

*Art. 262 Abs. 2 SchKG; Art. 83 und 85 KOV. – Die Frage, ob eine an und für sich nicht bestrittene Forderung als Kostenforderung oder Massaschuld Anspruch auf Deckung vor den Konkursgläubigern habe, ist als eine solche der Verteilung von der Aufsichtsbehörde zu entscheiden (Erw. 2). Bei der durch die Zwangsverwertung einer Liegenschaft anfallenden Mehrwertsteuer handelt es sich um Massekosten, die vorab aus dem Gesamterlös der betreffenden Liegenschaft zu bezahlen sind (Erw. 3).*

*Aus den Erwägungen:*

1. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Forderung der eidgenössischen Steuerverwaltung werde in Ziff. 2 der angefochtenen Verteilliste privilegiert, indem sie nach den Verwertungskosten und vor den grundpfandgesicherten Forderungen der Beschwerdeführerin aufgeführt sei. Rangprivilegien gestützt auf Bundesrecht seien in den Artikeln 808 Abs. 3, Art. 810 Abs. 2 und Art. 819 ZGB geregelt. Ein kantonales Rangprivileg bestehe nicht. Selbst das Konkursamt mache zu Recht nicht geltend, dass die Mehrwertsteuer-Forderung zu den Verwertungskosten gehöre, andernfalls es sie in Ziff. 1 aufgenommen hätte. Es werde nicht bestritten, dass bei der Verwertung von Liegenschaften Mehrwertsteuerforderungen in Konkursverfahren entstehen könnten (Art. 5, 6 und 8 MWSTG). Diese seien aber wie alle übrigen Forderungen in der 3. Klasse zu kollozieren. Auch stellten die Mehrwertsteuern, im Gegensatz zu den Grundstückgewinnsteuern (umstritten), keine Verwertungskosten dar. Die eidgenössische Steuerverwaltung versuche in mehr als fragwürdiger Weise mit dem Merkblatt Nr. 02 für Betreibungs- und Konkursämter eine Privilegierung zu konstruieren. Hierfür fehle es ihr eindeutig an der gesetzlichen Grundlage. Art. 46 und 47 MWSTG würden weder eine Kompetenzdelegation noch irgendwelche materiellen Vorschriften bezüglich der hier zu beurteilenden Frage enthalten. Eine Rangprivilegierung bedürfe eines formellen Gesetzes.

2. Nach Eingang des Erlöses der ganzen Konkursmasse und nachdem der Kollokationsplan in Rechtskraft erwachsen ist, stellt die Konkursverwaltung die Verteilungsliste und die Schlussrechnung auf (Art. 261 SchKG). Die Schlussrechnung gibt darüber Aufschluss, welche Aktiven und Passiven die Masse nach Durchführung aller Verwertungshandlungen aufweist. Sie enthält eine Abrechnung aller Kosten, Auslagen, Masseschulden und Gebühren sowie eine genaue Bezifferung des Erlöses, spezifiziert nach Gruppen (Matthias Staehelin, in: Staehelin/Bauer/Staehelin [Hrsg.], Kommentar SchKG III, 1998, N 10 zu Art. 261). Die definitive Verteilungsliste darf gemäss Art. 83 Abs. 1 KOV erst erstellt werden, wenn sämtliche, auf die Feststellung der Aktiv- und Passivmasse bezüglichen Prozesse erledigt sind. Ausgenommen sind Abtretungsprozesse (Art. 260 SchKG), bei denen kein Überschuss für die Masse zu erwarten ist (Art. 83 Abs. 2 KOV). Die Verteilung bzw. deren Vorbereitung setzt mithin voraus, dass die Verwertung abgeschlossen ist,

ein rechtskräftiger Kollokationsplan vorliegt und Klarheit über den Bestand und Umfang der Masseverbindlichkeiten besteht (Matthias Staehelin, a.a.O., N 2 zu Art. 261). Aus dem Erlös von Pfandgegenständen werden gemäss Art. 262 Abs. 2 SchKG allerdings nur die Kosten ihrer Inventur, Verwaltung und Verwertung gedeckt. Nach den Anweisungen von Art. 85 KOV zur Aufstellung der Verteilungsliste sind in erster Linie bei verpfändeten Vermögensstücken sowohl der Erlös als die Kosten ihrer Inventur, Verwaltung und Verwertung für alle einzeln genau anzugeben, wobei diese speziellen Kosten vom Erlös der betreffenden Pfandgegenstände in Abzug zu bringen sind.

a) Das Konkursamt ist der Auffassung, es handle sich bei der Mehrwertsteuerforderung um eine Masseverbindlichkeit. Diese Frage sei aber nicht von der Aufsichtsbehörde sondern vielmehr von der zuständigen Verwaltungsbehörde, die über die Berechtigung der Verpflichtung selber zu befinden habe, zu entscheiden.

b) Sowohl die Schlussrechnung wie auch die Verteilungsliste können, da es sich dabei um ein konkursrechtliches Institut handelt, nur auf dem Beschwerdeweg angefochten werden (Blumenstein, Handbuch des schweizerischen Schuldbetreibungsrechts, Bern 1911, S. 808 f.; Matthias Staehelin, a.a.O., N 11 f. zu Art. 261). Die Schlussrechnung bildet Teil der Verteilungsliste. Während über Bestand und Höhe von Forderungen der Masse wie über Bestand und Höhe von Masseschulden nicht die Konkursbehörden, sondern die Gerichte (oder allenfalls die für die Beurteilung von Forderungen der betreffenden Art zuständigen Verwaltungsbehörden) zu entscheiden haben (BGE 76 III 49 E. 1 mit Hinweis auf BGE 75 III 23, 59), ist die Frage, ob eine an und für sich nicht bestrittene Forderung als Kostenforderung oder Massaschuld Anspruch auf Deckung vor den Konkursgläubigern habe, als eine solche der Verteilung von der Aufsichtsbehörde zu erledigen (Jäger/Walder/Kull/Kottmann, Kommentar SchKG, 4. A., Zürich 1997/99, N 6 zu Art. 262). Ebenso sind Ansprüche, die das Konkursamt oder die Konkursverwaltung auf Grund des Gebührentarifs geltend macht, von der Aufsichtsbehörde zu beurteilen.

c) Im vorliegenden Fall bestreitet die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuerforderung an sich nicht, weder in ihrem Bestand noch in ihrer Höhe. Sie bestreitet hingegen, dass diese Deckung vor den Pfandgläubigern beanspruchen kann. Diese Frage ist demnach von der Aufsichtsbehörde zu entscheiden.

Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

3. a) Wie das Konkursamt zu Recht festhält, stellt die Verwertung von Liegenschaften im Konkurs eine steuerbare Lieferung dar (Art. 5 lit. a i.V.m. Art. 6 und Art. 8 MWSTG). Es handelt sich dabei um eine Steuerforderung, die im Zwangsvollstreckungsverfahren aufgrund der Liquidation der Konkursmasse entsteht. Eine nach Konkurseröffnung entstandene öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die ihren Entstehungsgrund in einer Tatsache hat,

die sich erst nach der Konkurseröffnung verwirklicht hat, stellt eine Massverbindlichkeit dar (BGE 75 III 22, 105 III 20; 111 Ia 86). Diese Rechtsprechung wurde in BGE 120 III 153 E. 2b (mit Hinweisen) bestätigt, wobei ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass insbesondere auch die Grundstücksgewinnsteuer zu den Masseverbindlichkeiten gehöre. In BGE 122 III 246 hat das Bundesgericht diese Qualifikation der Grundstücksgewinnsteuer unter Berufung auf die Besprechung von BGE 120 III 128 durch Thomas Koller (in AJP 4/95, S. 512 ff., insbesondere Ziff. 5a) dahin präzisiert, dass diese Steuern bei genauerer Betrachtung als Kosten der Verwertung im Sinne von Art. 262 Abs. 2 SchKG zu betrachten seien. Das Bundesgericht erwog, dass die Grundstücksgewinnsteuer erst mit dem Zuschlag entstehe, weshalb sie wie andere Verwertungskosten vom Bruttoerlös abzuziehen und zu bezahlen sei, bevor der Nettoerlös an die Gläubiger verteilt werde. Thomas Koller (a.a.O.), der den Entscheid gutheisst, bemerkt in Ziff. 5, auf die das Bundesgericht ausdrücklich verweist, dass sich unter die «Kosten der Verwertung» von pfandbelasteten Liegenschaften ohne weiteres auch die Grundstücksgewinnsteuern, die aus der Zwangsverwertung selbst anfallen, subsumieren lassen. Das habe zur Folge, dass die Grundstücksgewinnsteuer aus dem Bruttoerlös der zwangsversteigerten Liegenschaften zu bezahlen sei, und zwar habe dies vor der Befriedigung der Pfandgläubiger zu geschehen.

b) Die massgeblichen Verhältnisse bei der Mehrwertsteuer lassen sich nun durchaus mit denjenigen der Grundstücksgewinnsteuer vergleichen. Steuersubjekt und sog. Steuerdestinatar (d.h. die nach der grundlegenden Wertungsentscheidungen des Steuergesetzgebers definitiv durch die Steuer belastete Person) ist – wie bei der Grundstücksgewinnsteuer – der Veräusserer (Art. 21 MWSTG), hier also die Konkursmasse. Die Mehrwertsteuerforderung entsteht wie die Grundstücksgewinnsteuer durch die Zwangsverwertung, also den Zuschlag der Pfandliegenschaft. Es ist deshalb nicht einzusehen, weshalb die beiden Steuern im Konkurs unterschiedlich zu behandeln wären. Es handelt sich mithin bei der durch die Zwangsverwertung einer Liegenschaft anfallende Mehrwertsteuer ebenfalls um Massekosten, die vorab aus dem Gesamterlös der betreffenden Liegenschaft zu bezahlen sind. Dementsprechend stellt sich entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht die Frage einer Rangprivilegierung der Eidgenössischen Steuerverwaltung gegenüber den Grundpfandgläubigern, für die eine gesetzliche Grundlage im ZGB fehlen würde. Die tatsächliche Privilegierung ergibt sich – wie dargelegt – aus dem Schuldbetreibungsrecht (Art. 262 Abs. 2 SchKG). Die Verteilungsliste führt die Mehrwertsteuer zwar nicht unter dem Titel «Verwertungskosten» auf, sondern in einer separaten Position. Das ändert aber nichts daran, dass sie diese wie Betreibungskosten behandelt, was nach dem Gesagten nicht zu beanstanden ist.

Justizkommission als AB SchKG, 17. September 2002, i.S. U. AG / Konkursamt; eine von der Beschwerdeführerin dagegen erhobene Beschwerde wies das Bundesgericht mit Urteil vom 10. Januar 2003 ab