaltsübersicht

- A. Einleitung
 - I. Öffentlich-rechtliche Geldforderungen
 - II. Behandlung der öffentlich-rechtlichen Geldforderungen im Konkurs und beim Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung
- B. Notwendigkeit der Anmeldung öffentlich-rechtlicher Forderungen
- C. Überprüfungs- und Entscheidbefugnis der Konkursverwaltung sowie Zulässigkeit der Kollokationsklage
 - I. Die Kompetenzabgrenzung zwischen SchKG- und Administrativbehörden
 - 1. Grundsatz
 - 2. Präzisierung
 - 3. Folgen der Missachtung der Kompetenzausscheidung
 - II. Das einzuschlagende Verfahren
 - 1. Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids der Administrativbehörde
 - 2. Vorliegen eines Entscheids, der noch nicht rechtskräftig ist
 - a. Entscheid über die Fortführung des Administrativverfahrens
 - b. Kollokation
 - 3. Ein definitiver Entscheid liegt noch nicht vor
 - a. Lösungsvorschläge in Lehre und Praxis
 - b. Bemerkungen zu den vorgeschlagenen Lösungen
 - c. Eigener Lösungsvorschlag
 - 4. Folgen von Verfahrensfehlern

A. Einleitung

I. Öffentlich-rechtliche Geldforderungen

Eine Forderung des Gemeinwesens gegen einen Privaten kann je nach dem Rechtsverhältnis zwischen den Beiden privatrechtlicher oder öffentlichrechtlicher Natur sein. Der Zwangsvollstreckung nach SchKG unterliegen nur Forderungen in Geld (Art. 38 Abs. 1 SchKG)¹. Unproblematisch ist es, wenn eine Forderung von Anfang an auf Geldleistung gerichtet ist, wie Steuern, Gebühren, Vorzugslasten und Geldbussen.

Für Forderungen, die nicht eine Geldleistung zum Gegenstand haben, sieht Art. 211 Abs. 1 SchKG² vor, dass sie in eine Geldforderung umgewandelt werden. Diese Bestimmung findet jedoch auf Realansprüche aus öffentlichem Recht nur sehr beschränkt Anwendung³. Für persönliche Dienstleistungen des Gemeinschuldners (z. B. Militär- oder Feuerwehrdienst) ist eine Umwandlung in Geld ausgeschlossen, da das persönliche Handeln massgebend ist. Denkbar ist jedoch, dass das öffentliche Recht selbst eine Umwandlung in Geld vorsieht (sog. Ersatzabgabe). Auch bei Realleistungen rein wirtschaftlicher Natur kann es eigene Umwandlungsvorschriften aufstellen, welche Art. 211 SchKG vorgehen. So wird z. B. die Umwandlung einer Real- in eine Geldleistung bei der Ersatzvornahme durch einen Verwaltungsakt bewirkt⁴.

Nachfolgend ist nur von öffentlich-rechtlichen Geldforderungen die Rede.

II. Behandlung der öffentlich-rechtlichen Geldforderungen im Konkurs und beim Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung⁵

Diesbezüglich sieht das Gesetz nur wenige Besonderheiten vor. So kann ein der Konkursbetreibung unterliegender Schuldner (Art. 39 SchKG) für diese Forderungen nur auf Pfändung oder Pfandverwertung betrieben werden (Art. 43 SchKG). Möglich ist es jedoch, eine Konkursöffnung ohne vorgängige Betreibung zu erwirken (Art. 190 SchKG)⁶. Zulässig ist es auch, diese Forderungen in einem von dritter Seite bewirkten Konkurs einzugeben. Einige dieser Forderungen geniessen zudem ein Konkursprivileg (Art. 219 Abs. 4 zweite Klasse SchKG).

- 1 Die Forderungen auf Sicherstellung spielen eine untergeordnete Rolle.
- 2 Gilt auch für den Liquidationsvergleich (BGE 107 III 109).
- 3 Vgl. dazu ERNST BLUMENSTEIN, Die Zwangsvollstreckung für öffentlich-rechtliche Geldforderungen nach schweizerischem Recht, Festgabe zur Feier des fünfzigjährigen Bestehens dem schweizerischen Bundesgerichte, Bern 1924, 244 ff.
- 4 Sofern die ursprüngliche Forderung zeitlich vor der Konkursöffnung bzw. vor Gewährung der Nachlassstundung entstanden ist, gilt die in Geld umgewandelte Forderung auch dann als Konkurs- bzw. Nachlassforderung, wenn die Umwandlung erst nach diesem Zeitpunkt erfolgt ist.
- 5 Beim Stundungs- und Prozentvergleich wird kein Kollokationsplan erstellt, vgl. auch FN 56. Wo im folgenden vom Nachlassvertrag gesprochen wird, ist jener mit Vermögensabtretung gemeint. Nachfolgend wird auf eine Nennung des Liquidationsvergleichs verzichtet. Die Ausführungen zum Konkurs gelten sinngemäss auch für diesen.
- 6 BLUMENSTEIN (FN 3), 243; HANS GEORG LOTT, Die Besonderheiten in der Zwangsvollstreckung von eidgenössischen Steuerforderungen nach schweizerischem Betreibungsrecht, Diss. Zürich 1950, 78 ff.

Von den genannten Besonderheiten nehmen diese Forderungen von Gesetzes wegen keine Sonderstellung ein. Damit greift eine Gleichstellung mit privatrechtlichen Ansprüchen Platz. Wie weit dies jedoch möglich ist, hängt von den Eigentümlichkeiten der öffentlich-rechtlichen Forderungen ab. Diese erheischen in bezug auf das materielle und das formelle Konkursrecht gewisse Ausnahmen⁷.

Selbstverständlich ist, dass sie nur dann in den Kollokationsplan aufzunehmen sind, wenn es sich um Konkursforderungen handelt. Masseverbindlichkeiten finden dagegen keine Aufnahme in den Kollokationsplan⁸.

B. Notwendigkeit der Anmeldung öffentlich-rechtlicher Forderungen

Öffentlich-rechtliche Forderungen werden wie solche aus Privatrecht nur dann in den Kollokationsplan aufgenommen, wenn sie angemeldet worden sind (Art. 232 Abs. 2 Ziff. 2, Art. 316g SchKG; Art. 321 Abs. 1 des Entwurfs des Bundesrates zur Änderung des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs [E SchKG⁹]). Sie können – allerdings unter Kostenfolge – bis zum Schluss des Konkurs- bzw. Nachlassverfahrens¹⁰ eingegeben werden (Art. 251 Abs. 1–3 SchKG).

Keine Anwendung finden dagegen die Absätze 4 und 5 von Art. 251 SchKG. Die verspätete Eingabe bewirkt zwar eine Änderung des Kollokationsplanes. Da Bestand und Umfang öffentlich-rechtlicher Forderungen jedoch weder von der Konkursverwaltung noch vom Kollokationsrichter beurteilt werden können¹¹, muss die Änderung des Kollokationsplanes nicht öffentlich bekannt gemacht werden. Die Aufnahme hat daher ohne weitere Formalitäten zu erfolgen¹².

Eine Anmeldung ist einzig dann entbehrlich, wenn die Ansprüche aus dem Grundbuch oder beim Nachlassvertrag aus den Geschäftsbüchern ersichtlich sind. Solche Forderungen sind von Amtes wegen zu berücksichtigen (Art. 246, Art. 316g SchKG; Art. 321 Abs. 1 E SchKG)¹³.

C. Überprüfungs- und Entscheidbefugnis der Konkursverwaltung sowie Zulässigkeit der Kollokationsklage

I. Die Kompetenzabgrenzung zwischen SchKG- und Administrativbehörden

1. Grundsatz

Obwohl das SchKG für öffentlich-rechtliche Forderungen keine Ausnahmen von der gesetzlichen Vorgehensweise (Art. 245, Art. 250 Abs. 1 SchKG; Art. 321 Abs. 2 E SchKG) vorsieht, ergeben sich solche aufgrund der be-

sonderen Zuständigkeitsordnung. Die Konkursverwaltung und der Kollokationsrichter entscheiden über die Zulassung von *zivilrechtlichen Forderungen* im Kollokationsplan. Dafür sind vorfrageweise Umfang und Bestand der angemeldeten Forderungen abzuklären¹⁴.

Für die Feststellung von Bestand und Umfang *öffentlich-rechtlicher Forderungen* sind diese Behörden dagegen nicht zuständig. Entscheidungsbefugt sind vielmehr die je nach der Rechtsgrundlage des Anspruchs zuständigen Verwaltungsbehörden. Deren Entscheid ist für die Kollokation massgebend. Über Einreden aus dem öffentlichen Recht, wie z. B. die Nichtigkeit des Entscheids, kann weder die Konkursverwaltung noch der Kollokationsrichter entscheiden¹⁵. Ein Entscheid des Kollokationsrichters, der lediglich die Verfügung der Verwaltungsbehörden verfahrensmässig umzusetzen hätte, würde bloss eine unnütze Komplizierung des Verfahrens bewirken¹⁶.

Diese Zuständigkeitsordnung ist *zwingend* und von Amtes wegen zu beachten¹⁷. Einlassung und Prorogation sind unbeachtlich.

Die Kompetenzabgrenzung zwischen SchKG- und Administrativbehörden hat unabhängig davon, in welchem Stadium sich das Administrativverfahren befindet, ihre Gültigkeit¹⁸. Sie gilt auch dann, wenn eine rechtskräftige

7 Zu den übrigen Besonderheiten des formellen und materiellen Konkursrechts vgl. Blumenstein (FN 3), 243 ff.; Lott (FN 6), 80 ff.

8 BGE 75 III 59 und 85 I 125.

9 Vgl. BBl. 1991 III 203 ff.

10 PETER LUDWIG, Der Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung (Liquidationsvergleich), Diss. Bern 1970, 83; A. SCHODER, Der Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung, ZBJV 1952, 437; Art. 321 Abs. 2 E SchKG.

11 BGE 48 III 229 f., 59 II 317, 62 II 304; BLUMENSTEIN (FN 3), 258, 279; LOTT (FN 6), 99; vgl. dazu unten C.I.1.

12 BLSchK 1952, 127; für Ausnahmen vgl. unten C.I.

13 BLUMENSTEIN (FN 3), 257; HANS FRITZSCHE, Schuldbetreibung und Konkurs nach schweizerischem Recht, zweiter Halbband, 2 A., Zürich 1968, 151; LOTT (FN 6), 95 f.; VIKTOR FURRER, Die Kollokationsklage nach schweizerischem Recht, Diss. Zürich 1979, 101; BGE 42 III 330 f., 48 III 229. Art. 246 SchKG gilt auch beim Nachlassvertrag (LUDWIG [FN 10], 82; SCHODER [FN 10], 436).

14 KURT AMONN, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 5. A., Bern 1993, § 46 Nr. 42; BGE 114 III 113; Die Praxis des Kantonsgerichtes von Graubünden, PKG 1989, 185.

15 BGE 48 III 229 f., 59 II 317, 62 II 304; BLUMENSTEIN (FN 3), 258, 279; LOTT (FN 6), 97 ff.; FURRER (FN 13), 102, 105; PIERRE-ROBERT GILLIÉRON, Poursuite pour dettes, faillite et concordat, 2. A., Lausanne 1988, 335; vgl. auch Art. 63 Abs. 2 und 3 KOV sowie zu deren analogen Anwendung unten C.II.2.b.

16 BGE 48 III 230, 62 II 304, 85 I 125; LOTT (FN 6), 100; FURRER (FN 13), 103.

17 Vgl. BGE 77 III 45/46, 59 II 318.

18 Zur Vorgehensweise in den verschiedenen Stadien vgl. unten C.II.

Entscheidung der Verwaltungsbehörden vorliegt, nach deren Erlass jedoch Umstände eintreten, die den Bestand oder die Durchsetzbarkeit der Forderung betreffen. Dies gilt etwa für die Verjährung oder für andere Untergangsgründe¹⁹ der Forderung²⁰.

Eine andere Meinung vertrat das Obergericht des Kantons Zürich in einem unveröffentlichten²¹ Berufungsentcheid vom 25. September 1979 gegen eine Verfügung des Kollokationsrichters. Das Gericht ging davon aus, dass die Frage der Kollokation weder im Beschwerdeverfahren entschieden werden könne, noch dass es als praktikabel und zumutbar erscheine, die blossen Einrede²² wieder in ein besonderes, möglicherweise über mehrere Instanzen sich hinziehendes Verwaltungsverfahren zu verweisen. In einem solchen Fall müsse es dem Kollokationsrichter zustehen, über die Einrede gemäss den einschlägigen öffentlich-rechtlichen Bestimmungen vorfrageweise zu entscheiden. Eine entsprechende Kompetenz sei dem Rechtsöffnungsrichter in Art. 81 Abs. 1 SchKG ausdrücklich eingeräumt worden. Es bestehe kein Anlass, sie dem gleichermassen mit der Vollstreckung befassten Kollokationsrichter zu versagen. Dies leuchte umso eher ein, als die Beurteilung von Einreden, die sich auf eine Veränderung der Rechtslage seit Erlass des Entscheides bezögen, in aller Regel nicht mit besonderen Schwierigkeiten verbunden wären.

Dieser Ansicht ist in verschiedener Hinsicht Kritik entgegenzuhalten.

Nicht stichhaltig ist, dass es nicht praktikabel und zumutbar sei, eine blossen Einrede in ein besonderes Verfahren vor den Verwaltungsbehörden zu verweisen. Zutreffend ist zwar, dass sich das Verwaltungsverfahren über mehrere Instanzen hinziehen kann. Dies gilt jedoch für den Zivilweg in gleicher Weise. Verwaltungsverfahren sind zudem eher kürzer, wobei die mutmassliche Dauer wiewieso kein relevantes Kriterium sein kann.

An sich systemwidrig ist, dass die Konkursverwaltung und der Kollokationsrichter befugt sein sollen, über Fragen des öffentlichen Rechts zu entscheiden. Dies widerspricht der grundsätzlichen Zweiteilung von öffentlichem Recht und Privatrecht. Weshalb es sich bei Vorbringen von Einreden anders verhalten soll, als wenn schon ein Administrativverfahren im Gang ist, entbehrt einer Begründung. Nichts lässt sich sodann aus dem Vergleich zwischen dem Kollokations- und dem Rechtsöffnungsrichter ableiten. Der Umstand allein, dass sich beide mit vollstreckungsrechtlichen Fragen befassen, rechtfertigt keine Gleichbehandlung in allen Belangen. Entscheidend ist u. E., dass Art. 81 Abs. 1 SchKG im Gegensatz zum Konkursrecht die Zuständigkeit des Rechtsöffnungsrichters zur Beurteilung von Einreden ausdrücklich vorsieht. Die Funktion des Rechtsöffnungsverfahrens legt es sodann nahe, dem Rechtsöffnungsrichter im Gegensatz zum Kollokationsrichter auch die Kompetenz zuzusprechen, über gewisse Einreden aus dem öffentlichen Recht zu entscheiden. Dieses wird – anders als das Kollokationsverfahren – auch bloss im summarischen Verfahren geführt (Art. 25 Ziff. 2, Art. 250 Abs. 4 SchKG).

Nicht ersichtlich ist, weshalb Einreden, die sich auf eine Veränderung der Rechtslage seit Erlass des Entscheides der Verwaltungsbehörde beziehen, in aller Regel nicht mit besonderen Schwierigkeiten verbunden sein sollen. Sodann kann es nach dem Gebot der Rechtssicherheit nicht darauf ankommen, ob die Beurteilung einer Einrede aus dem öffentlichen Recht mit besonderen Schwierigkeiten verbunden ist oder nicht. Entscheidungsbefugt sind – gesetzliche Ausnahmen vorbehalten – ausschliesslich die Verwaltungsbehörden.

2. Präzisierung

Die zuständige Verwaltungsbehörde entscheidet nur über Fragen, die das öffentliche Recht regelt. Dies gilt für den Bestand und Umfang der öffentlich-rechtlichen Forderungen²³. Aus Art. 6 ZGB ergibt sich sodann, dass die Kantone in der Ausgestaltung ihrer gesetzlichen Pfandrechte (Art. 836 ZGB) grundsätzlich frei sind. Art. 836 ZGB ist ein Anwendungsfall von Art. 6 ZGB²⁴. Bestand²⁵ und Rang eines Pfandrechts²⁶ sowie der Umfang der Pfandhaft und

19 Im öffentlichen Recht bewirkt die Verjährung den *Untergang* der Forderung (vgl. MAX IMBODEN/RENÉ A. RHINOW, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Bd. I: Allgemeiner Teil, 5. A., Basel und Stuttgart 1976, NBr. 34 A., B. Ziff. I. und V.; BGE 100 V 155 f.).

20 A. M. das Notariatsinspektorat des Kt. Zürich, Mitteilung Nr. 13 vom 23.2.1973 betreffend die öffentlich-rechtlichen Forderungen im Konkurs, 4.

21 Wir danken dem Obergericht für die Zustellung des Urteils.

22 In casu ging es um die Veranlagungsverjährung einer Steuerforderung.

23 Anders verhält es sich, wenn das öffentliche Recht ausnahmsweise keine Administrativbehörde vorsieht, die über den Bestand der Forderung entscheidet. Diesfalls sind die Konkursverwaltung bzw. der Kollokationsrichter entscheidungsbefugt (LOTT [FN 6], 98; FRITZSCHE [FN 13], 151; BGE 57 III 176 ff., 59 II 317).

24 PETER LIVER, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Einleitung, Art. 1–10 ZGB, Bern 1966, N 13 zu Art. 5 ZGB; PAUL-HENRI STEINAUER, Les droits réels, Bd. III, Bern 1992, N 2830 ff.; AUGUST REIMANN/ FERDINAND ZUPPINGER/ERWIN SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. 4, Bern 1966, N 1 zu § 157 ZH-StG.

25 Gemäss BGE 101 III 39 und 117 III 38 soll in der Spezial-execution nur der Zivilrichter die Frage beantworten dürfen, ob eine Forderung durch ein gesetzliches Pfandrecht gesichert sei. In beiden Entscheiden wurde diese Auffassung allerdings nicht begründet. Sie war zudem auch nicht entscheidungsrelevant.

26 HANS LEEMANN, Berner Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Bd. IV, Sachrecht, II. Abteilung, Art. 730–918 ZGB, Bern 1925, N 4 ff. zu Art. 836 ZGB; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER (FN 24), N 1 ff. zu § 157 ZH-StG; BGE 84 II 101; SJZ 1989, 325; Die Praxis des Kantonsgerichtes von Graubünden, PKG 1989, 183; vgl. z. B. auch § 195 f. des Einführungsgesetzes zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch vom 2. April 1911 (GS 230) im Kanton Zürich.

der Pfandsicherheit richten sich nach öffentlichem Recht²⁷. Dies gilt auch für die Frage der Verjährung, und zwar unabhängig davon, ob eine gesetzliche Pfandsicherheit besteht. Namentlich Art. 807 ZGB findet keine Anwendung²⁸.

Die gesetzlichen Pfandrechte des Bundesrechts²⁹ werden ebenfalls durch das öffentliche Recht geregelt (vgl. Art. 147 Abs. 1 Satz 2 ZV).

Dies gilt auch dann, wenn in Lückenfüllung die Bestimmungen des ZGB als öffentliches Recht zur Anwendung kommen³⁰.

Bestand und Umfang eines vertraglich bestellten Pfandrechts zugunsten des Gemeinwesens richten sich demgegenüber ausschliesslich nach Bundeszivilrecht³¹. Dieses stellt zudem für die kantonalen gesetzlichen Pfandrechte nach Art. 836 ZGB zwei Schranken auf. Zum einen können die Kantone ihre gesetzlichen Pfandrechte nur als Grundpfandverschreibung ausgestalten. Zum anderen müssen die pfandgesicherten Forderungen im Zusammenhang mit dem betreffenden Grundstück stehen³². Diese Fragen können von der Konkursverwaltung bzw. dem Kollokationsrichter entschieden werden.

Allein konkursrechtliche Regeln sind massgebend für die Einreihung öffentlich-rechtlicher Forderungen in die Konkursklassen gemäss Art. 219 SchKG. Auch hier kann die Konkursverwaltung bzw. der Kollokationsrichter entscheiden.

Werden gleichzeitig Bestand und Umfang der öffentlich-rechtlichen Forderung im Administrativverfahren abgeklärt, dürfte der Kollokationsprozess über zivil- oder konkursrechtliche Fragen wohl in der Regel zu sistieren sein.

3. Folgen der Missachtung der Kompetenzausscheidung

Wenn die Konkursverwaltung und/oder der Kollokationsrichter über öffentlich-rechtliche Fragen entscheiden oder wenn die Administrativbehörde über zivilrechtliche Fragen befindet, liegt ein qualifizierter Zuständigkeitsfehler vor. Es besteht die Gefahr von zwei sich widersprechenden Entscheidungen. Da die sachliche Zuständigkeitsordnung im öffentlichen Interesse aufgestellt und daher schlechthin zwingend ist³³, bewirkt ein solcher Zuständigkeitsfehler die *Nichtigkeit* des Aktes³⁴.

II. Das einzuschlagende Verfahren

Das Vorgehen im einzelnen hängt davon ab, wie weit das Administrativverfahren zur Feststellung von Bestand und Umfang der Forderung im Zeitpunkt der Erstellung des Kollokationsplanes bereits fortgeschritten ist. Es können dabei drei verschiedene Stadien unterschieden werden:

1. Es liegt ein rechtskräftiger Entscheid der Administrativbehörde vor;
2. es liegt ein Entscheid vor, der noch nicht rechtskräftig ist;
3. es liegt noch kein bzw. kein definitiver Entscheid vor.

1. Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids der Administrativbehörde

Wie erwähnt, sind rechtskräftige Entscheide der Verwaltungsbehörden für die Kollokation massgebend³⁵. Weder kann die Konkursverwaltung vom Entscheid abweichen, noch können die übrigen Gläubiger eine Kollokationsklage anstrengen³⁶. Auf diesen Umstand wird in den allgemeinen Bemerkungen zum Kollokationsplan praxisgemäss hingewiesen. Sodann wird bei der jeweiligen Forderung zur Information der Gläubiger die Bemerkung angefügt, dass die Forderung rechtskräftig festgestellt worden sei.

Es ist jedoch möglich, entsprechend dem anwendbaren Verfahrensrecht ein *ausserordentliches Rechtsmittel* (z. B. Revision) zu ergreifen. Sofern dies die Konkursverwaltung von sich aus vor Auflage des Kollokationsplanes tut³⁷, ist es sinnvoll, im Kollokationsplan eine entsprechende Bemerkung anzubringen und vorzugehen, wie wenn ein ordentliches Rechtsmittel vor Eintritt der Rechtskraft ergriffen worden wäre³⁸.

Will die Konkursverwaltung eine *Einrede* aus dem öffentlichen Recht geltend machen, die erst *nach Eintritt der Rechtskraft des verwaltungsrechtlichen Entscheids* eingetreten ist, so bringt sie im Kollokationsplan eine entsprechende Bemerkung an. Sodann wird sie bei der zuständigen Verwaltungsbehörde eine Feststellungsverfügung des

27 HANS MICHAEL RIEMER, Die beschränkten dinglichen Rechte, Bern 1986, § 18 N 37; PASCAL SIMONIUS/THOMAS SUTTER, Schweizerisches Immobiliarsachenrecht, Bd. II, Die beschränkten dinglichen Rechte, Basel/Frankfurt a.M., 1990 N 9 ff.; a.M. LEEMANN a. a. O. N16 zu Art. 836 ZGB, der die Art. 805 f. und 818 ZGB für anwendbar hält; zweifelnd: STEINAUER (FN 24), N 2832c; das Bundesgericht liess in BGE 100 Ia 354 offen, ob die Kantone befugt seien, von Art. 805 ZGB abzuweichen.

28 IMBODEN/RHINOW (FN 19), Nr. 34 A., B. ziff. I.c.); REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER (FN 26), 6 zu § 155 ZH-StG; MARKUS BINDER, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Diss, Zürich 1985, 27 ff.; vgl. auch BGE 100 II 100 f.; a.M.: LEEMANN (FN 26), N 16 zu Art. 836 ZGB, in bezug auf die im Grundbuch eingetragenen gesetzlichen Pfandrechte des kantonalen Rechts.

29 Art. 120 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (ZG) (SR 631.0); Art. 147 der Verordnung zum Zossgesetz vom 10. Juli 1926 (ZV) (SR 631.01).

30 A. M. wohl BGE 100 Ia 354/55.

31 BGE 77 III 46; FRITZSCHE (FN 13), 152.

32 RIEMER (FN 27), § 18 N 34; STEINAUER (FN 24), N 2830c f.; SIMONIUS/SUTTER (FN 27), 229; BGE 100 Ia 354, 110 II 237 f.

33 Vgl. oben C.I.1.

34 Vgl. BGE 83 I 5, 97 III 102, 111 III 61; ZBl 1967, 406.

35 Vgl. oben C.I.1.

36 Vorbehalten bleiben die angeführten Präzisierungen (vgl. oben C.I.2.)

37 Vgl. Zitat in FN 20, 2.

38 Vgl. unten C.II.2. Auch in diesem Fall ist den Gläubigern die Abtretung nach Art. 260 SchKG anzubieten (BGE 85 I 127 E. 3.d in fine).

Inhalts erwirken, dass die Forderung untergegangen sei³⁹. Eine abschlägige Entscheidung kann mit verwaltungsrechtlichen Rechtsmitteln weitergezogen werden⁴⁰. Diesfalls ist vorzugehen, wie wenn ein noch nicht rechtskräftiger Entscheid vorliegt.

Das gleiche Verfahren ist auch dann einzuschlagen, wenn der rechtskräftige Entscheid mit einem offensichtlichen und schwerwiegenden Mangel behaftet ist, der die Nichtigkeit des Entscheids zu Folge hat.

2. Vorliegen eines Entscheids, der noch nicht rechtskräftig ist

a. Entscheid über die Fortführung des Administrativverfahrens

Ein ausgefallter Entscheid erwächst dann nicht in Rechtskraft, wenn noch ein ordentliches Rechtsmittel gegeben ist und dessen Frist noch läuft oder wenn ein Rechtsmittel ergriffen wurde und diesem aufschiebende Wirkung zukommt.

Im ersten Fall wird die Konkursverwaltung gut daran tun, das zulässige Rechtsmittel vorsorglich zu ergreifen. Hat die zweite Gläubigerversammlung noch nicht stattgefunden, wird die Konkursverwaltung mit dem Rechtsmittel um Sistierung des Verfahrens bis nach Durchführung der zweiten Gläubigerversammlung ersuchen⁴¹. Fand diese schon statt, führt die Konkursverwaltung einen Zirkularbeschluss⁴² der Gläubiger über die Frage der Ergreifung des Rechtsmittels herbei. Im ersten wie im zweiten Fall muss sich der Gläubigerbeschluss auch über die Fortführung des Verfahrens und die Abtretung gemäss Art. 260 SchKG aussprechen. Praxisgemäss wird der Umstand, dass die Konkursverwaltung das zulässige Rechtsmittel vorsorglich ergriffen hat, den Gläubigern durch eine Bemerkung im Kollokationsplan zur Kenntnis gebracht.

Wesentlich ist, dass der noch nicht in Rechtskraft erwachsene Entscheid der Administrativbehörde *nur mit verwaltungsrechtlichen Rechtsmitteln* angefochten werden kann. In der Praxis wird auf die Ausschliesslichkeit der verwaltungsrechtlichen Anfechtung in den allgemeinen Bemerkungen zum Kollokationsplan hingewiesen.

Der Entscheid über das Ergreifen eines Rechtsmittels bzw. über die Fortsetzung des Verfahrens steht grundsätzlich der zweiten Gläubigerversammlung zu (Art. 253 Abs. 2 SchKG)⁴³. Über Fragen, deren Erledigung keinen Aufschub duldet, kann auch die erste Gläubigerversammlung Beschluss fassen (Art. 238 Abs. 1 SchKG). Im summarischen Konkursverfahren und beim Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung gibt es keine zweite Gläubigerversammlung. Die Entscheidungskompetenz zur Ergreifung eines Rechtsmittels bzw. zur Fortführung eines Verfahrens kommt diesfalls dem Konkursamt (Art. 96 lit. a KOV; Art. 231 Abs. 3 Ziff. 1 E SchKG) bzw. den Liquidatoren und dem Gläubigerausschuss zu (Art. 316l SchKG; Art. 325 E SchKG).

Verzichten die Gläubiger auf das Ergreifen eines Rechtsmittels bzw. auf die Fortführung des Verfahrens, so kann jeder Gläubiger die Abtretung des Prozessführungs-

rechts gemäss Art. 260 SchKG verlangen (Art. 316l SchKG; Art. 231 Abs. 3 Satz 1, Art. 325 E SchKG)⁴⁴. Aus eigenem Recht und damit ohne Abtretung gemäss Art. 260 SchKG kann ein Gläubiger nie ein Rechtsmittel ergreifen oder das Verfahren fortsetzen⁴⁵.

Diese Vorgehensweise ist auch dann notwendig, wenn es sich bei der öffentlich-rechtlichen Forderung nicht um eine Konkursforderung, sondern um eine Masseverbindlichkeit handelt⁴⁶.

b. Kollokation

In bezug auf die Kollokation findet Art. 63 KOV analog Anwendung⁴⁷. Dessen Abs. 1 besagt, dass streitige Forderungen, welche im Zeitpunkt der Konkurseröffnung bereits Gegenstand eines Prozesses bilden, im Kollokationsplan zunächst ohne Verfügung der Konkursverwaltung lediglich *pro memoria vorzumerken* sind. Eine entsprechende Bemerkung wird praxisgemäss im Kollokationsplan angebracht. Diese Vorgehensweise gilt unabhängig davon, ob das Administrativverfahren bei Konkurseröffnung bereits im Gang war oder erst später eröffnet worden ist⁴⁸.

Wird das Verfahren weder von der Masse noch von Abtretungsgläubigern nach Art. 260 SchKG fortgeführt, so erwächst der Entscheid in Rechtskraft. Wird gegen den Entscheid ein Rechtsmittel ergriffen bzw. das Verfahren fortgeführt, so erfolgt je nach dessen Ausgang die Streichung der Forderung oder ihre definitive Kollokation. Die Gläubiger haben keine Möglichkeit mehr, die Kollokation nach Art. 250 SchKG anzufechten (Art. 63 Abs. 2 und 3 KOV analog).

3. Ein definitiver Entscheid liegt noch nicht vor

Es ist sodann auch möglich, dass noch kein – zumindest kein endgültiger – Entscheid einer Administrativbehörde über den Bestand der Forderung vorliegt. Dies ist namentlich dann der Fall, wenn eine Steuereinschätzung erst provisorisch erfolgt ist⁴⁹, so dass gegen die Einschätzung noch gar kein Rechtsbehelf (Einsprache) oder Rechtsmittel ergriffen werden konnte.

39 Sie kann dies vor oder nach Erstellung des Kollokationsplanes tun.

40 A.M. das Obergericht des Kantons Zürich (vgl. oben C.I.1).

41 Vgl. das entsprechende Formular N.K. Nr. 73.

42 Zur Zulässigkeit von Zirkularbeschlüssen vgl. BGE 85 I 127, 101 III 54, 77, 103 III 26, 82 sowie die Einschränkung im Revisionsentwurf des Bundesrates Art. 255a E SchKG.

43 BLUMENSTEIN (FN 3), 259; LOTT (FN 6), 100; BGE 85 I 126.

44 BLUMENSTEIN (FN 3), 258; LOTT (FN 6), 98, 100; GILLIÉRON (FN 15), 335; BGE 48 III 231, 85 I 126 f.; Die Praxis des Kantonsgerichts von Graubünden, PKG 1989, 186.

45 BGE 85 I 125 f.; GILLIÉRON (FN 15), 335.

46 BLUMENSTEIN (FN 3), 259; LOTT (FN 6), 99; BGE 85 I 127.

47 BLUMENSTEIN (FN 3), 258; FURRER (FN 13), 102 ff.; GILLIÉRON (FN 15), 335; BGE 48 III 230; ZR1924, 59.

48 BGE 48 III 230; BLUMENSTEIN (FN 3), 258; LOTT (FN 6), 98.

49 FURRER (FN 13), 102.

a. Lösungsvorschläge in Lehre und Praxis

In Lehre und Praxis werden bei Fehlen eines definitiven Entscheids zwei verschiedene Vorgehensweisen vorgeschlagen.

Die eine Meinung geht dahin, dass die *Kollokation i.S.v. Art. 59 Abs. 2 KOV auszusetzen* sei⁵⁰. Die Konkursverwaltung dürfte die Forderung nicht kollozieren. Vielmehr wäre der Gläubiger der Forderung aus öffentlichem Recht gehalten, innert der für die Kollokationsklage vorgesehenen Frist von 10 Tagen (Art. 250 Abs. 1 SchKG) das Verfahren zur Feststellung der Forderung in Gang zu bringen, sei es durch Erlass einer Verfügung, sei es durch verwaltungsrechtliche Klage⁵¹.

Die andere Meinung besagt, dass die Kollokation nur dann (i.S.v. Art. 63 KOV) auszusetzen sei, wenn der Schuldner das zur Festsetzung der Forderung erforderliche Verfahren einzuleiten habe. Obliege die Verfahrenseinleitung dagegen dem Gläubiger, was bei Fehlen eines Entscheides der Administrativbehörde die Regel sei, so könne die *Konkursverwaltung* gleich wie bei zivilrechtlichen Forderungen *über die Anerkennung* oder Nichtanerkennung der angemeldeten Forderungen *entscheiden*. Im Falle der Nichtanerkennung der Forderung habe der Gläubiger innert der für die Kollokationsklage massgeblichen Frist von 10 Tagen (Art. 250 Abs. 1 SchKG) das Verfahren auf Feststellung der Forderung einzuleiten⁵².

b. Bemerkungen zu den vorgeschlagenen Lösungen

Beiden Lösungsvorschlägen ist entgegenzuhalten, dass es verfahrensmässig und systematisch ungewöhnlich ist, von einem Gläubiger erst nach Erstellung des Kollokationsplanes die Belegung seiner Forderung zu verlangen. Unklar ist sodann, was die Folge einer Fristversäumnis (Art. 250 Abs. 1 SchKG) wäre.

Zum ersten Vorschlag ist zudem zu bemerken, dass er nicht der Vorgehensweise von Art. 59 Abs. 2 KOV entspricht, auf den er sich stützt. Diese Bestimmung besagt, dass die Konkursverwaltung mit der Aufstellung des Kollokationsplanes zuwarten, oder aber diesen nachträglich ergänzen und unter öffentlicher Bekanntmachung wieder auflegen soll, wenn sie sich über die Zulassung oder Abweisung einer Ansprache noch nicht aussprechen kann. Die vorgeschlagene Vorgehensweise geht offensichtlich von der zweiten gesetzlichen Alternative aus, dass der Kollokationsplan nachträglich ergänzt werden soll. Diesfalls ist jedoch nicht ersichtlich, weshalb das Gemeinwesen innert der Frist für die Kollokationsklage tätig werden muss. Wenn der Kollokationsplan erst nachträglich ergänzt wird, findet diesbezüglich noch kein Kollokationsverfahren statt.

Die zweitgenannte Ansicht vermag aus anderen Gründen nicht zu überzeugen. Inkonsequent ist die Annahme, die Konkursverwaltung könne – trotz Zuständigkeit der Administrativbehörden – über die Zulassung im Kollokationsplan entscheiden, zumal eine Kollokationsklage ausgeschlossen ist. In allen anderen Konstellationen⁵³ sind die Kompetenzen der Konkursverwaltung und jene des Zivil-

richters im Kollokationsprozess deckungsgleich. Weshalb dies anders sein soll, wenn noch kein Entscheid der Administrativbehörde vorliegt, entbehrt einer Begründung.

Weiter ist dieser Ansicht entgegenzuhalten, dass eine vorbehaltlose Anerkennung öffentlich-rechtlicher Forderungen nicht zulässig sein kann. Den übrigen Gläubigern wäre diesfalls jede Möglichkeit genommen, sich gegen die Kollokation zu wehren. Kollokationsklagen können sie gegen die Zulassung infolge Unzuständigkeit des Kollokationsrichters nicht führen. Mangels Verzichts wäre ihnen aber auch ein Vorgehen gemäss Art. 260 SchKG verwehrt. Die Zulassung von Forderungen aus öffentlichem Recht könnte daher von der Konkursverwaltung nur unter Vorbehalt der Abtretung gemäss Art. 260 SchKG erfolgen. Damit würden jedoch die Gläubiger über die Kollokation der Forderung entscheiden. Dieses Vorgehen ist singulär und systemwidrig.

c. Eigener Lösungsvorschlag

Wie gesehen können allein die Verwaltungsbehörden über Bestand und Umfang öffentlich-rechtlicher Forderungen befinden. Die Erwirkung eines Entscheids über den Bestand der Forderung gehört daher zu deren Substantiierung. Es ist somit angebracht, *Art. 59 Abs. 1 KOV* auf Forderungen aus öffentlichem Recht analog anzuwenden. Art. 59 KOV regelt, wie die Konkursverwaltung vorgehen muss, wenn sie über die Kollokation einer Forderung entscheiden sollte, dies aber mangels Substantiierung oder aus anderen Gründen nicht kann. Abs. 1 behandelt die Fälle, wo es *allein* am Gläubiger liegt, dass die Konkursverwaltung nicht entscheiden kann. Abs. 2 erfasst die anderen Fälle. Bei Forderungen aus öffentlichem Recht liegt es allein am Gläubiger, über die Forderung definitiv zu entscheiden oder einen solchen Entscheid herbeizuführen.

Die Konkursverwaltung hat somit den Gläubiger aufzufordern, einen solchen Entscheid selbst zu erlassen oder die erforderlichen Schritte zu unternehmen, um bei der zuständigen Behörde einen Entscheid zu erwirken. Die Aufforderung zur Substantiierung ist mit dem Hinweis zu verbinden, dass ohne Substantiierung eine Aufnahme in den Kollokationsplan sowie in die Verteilungsliste nicht erfolgen werde. Eine Abweisungskompetenz wie sie in Art. 59 Abs. 1 KOV alternativ vorgesehen ist, steht der Konkursverwaltung jedoch nicht zu.

Handelt der Gläubiger, ist wie oben unter C. II. 2. beschrieben vorzugehen. In *analoger Anwendung von Art. 251 Abs. 2 und 3 SchKG* hat das Gemeinwesen jedoch sämtliche Kosten einer Verspätung zu tragen. Auf Abschlagsverteilungen, die vor der Substantiierung vorgenommen wurden, besteht kein Anspruch.

50 FURRER (FN 13), 102; Die Praxis des Kantonsgerichtes von Graubünden, PKG 1989, 187.

51 Die Praxis des Kantonsgerichtes von Graubünden, PKG 1989, 187.

52 BGE 63 III 60/61; FURRER (FN 13), 104; GILLIÉRON (FN 15), 335.

53 Vgl. oben C.II.1. und C.II.2.

Aus praktischen Gründen wird die Konkursverwaltung dem Gläubiger zur Substantiierung eine angemessene *Frist* ansetzen, deren Nichtbeachtung aber keine unmittelbaren Folgen hat (vgl. Art. 232 Abs. 2 Ziff. 2 i.V.m. Art. 251 Abs. 1 SchKG).

4. Folgen von Verfahrensfehlern

Verfügungen der Konkursverwaltung, welche in Missachtung dieser Verfahrensvorschriften ergehen und die nicht auf einer Missachtung der Zuständigkeitsordnung beruhen⁵⁴, sind *anfechtbar*. Die genannten Verfahrensvorschriften sind nicht im Interesse eines unbestimmten Kreises Dritter oder im öffentlichen Interesse aufgestellt, so dass sie nicht schlechthin zwingend sind^{55, 56}.

54 Vgl. dazu oben C.I.3.

55 In bezug auf Art. 63 KOV vgl. BGE 86 III 23 f., 93 III 87.

56 Abschliessend einige Bemerkungen zur Vorgehensweise beim Stundungs- und Prozentvergleich. Für die Gläubiger besteht die Obliegenheit zur Forderungsanmeldung, wie unter B. erwähnt. Davon hängt in erster Linie ihre Stimmberichtigung ab (Art. 300 Abs. 1 SchKG, BLUMENSTEIN [FN 3], 277).

Würde die Forderung *rechtskräftig festgestellt*, so ist eine Bestreitung durch den Nachlassschuldner (Art. 301 SchKG) nur dann beachtlich (Art. 305 Abs. 3 SchKG), wenn er Gründe für deren Nichtigkeit oder für die Ergreifung eines ausserordentlichen Rechtsmittels vorbringt. Dann wird die Nachlassbehörde dem Nachlassschuldner ausnahmsweise Frist nach Art. 310 SchKG ansetzen, um eine entsprechendes Administrativverfahren in Gang zu setzen.

Ist das *Administrativverfahren bereits im Gange*, entscheidet die Nachlassbehörde, ob die bestrittene Forderung für das Zustandekommen des Nachlassvertrages massgebend ist (Art. 305 Abs. 2 SchKG). Fristansetzung gemäss Art. 310 SchKG ist nicht erforderlich (Blumenstein [FN 3], 276).

Auch im Fall, da *noch kein bzw. kein definitiver Entscheid der Administrativbehörde vorliegt*, hat die Nachlassbehörde über die Beachtlichkeit der bestrittenen Forderung zu befinden (Art. 305 Abs. 3 SchKG). Analog Art. 310 SchKG setzt sie dem Gläubiger eine peremptorische Frist zur Einleitung des Administrativverfahrens an (BLUMENSTEIN [FN 3], 276).

Une créance d'une entité de droit public contre un particulier peut, selon le rapport de droit en question, être soumise au droit public ou au droit privé.

La loi ne prévoit que peu de particularités en ce qui concerne le traitement de créances pécuniaires de droit public dans le cas de la faillite ou du concordat par abandon d'actif (art. 43 ou art. 219 al. 4 deuxième classe LP). Or on note des particularités concernant la compétence:

L'administration de la faillite et le juge de collocation décident de l'admission d'une *créance de droit privé* dans l'état de collocation. Pour la constatation de l'existence et de l'étendue d'une créance *de droit public*, par contre, ce sont les autorités administratives compétentes qui sont habilitées à prendre cette décision.

Cette règle de compétence *ratione materiae* est obligatoire et il en est tenu compte d'office.

La procédure à suivre dépend en particulier jusqu'où en est arrivé la procédure administrative pour la constatation de l'existence et l'étendue de la créance au moment de l'établissement de l'état de collocation.

S'il existe une décision exécutoire de la part de l'administration, celle-ci est déterminante pour la collocation.

S'il existe une décision pas encore exécutoire, l'art. 63 OF est appliqué de manière analogue en rapport avec la collocation.

Il est important que la décision ne puisse être contestée que par voie de recours administrative.

Il est ensuite aussi possible qu'aucune décision, du moins aucune décision définitive et exécutoire, ne soit à l'examen devant l'autorité administrative.

Ceci est notamment le cas, lorsqu'il en résulte d'abord une estimation fiscale provisoire.

Dans ces cas, la doctrine et la jurisprudence proposent différentes manières de procéder.

Nous proposons d'appliquer l'art. 59 al. 1 OF de manière analogue en cas de créances de droit public.

L'administration de la faillite doit donc inviter le créancier à rendre une telle décision en indiquant que le cas échéant une admission dans l'état de collocation n'aurait pas lieu.

La compétence de rejeter une collocation, comme elle est alternativement prévue dans l'art. 59 al. 1 OF, n'est néanmoins pas attribuée à l'administration des faillites.