www.jusletter.ch

Jean-Daniel Schmid

Bis wann wird die Mehrwertsteuer in der Insolvenz noch bevorzugt?

Am 1. Januar 2014 wurde das Insolvenzprivileg zu Gunsten der Mehrwertsteuer aufgehoben. Wann die Aufhebung dieses wirtschaftlich bedeutenden Vorzugsrechts effektiv greift, ist nicht in jedem Fall klar. Der Beitrag legt dar, weshalb die Abschaffung des Privilegs möglichst zeitnah Wirkung zeitigen muss.

Beitragsarten: Beiträge
Rechtsgebiete: SchKG; Indirekte Steuern

Zitiervorschlag: Jean-Daniel Schmid, Bis wann wird die Mehrwertsteuer in der Insolvenz noch bevorzugt?, in: Jusletter 23. Juni 2014

ISSN 1424-7410 , http://jusletter.weblaw.ch, Weblaw AG, info@weblaw.ch, T +41 31 380 57 77

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Bedeutende insolvenzrechtliche Besserstellung der Mehrwertsteuer bis zum 31. Dezember 2013
III. Sofortiger Wegfall des Privilegs bei ab dem 1. Januar 2014 eröffneten Insolvenzverfahren
IV. Raschestmögliche Unanwendbarkeit bei pendenten früheren Insolvenzverfahren

I. Einleitung

[Rz 1] Am 1. Januar 2014 ist das neue Sanierungsrecht (SchKG) in Kraft getreten[1], welches die Sanierung von in Schieflage geratenen Unternehmen erleichtern soll[2]. Diese Revision des SchKG beinhaltet neben zahlreichen anderen Anpassungen[3] die Abschaffung der insolvenzrechtlichen Privilegierung von Mehrwertsteuerforderungen. Der vorliegende Beitrag geht der Frage nach, ab wann dieses Privileg nicht mehr zur Anwendung gelangt. Hierzu werden in einem ersten Schritt das Privileg und dessen Auswirkungen umrissen (nachfolgend Ziff. II.). Danach wird die aufgeworfene Frage zuerst für Insolvenzverfahren geprüft, die in zeitlicher Hinsicht lediglich einen Bezug zum neuen Recht aufweisen (nachfolgend Ziff. III.). Im Anschluss wird dargelegt, wie es sich damit im Hinblick auf Insolvenzverfahren, die sowohl in den zeitlichen Anwendungsbereich des alten wie des neuen Rechts fallen, verhält (nachfolgend Ziff. IV.).

II. Bedeutende insolvenzrechtliche Besserstellung der Mehrwertsteuer bis zum 31. Dezember 2013

[Rz 2] Im Jahr 2010 wurde im Zuge der Revision des Mehrwertsteuergesetzes (MWStG) ein insolvenzrechtliches[4] Privileg für Mehrwertsteuerforderungen eingeführt[5]. Dieses war bis zum 31. Dezember 2013 in Art. 219 Abs. 4 Zweite Klasse lit. e SchKG enthalten und verschaffte den vor dem jeweiligen Zwangsvollstreckungsverfahren entstandenen Mehrwertsteuerforderungen[6] eine

---

1 AS 2013 4111.

2 Botschaft vom 8. September 2010 zur Änderung des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (Sanierungsrecht), BBl 2010 6455(zit. nachfolgend «Botschaft Sanierungsrecht»), z.B. S. 6476.

3 Siehe für eine Übersicht des Gegenstands der Revision Staehelin, Überblick über die Neuerungen im Sanierungsrecht, AJP 2013, S. 1735–1740.

4 Die nachfolgenden Ausführungen betreffen insbesondere das Konkurs- und das Nachlassverfahren, in Bezug auf letzteres insbesondere dasjenige, welches in einem Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung mündet. Die nachfolgende Bezugnahme zur «Insolvenz» ist in diesem Sinn zu verstehen.

5 Art. 111 MWSTG (vgl. AS 2009 5203, insbesondere S. 5255). Siehe dazu ferner Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, BBl 2008 6885(zit. nachfolgend «Botschaft MWSTG»), insbesondere S. 7025 f.

6 Die nach der Konkurseröffnung bzw. Gewährung der Nachlassstundung entstehenden Mehrwertsteuerforderungen stellen in der Generalexekution Masseverbindlichkeiten dar (vgl. Art. 89 Abs. 6 MWSTG; Schluckebier/Sprecher/Kammerer, Mehrwertsteuer und Konkurs, IFF Forum für Steuerrecht 2006, S. 185–201, S. 191 f.; Staehelin, in: Staehelin/Bauer/Staehelin [Hrsg.], Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs II, Basler Kommentar, 2. Aufl., Basel 2010, Art. 262 N 14a f. [jeweils für den Konkurs]; Bauer/Hari/Jeanneret/Wüthrich, in: Staehelin/Bauer/Staehelin [Hrsg.], Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs II, Basler Kommentar, 2. Aufl., Basel 2010, Art. 319 N 16a [für das Nachlassverfahren]; kritisch zu Einzelheiten der diesbezüglichen Rechtsprechung Zingg, Die Mehrwertsteuer in der Zwangsvollstreckung, in: Subilia-Rouge/Mollard/Tissot Benedetto [Hrsg.], Festschrift SRK, Lausanne 2004, S. 297–316, S. 312–315) und sind damit vorweg zu begleichen (siehe zum Wesen der Masseverbindlichkeiten statt vieler Amonn/Walther, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 9. Aufl., Bern 2013, § 48 N 2 und § 54 N 45). Mit «Mehrwertsteuerforderungen» sind nachfolgend daher stets diejenigen Mehrwertsteuerforderungen gemeint, die vor dem genannten Zeitpunkt entstehen und welche vom Privileg i.S.v. Art. 219 Abs. 4 Zweite Klasse lit. e SchKG in der Fassung vom 31. Dezember 2013 erfasst wurden (siehe zum

bedeutende Sonderstellung: Das Gesetz sah vor, dass diese Mehrwertsteuerforderungen in der Insolvenz in der zweiten der drei Forderungsklassen[7] und damit vor allen «normalen» Gläubigerforderungen, d.h. allen nicht-privilegierten Forderungen der dritten Klasse (Art. 219 Abs. 4 Dritte Klasse SchKG), eingereiht werden. Aufgrund der Funktionsweise des insolvenzrechtlichen Klassensystems mussten die Mehrwertsteuerforderungen damit vor allen normalen Gläubigerforderungen befriedigt werden (Art. 220 Abs. 2 SchKG).[8] Auch wenn die Mehrwertsteuerforderungen damit im Gegensatz zu Forderungen der ersten Klasse (z.B. Lohnforderungen [Art. 219 Abs. 4 Erste Klasse lit. a SchKG]) nicht an allererster Stelle befriedigt wurden, war das Privileg von enormer wirtschaftlicher Bedeutung. Dies deshalb, weil in der Praxis im Konkurs bzw. Nachlassverfahren eines Unternehmens Mehrwertsteuerforderungen oft einen erheblichen Anteil der offenen Forderungen darstellen. Unternehmen, die sich in einer Krise befinden, räumen denjenigen Forderungen, welche für die Weiterführung des Unternehmens von zentraler Bedeutung sind (z.B. Forderungen von Lieferanten), verständlicherweise oft Priorität ein. Die unbezahlten Mehrwertsteuerforderungen vergrössern sich so bis zum Konkurs- bzw. zum Nachlassverfahren zusehends. Aufgrund des regelmässig bedeutend ausfallenden Umfangs der privilegierten Mehrwertsteuerforderungen gingen Gläubiger mit Forderungen der dritten Klasse in Konkurs- und Nachlassverfahren oft gänzlich leer aus, oder aber sie mussten sich zumindest mit einem bedeutend kleineren Ergebnis zufrieden geben, als dies ohne das Privileg der Fall gewesen wäre.[9]

[Rz 3] Hinzu kommt, dass die Bestätigung eines Nachlassvertrags, als Alternative zum regelmässig wertvernichtenderen Konkurs, unter anderem voraussetzt, dass die Erfüllung der angemeldeten privilegierten Forderungen sichergestellt ist (Art. 306 Abs. 1 Ziff. 2 SchKG[10]). Die Privilegierung von Mehrwertsteuerforderungen hat die Sanierung in der Praxis somit oftmals verunmöglicht.[11]

[Rz 4] Es erstaunt aufgrund der dargelegten Eigenheiten nicht, dass das Privileg abgeschafft wurde. Es wurde seitens des Bundesrats gar befürchtet, dass alleine dieses Privileg ansonsten die Verbesserungen des neuen Sanierungsrechts zunichte machen könnte.[12]

[Rz 5] Zahlreiche Konkurs- und Nachlassverfahren, welche vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts bzw. der förmlichen Abschaffung des Privilegs in Gang gesetzt wurden und so noch einen massgeblichen Bezug zum alten Recht aufweisen, werden noch für einige Monate bzw. allenfalls sogar Jahre hängig sein. Damit rückt die praktisch bedeutsame Frage in den Fokus, ab wann die Abschaffung des Privilegs effektiv gilt und Wirkung zeitigt. Darauf soll nachfolgend eingegangen werden.

---

sachlichen Anwendungsbereich des Privilegs Lorandi, in: Staehelin/Bauer/Staehelin [Hrsg.], Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs II, Basler Kommentar, 2. Aufl., Basel 2010, Art. 219 N 280–284).

7 Zumindest faktisch lassen sich in der Praxis mehr als drei Klassen unterscheiden (siehe z.B. im Hinblick auf den rechtsgeschäftlichen Rangrücktritt BSK SchKG II-Lorandi [Fn. 6], Art. 219 N 328). Im Rahmen des vorliegenden Beitrags wird auf eine entsprechende Differenzierung verzichtet.

8 Vgl. zur Funktionsweise der Klassen statt vieler Amonn/Walther(Fn. 6), § 42 N 64 f.

9 Siehe zu den angesprochenen faktischen Umständen Botschaft Sanierungsrecht (Fn. 2), S. 6475 und daneben Rz. 10 f.

10 In Bezug auf diesen Aspekt war das bis zum 31. Dezember 2013 geltende Recht im Wesentlichen gleichbedeutend (siehe Art. 306 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG in der am 31. Dezember 2013 geltenden Fassung).

11 Vgl. Botschaft Sanierungsrecht (Fn. 2), S. 6475. Siehe ferner Duc, Die laufende Reform des Unternehmenssanierungsrechts aus praktischer Sicht, Die Volkswirtschaft 5/2010, S. 32 mit einem Praxisbeispiel.

12 Botschaft Sanierungsrecht (Fn. 2), S. 6476.

III. Sofortiger Wegfall des Privilegs bei ab dem 1. Januar 2014 eröffneten Insolvenzverfahren

[Rz 6] Klar scheint, dass für Konkurs- und Nachlassverfahren, welche zeitlich keinen Bezug zum bis zum 31. Dezember 2013 geltenden Recht aufweisen, im Hinblick auf die aufgeworfene Frage vollumfänglich das neue Recht gilt. Die Mehrwertsteuer geniesst damit für Konkurs- bzw. Nachlassverfahren, welche am oder nach dem 1. Januar 2014 in Gang gesetzt wurden, d.h. namentlich bei Konkurseröffnung bzw. Bestätigung eines Nachlassvertrags zu oder nach diesem Zeitpunkt, keine privilegierte Stellung mehr.[13] Dies entspricht auch der Praxis eines Teils der Konkursämter.

[Rz 7] Die Eidgenössische Steuerverwaltung möchte demgegenüber nicht so schnell auf das Privileg verzichten. Wie sich in ihrer «MWST-Branchen-Info 26» nachlesen lässt, sei für die Beantwortung der Frage, ob im Hinblick auf ein bestimmtes Insolvenzverfahren das neue Recht zum Tragen kommt, der Zeitpunkt der Entstehung der Mehrwertsteuerforderung massgeblich. Mehrwertsteuerforderungen, welche vor dem 1. Januar 2014 entstanden sind, seien demnach privilegiert zu behandeln.[14] Wäre diese Ansicht, die gemäss einer im Zuge der Ausarbeitung dieses Beitrags durchgeführten nicht repräsentativen Umfrage auch von gewissen Konkursämtern berücksichtigt wird, zutreffend, könnte die Mehrwertsteuer in Einzelfällen noch jahrelang eine Sonderstellung beanspruchen, obschon das Privileg am 1. Januar 2014 förmlich aufgehoben wurde.

[Rz 8] Da die Bestätigung von Nachlassverträgen erfordert, dass die Befriedigung privilegierter Forderungen sichergestellt ist[15], würde die dargelegte Sichtweise der Eidgenössischen Steuerverwaltung in nicht wenigen Fällen Sanierungen weiterhin verunmöglichen oder massgeblich erschweren. Diese Auslegung ist mit dem Grundanliegen der Revision des Sanierungsrechts unvereinbar und damit klar abzulehnen.[16] Dies muss nach der hier vertretenen Ansicht sowohl für Konkurs- als auch für Nachlassverfahren gelten, da keine Gründe für eine Ungleichbehandlung ersichtlich sind. Für dieses Resultat spricht schliesslich auch der sachfremde Charakter des Privilegs, auf welchen nachfolgend eingegangen wird.

IV. Raschestmögliche Unanwendbarkeit bei pendenten früheren Insolvenzverfahren

[Rz 9] Die Rechtslage für Konkurs- und Nachlassverfahren, welche zeitlich sowohl in den förmlichen Geltungsbereich des alten wie des neuen Rechts fallen, ist demgegenüber weniger eindeutig. Eine Übergangsbestimmung, welche diese Frage behandelt, fehlt. Das revidierte Sanierungsrecht beinhaltet lediglich eine einzige Übergangsbestimmung, welche das Nachlassverfahren an und für sich betrifft.[17] Im Gegensatz dazu sah der Gesetzgeber bei früheren Revisionen, welche

---

[13] Insofern gl.M. Gasser, Neues Nachlassverfahren – praktische Konsequenzen für die Betreibungs- und Konkursämter, BlSchK 2014, S. 1–14, S. 8 und S. 14. Dem Grundsatz nach ebenso Levante, in: Hunkeler (Hrsg.), SchKG, Kurzkommentar, 2. Aufl., Basel 2014, UeB N 9 (mit anderem Bezugspunkt für das Nachlassverfahren).

[14] Eidgenössische Steuerverwaltung, MWST-Branchen-Info, 26 Betreibungs- und Konkursämter, abrufbar unter https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/pages/sectorInfos/tableOfContent.xhtml?publicationId=1022463&winid=1382544(letztmals abgerufen am 30. Mai 2014), Ziff. 4.3.

[15] Siehe Rz. 3.

[16] Siehe zur Zielsetzung der Revision des Sanierungsrechts Rz. 1 und Rz. 4. Insofern gl.M. Gasser(Fn. 13), S. 8 f. Gleiches Ergebnis auch bei KUKO SchKG-Levante(Fn. 13), UeB N 9.

[17] Vgl. UeB zur Änderung vom 21. Juni 2013 (AS 2013 4122). Siehe dazu auch Gasser(Fn. 13), S. 14.

die Privilegienordnung umgestaltet haben, diesbezüglich explizite Übergangsbestimmungen vor. Diese statuierten eine Fortdauer von Privilegien über den Zeitpunkt ihrer formellen Abschaffung hinaus.[18] So stellte z.B. das Übergangsrecht zur letzten grossen Revision des SchKG klar, dass die bisherigen Privilegien für das in Frage stehende Verfahren weitergelten, falls der Konkurs vor dem Inkrafttreten des jeweils neuen Gesetzes eröffnet wurde.[19] Diese Übergangsbestimmung, welche von einigen Konkursämtern faktisch auch in Bezug auf die Abschaffung des Privilegs für Mehrwertsteuerforderungen angewandt wird, entspricht weder einem allgemeinen Grundsatz[20] noch ist sie aus praktischen Gründen zwingend erforderlich[21]. Ebenso folgt sie nicht zwingend aus dem Aufbau der Insolvenzverfahren.[22] Im Umstand, dass das neue Sanierungsrecht keine solche Bestimmung enthält, ist stattdessen ein erstes Argument dafür zu erblicken, dass das Privileg mit seiner formellen Aufhebung grundsätzlich dahinfallen soll.[23] In diese Richtung deuten auch die Aussagen des Bundesrats in der parlamentarischen Beratung, wonach das Mehrwertsteuerprivileg «raschestmöglich»[24] abgeschafft werden soll.

[Rz 10] Gegen die Weitergeltung des Privilegs über den Zeitpunkt der formellen Abschaffung hinaus spricht auch dessen Sachfremdheit: Das Privileg wurde einzig zur Verbesserung des Inkassos der Mehrwertsteuerforderungen eingeführt und im Wesentlichen damit begründet, dass die Mehrwertsteuer im Jahr 2007 aufgrund von Verlusten in Konkurs- und Nachlassverfahren rund 200 Millionen Franken abschreiben musste.[25] Mittels der Einführung des Privilegs hat sich der Bundesrat eine namhafte Reduktion solcher Verluste versprochen.[26] Diese wurde auch teilweise erreicht. So wurde anlässlich der Revision des Sanierungsrechts geschätzt, dass Debitoren-

---

18 Vgl. SchlB zur Änderung vom 24. März 2000 (AS 2000 2532), SchlB zur Änderung vom 19. Dezember 2003 (AS 2004 4031) und UeB zur Änderung vom 18. Juni 2010 (AS 2010 4921). Siehe zur Änderung vom 16. Dezember 1994 die nachfolgenden Bemerkungen.

19 Art. 2 Abs. 3 SchlB der Änderung vom 16. Dezember 1994 (AS 1995 1306). Im Kontext des Nachlassvertrags mit Vermögensabtretung war auf den Zeitpunkt der richterlichen Bestätigung desselben abzustellen (Lorandi/Schwander, Intertemporales Recht und Übergangsbestimmungen im revidierten Schuldbetreibungs- und Konkursgesetz, AJP 1996, S. 1464–1468, S. 1466; Staehelin, in: Staehelin/Bauer/Staehelin [Hrsg.], Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs II, Basler Kommentar, 2. Aufl., Basel 2010, Art. 2 SchlB N 6; a.M. BGE 125 III 154, S. 156–160 E. 3 [Zeitpunkt der Bewilligung der Nachlassstundung]; BSK SchKG II-Bauer/Hari/Jeanneret/Wüthrich[Fn. 6], Art. 321 N 2; zustimmend zur bezeichneten Rechtsprechung Gasser, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts im Schuldbetreibungs- und Konkursrecht der Jahre 1999 und 2000 – Veröffentlicht in den Bänden 125 und 126, ZBJV 2001, S. 285–330, S. 326).

20 A.M. – ohne Nennung eines Belegs oder einer Begründung, welche zwingend auf die Qualität eines Grundsatzes hinweist – Bericht vom 23. Juni 2003 der Kommission für Rechtsfragen des Nationalrats betreffend parlamentarische Initiative Arbeitnehmerforderungen im Konkursfall (Jutzet), BBl 2003 6369, S. 6374 und Bericht vom 26. Juni 2009 der Kommission für Rechtsfragen des Nationalrats betreffend parlamentarische Initiative SchKG. Begrenzung des Konkursprivilegs für Arbeitnehmerforderungen, BBl 2009 7979, S. 7985 f. (betreffend das Übergangsrecht im Hinblick auf den Ausbau bzw. die Begrenzung des Privilegs für Arbeitnehmerforderungen).

21 A.M. die in Fn. 20 genannten Quellen, wonach es praktische Gründe gebieten würden, dass diejenige Privilegienordnung zur Anwendung gelange, die im Zeitpunkt der Konkurseröffnung bzw. der Bewilligung der Nachlassstundung gelte. Diese praktischen Gründe werden dabei bedauerlicherweise nicht genannt. Siehe dazu immerhin BGE 125 III 154, S. 158 f. E. 3b) (im Hinblick auf die Frage, warum hinsichtlich Art. 2 Abs. 3 SchlB der Änderung vom 16. Dezember 1994 [AS 1995 1306] der Zeitpunkt der Bewilligung der Nachlassstundung und nicht derjenige der Bestätigung des Nachlassvertrags massgeblich sei).

22 Anders teilweise BGE 125 III 154, S. 157 E. 3b), wonach sich die in Art. 2 Abs. 3 SchlB der Änderung vom 16. Dezember 1994 (AS 1995 1306) enthaltenen Bezugspunkte als «zwingende Folge» aus den Rechtswirkungen der entsprechenden Insolvenzverfahren ergebe. Weshalb dies so sein soll, wird jedoch nicht begründet.

23 A.M. Gasser(Fn. 13), S. 8 und S. 14 sowie KUKO SchKG-Levante(Fn. 13), UeB N 9.

24 Votum BR Sommaruga, AB 2011 N 1818.

25 Botschaft MWSTG (Fn. 5), S. 7026.

26 Botschaft MWSTG (Fn. 5), S. 7026.

verluste bei Abschaffung des Privilegs um rund 50 Millionen Franken zunehmen würden.[27] Eine weitergehende sachliche (und nicht etwa bloss juristische[28]) Begründung für die Privilegierung der Mehrwertsteuerforderung gibt es nicht. Das Mehrwertsteuerprivileg wurde also einzig aus fiskalischen Gründen eingeführt.[29] Anders als bei gewissen anderen Personen mit privilegierten Forderungen (z.B. Arbeitnehmern [vgl. Art. 219 Abs. 4 Erste Klasse lit. a SchKG]) besteht im Hinblick auf das Gemeinwesen jedoch – auch wenn es in gewisser Hinsicht eine faktische Sonderstellung hat[30] – kein besonderes Schutzbedürfnis, welches ein solches Privileg rechtfertigen würde[31]. Ein solches Schutzbedürfnis wäre jedoch notwendig, damit eine Privilegierung legitim ist.[32] Es ist denn auch in der Doktrin[33], wie auch vom historischen Gesetzgeber[34] sowie vom

---

27 Botschaft Sanierungsrecht (Fn. 2), S. 6475 und S. 6502. Siehe zur Bedeutung des Umfangs auch Rz. 11.

28 In Botschaft MWSTG (Fn. 5), S. 7025 wird die Einführung des Privilegs – im Hinblick auf das Urteil des Bundesgerichts 2A.344/2002vom 23. Dezember 2002 – namentlich ferner damit begründet, dass die steuerpflichtige Person in Bezug auf die Mehrwertsteuer lediglich eine treuhänderische Funktion habe bzw. eine Art Inkassostelle darstelle (ähnlich in Bezug auf die Stellung dieses Arguments Lorandi, Konkursprivilegien – wehret dem grassierenden Wildwuchs, in: Lorandi/Staehelin [Hrsg.], Innovatives Recht, Festschrift für Ivo Schwander, Zürich/St. Gallen 2011, S. 1059–1082, S. 1079 mit Kritik).

29 Vgl. statt vieler Lorandi, Hüst und hott bei den Konkursprivilegien, plädoyer 5/10, S. 32–39, S. 39 und BSK SchKG II-Lorandi(Fn. 6), Art. 219 N 285.

30 Beispiel: Das Gemeinwesen kann sich den Schuldner im Allgemeinen nicht aussuchen (vgl. dazu und zu weiteren Besonderheiten Karlen, Privilegien des Staats bei der Vollstreckung öffentlichrechtlicher Geldforderungen, in: Riemer/Kuhn/Vock/Gehri [Hrsg.], Schweizerisches und Internationales Zwangsvollstreckungsrecht, Festschrift für Karl Spühler zum 70. Geburtstag, Zürich/Basel/Genf 2005, S. 149–162, S. 149).

31 Vgl. Lorandi(Fn. 28), S. 1079. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass das Insolvenzrecht auch unter der Geltung des neuen Rechts zahlreiche Privilegien enthält, deren Berechtigung zumindest diskutabel erscheint. Zu denken ist insbesondere an das Privileg für Sozialversicherungsforderungen (Art. 219 Abs. 4 Zweite Klasse lit. b SchKG), welches aus fiskalischen Gründen (wieder-)eingeführt wurde (Bericht vom 26. März 1999 der Kommission für soziale Sicherheit und Gesundheit des Nationalrates betreffend parlamentarische Initiative Konkursprivileg und Sozialversicherungen, BBl 1999 9126, S. 9132; Lorandi[Fn. 28], S. 1078). Siehe zur Kritik an der (Wieder-)Einführung dieser Privilegien statt vieler Lorandi, Konkursprivilegien und Sozialversicherungsrecht, AJP 2002, S. 263–268; Spühler, Braucht es neue Konkursprivilegien?, BlSchK 1999, S. 121–124.

32 Vgl. Botschaft vom 8. Mai 1991 über die Aenderung des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG), BBl 1991 III 1(zit. nachfolgend «Botschaft SchKG 1991»), S. 129 sowie ferner Lorandi(Fn. 28), S. 1067; BSK SchKG II-Lorandi(Fn. 6), Art. 219 N 43; Nussbaumer, Die ungerechtfertigte Zunahme privilegierter Forderungen im Konkurs, IWIR 4/2003, S. 105 f., S. 106. Es ist insoweit auch nicht erstaunlich, dass das Element der Schützbedürftigkeit auch bei der Auslegung der Privilegienordnung eine Rolle spielt (siehe z.B. BGE 118 III 46, S. 51 E. 3a); relativierend demgegenüber das Urteil des Bundesgerichts 2A.408/2000vom 4. Mai 2001, E. 3c)/bb)).

33 Siehe im Allgemeinen Amonn, Vom Wildwuchs der Konkursprivilegien, in: Dallèves/Kleiner/Krauskopf/Raschein/Schüpbach/Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz (Hrsg.), Festschrift 100 Jahre SchKG, Zürich 1989, S. 343–354, S. 345, S. 351 und S. 354; BSK SchKG II-Lorandi(Fn. 6), Art. 219 N 46; Lorandi, Vorgeschlagene Änderungen zum Sanierungsrecht, BlSchK 2011, S. 95–108, S. 101;Lorandi(Fn. 28), S. 1079. Siehe ferner die einhellige Kritik der Literatur zur Einführung des Privilegs zu Gunsten von Mehrwertsteuerforderungen Amonn/Walther(Fn. 6), § 42 N 80a; Duc(Fn. 11), S. 32; Gasser/Hunkeler/König/Pietsch-Kojan, Entwicklungen des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts in den Jahren 2009 und 2010, in: Furrer (Hrsg.), Aktuelle Anwaltspraxis 2011, Bern 2011, S. 1497–1549, S. 1510; Hunkeler, Konkursrechtliche Privilegierung der Mehrwertsteuer, in: Jusletter vom 26. Oktober 2009, Rz. 4; Hunkeler, Umfassende Revision des Sanierungsrechts lanciert, in: Jusletter vom 13. September 2010, Rz. 8 und 10; Hunkeler/Rothenbühler, Insolvenzrechtliche Irrwege im Bereich der Mehrwertsteuer, in: Jusletter vom 29. November 2010, Rz. 1 f.; Jeandin, Les privilèges de l'art. 219 LP, SJ 2013 II, S. 177–212, S. 201; Lorandi, a.a.O., S. 101 f.; Lorandi(Fn. 29), S. 39; BSK SchKG II-Lorandi(Fn. 6), Art. 219 N 285–290; Lorandi(Fn. 28), S. 1079–1081; Stöckli/Possa, in: Hunkeler (Hrsg.), SchKG, Kurzkommentar, 2. Aufl., Basel 2014, Art. 219 N 3 und N 33c.

34 Botschaft vom 6. April 1886 des Bundesathes an die Bundesversammlung zu dem vom Bundesrathe am 23. Februar 1886 festgestellten Entwurfe eines Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs, BBl 1886 II 1, S. 73; Verhandlungen der ständeräthlichen Kommission betreffend den vom Bundesrathe am 23. Februar 1886 festgestellten Entwurf eines Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs, BBl 1886 III 605, S. 620; Amonn(Fn. 33), S. 345 und S. 351; Blumenstein, Die Zwangsvollstreckung für öffentlich-rechtliche Geldforderungen nach schweizerischem Recht, in: Juristische Fakultät der Universität Bern (Hrsg.), Festgabe zur Feier des fünfzigjährigen Bestehens dem Schweizerischen Bundesgerichte, Bern 1924, S. 179–283, S. 256; Lott, Die Besonderheiten in der Zwangsvollstreckung von eidgenössischen Steuerforderungen nach schweizerischem Betreibungsrecht, Diss. Zürich, Aarau 1950, S. 94; Weber/Brüstlein/Reichel, Das Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, 2. Aufl., Zürich 1901, S. 314.

Gesetzgeber, der für die letzte grosse Revision des SchKG verantwortlich war[35], anerkannt, dass eine Privilegierung aus fiskalischen Gründen nicht gerechtfertigt ist. Ferner ist auch kein triftiger Grund ersichtlich, warum die Mehrwertsteuer gegenüber anderen Steuern (sei dies auf Bundesebene oder auf kantonaler bzw. kommunaler Ebene) privilegiert zu behandeln sein sollte.[36]

[Rz 11] Daneben höhlt dieses Privileg, wie die Praxis zeigt, Konkurs- und Nachlassmassen derart aus, dass die übrigen «normalen» Gläubiger regelmässig leer ausgehen oder nur in ganz untergeordnetem Umfang befriedigt werden.[37] In diese Richtung deuten namentlich auch die genannten quantitativen Schätzungen des Bundesrats, wonach die Abschaffung des Privilegs zu Mindereinnahmen von 50 Millionen Franken führen dürfte.[38] Wenn diese Zahl im Lichte des Gesamtumfangs der Debitorenverluste der Mehrwertsteuer (rund 200 Millionen Franken im Jahr 2007[39]) betrachtet wird, drängt sich der Schluss auf, dass die Privilegierung der Mehrwertsteuerforderungen in einer Mehrzahl der Fälle zu einer Abschöpfung des Rests der Konkurs- bzw. Nachlassmasse führt und die Gläubiger mit unprivilegierten Forderungen (auch) aus diesem Grund gänzlich leer ausgehen.[40] Ferner ist in absoluter Hinsicht zu beachten, dass Gläubiger mit unprivilegierten Forderungen in aller Regel lediglich mit einer Befriedigung im Umfang von maximal 10% rechnen können.[41] Im Ergebnis widerspricht das Privileg somit in ganz besonderem Mass[42] dem Grundsatz der Gleichbehandlung der Gläubiger, der dem Konkurs- und dem Nachlassverfahrensrecht eigentlich inhärent wäre[43]. Auch aus dieser Perspektive erscheint die möglichst zügige effektive Nichtanwendung des Privilegs nicht bloss angemessen, sondern zwingend geboten.

[Rz 12] Dem Gemeinwesen kommt nach dem Vorgesagten in Bezug auf Mehrwertsteuerforderungen kein Schutzbedürfnis zu.[44] Dies gilt nach der hier vertretenen Auffassung auch in intertemporaler Hinsicht. Daher hat das Gemeinwesen in Bezug auf das Privileg für Mehrwertsteuerforderungen auch keine Vertrauensposition inne, die hinsichtlich der Abschaffung dieses Vorzugsrechts geschützt werden muss. Aus diesem Grund widerspricht die vertretene Auslegung der möglichst schnellen effektiven Nichtanwendung des Privilegs auch nicht dem in Art. 1–4 SchlT

---

35 Botschaft SchKG 1991 (Fn. 32), S. 132 f.

36 Vgl. die deutliche Kritik bei Lorandi, (Fn. 33), S. 101. Siehe ferner BSK SchKG II-Lorandi(Fn. 6), Art. 219 N 287.

37 Vgl. Botschaft Sanierungsrecht (Fn. 2), S. 6475. Siehe ferner die Antwort des Bundesrats vom 30. November 2009 auf die Frage von NR Bischof (09.5508).

38 Rz. 10.

39 Rz. 10.

40 Vgl. Lorandi(Fn. 33), S. 102 Fn. 45.

41 Siehe aus der Literatur z.B. Lorandi, Besonderheiten beim Aktivenüberschuss in der Generalexekution, AJP 2006, S. 1263–1271, S. 1263. Siehe für eine Übersicht über weitere in der Literatur vertretene Schätzungen und eine diesbezügliche Plausibilisierung Schmid, Die paulianische Anfechtung von Darlehensrückzahlungen und Darlehensbesicherungen, Diss. St. Gallen, Zürich/St. Gallen 2014, N 18.

42 Dass jedes Insolvenzprivileg dem Grundsatz zumindest förmlich widerspricht, bedarf keiner weiteren Erörterung. Siehe dazu statt vieler Amonn(Fn. 33), S. 343.

43 Siehe zum Gleichbehandlungsgrundsatz statt vieler Amonn/Walther(Fn. 6), § 25 N 2 und § 35 N 3. Siehe zur begrenzten faktischen Relevanz des Grundsatzes im Hinblick auf die quantitative Befriedigung von Gläubigern mit unprivilegierten Forderungen Schmid(Fn. 41), N 18 f. und N 24 f.

44 Rz. 10.

ZGB enthaltenen Rückwirkungsverbot[45], welches einzig Vertrauenspositionen schützen soll[46].

[Rz 13] Diese Überlegungen zeigen, dass kein Anlass besteht, das Mehrwertsteuerprivileg bei Konkurs- und Nachlassverfahren, welche in den zeitlichen Bereich des Übergangs vom alten zum neuen Recht fallen, nach dem Zeitpunkt seiner förmlichen Aufhebung anzuwenden. Damit ist jedoch die Frage noch nicht beantwortet, auf welchen Zeitpunkt oder welche Handlung abzustellen ist, um zu bestimmen, ob das Privileg in einem solchen konkreten Konkurs- bzw. Nachlassverfahren noch berücksichtigt werden muss.

[Rz 14] Klarerweise nicht massgeblich ist der Zeitpunkt der Ingangsetzung des entsprechenden Verfahrens (insbesondere nicht die Konkurseröffnung, die Gewährung der Nachlassstundung oder die Bestätigung des Nachlassvertrags), da dies der dargelegten Zielsetzung der möglichst schnellen Unanwendbarkeit des Privilegs im Ergebnis widersprechen würde. Wie erläutert folgen einige Konkursämter jedoch einer solchen Praxis.[47]

[Rz 15] Um auf eine (Nicht-)Anwendung des Privilegs bei pendenten Insolvenzverfahren hinzuwirken, welche der vorgenannten Zielsetzung gerecht wird, muss der Zeitpunkt der Vornahme eines anderen, später gelagerten Verfahrensschritts den Ausschlag geben. Nur auf diesem Weg kann sichergestellt werden, dass das Privileg trotz förmlicher Aufhebung faktisch nicht noch längere Zeit zur Anwendung gelangt. Dabei ist jedoch zugleich der vom Gesetz vorgegebene Ablauf der Insolvenzverfahren zu berücksichtigen.[48] Die Synthese dieser Elemente führt vor Augen, dass auf den Zeitpunkt desjenigen Verfahrensschritts der Zwangsvollstreckungsorgane abzustellen ist, welcher über die Anerkennung und Einreihung von Forderungen gegenüber dem vom Konkurs- bzw. Nachlassverfahren betroffenen Schuldner entscheidet. Es ist dies die Kollokation, welche vom Konkursamt (Art. 245 und Art. 247 SchKG) bzw. vom Liquidator (Art. 321 SchKG) vorzunehmen ist.[49] Wenn dieser Verfahrensschritt noch in den zeitlichen Geltungsbereich des bisherigen Rechts fällt, gilt das Privileg für Mehrwertsteuerforderung folglich noch. Bei Kollokationen, welche am oder nach dem 1. Januar 2014 erfolgen, ist das Privileg demgegenüber nicht mehr anzuwenden. Stattdessen sind Mehrwertsteuerforderungen dann in dieser Hinsicht sowie in unmittelbar damit zusammenhängenden Belangen[50] gleich zu behandeln wie Forderungen der

---

45 Es verhält sich damit z.B. gleich wie bei der paulianischen Anfechtung (siehe dazu BGE 131 III 327, insbesondere S. 332 f. E. 6 und Umbach-Spahn/Bossart, in: Hunkeler [Hrsg.], SchKG, Kurzkommentar, 2. Aufl., Basel 2014, Art. 285 N 11). Bei oberflächlicher Betrachtung weist BGE 125 III 154, S. 160 E. 3c) in eine andere Richtung, da dort dem Argument der möglichst schnellen Anwendung der am 1. Januar 1997 in Kraft getretenen neurechtlichen Privilegienordnung entgegengehalten wurde, dass dies mit dem Grundsatz der Nichtrückwirkung unvereinbar sei. Der Entscheid ist vorliegend jedoch nicht unmittelbar einschlägig, da im dortigen Fall eine lückenhafte Übergangsbestimmung (Art. 2 Abs. 3 SchlB der Änderung vom 16. Dezember 1994 [AS 1995 1306]) und somit die Frage der Lückenfüllung zu behandeln war. Ferner stand kein reines Fiskalprivileg im Fokus.

46 Vgl. z.B. BGE 131 III 327, S. 332 f. E. 6 und weniger deutlich BGE 133 III 105, S. 108 E. 2.1.1. Siehe ferner Vischer, in: Honsell/Vogt/Geiser (Hrsg.), Zivilgesetzbuch II, Basler Kommentar, 4. Aufl., Basel 2011, Art. 1 SchlT N 15 und Art. 3 SchlT N 5 m.w.H.

47 Zum Ganzen Rz. 9–11.

48 Aus diesem Grund ist nicht auf einen Verfahrensschritt innerhalb des Insolvenzverfahrens abzustellen, der zwar zu einem vergleichsweise späten Zeitpunkt innerhalb des Verfahrens erfolgt, jedoch keinen Zusammenhang zur effektiven Einreihung der Forderungen in die Forderungsklassen aufweist (z.B. die Verteilung, welche sich auf die Verteilungsliste und diese wiederum auf den rechtskräftigen Kollokationsplan stützt [vgl. für das Konkursverfahren BSK SchKG II-Staehelin(Fn. 6), Art. 261 N 6]).

49 Siehe zur Bedeutung der Kollokation in Bezug auf die angesprochenen Aspekte statt vieler Hierholzer, in: Staehelin/Bauer/Staehelin (Hrsg.), Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs II, Basler Kommentar, 2. Aufl., Basel 2010, Art. 247 N 40; Gilliéron, Commentaire de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, Articles 159–270, Lausanne 2001, Art. 247 N 21 und BSK SchKG II-Bauer/Hari/Jeanneret/Wüthrich(Fn. 6), Art. 321 N 20.

50 Beispiel: Die Bestätigung eines Nachlassvertrags mit Vermögensabtretung setzt die Sicherstellung der privilegierten Forderungen voraus (siehe Rz. 3). Soweit ein Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung vor dem 1. Januar 2014

dritten Klasse. Wegen der genannten Gründe gilt dies unabhängig davon, wann das entsprechende Konkurs- bzw. Nachlassverfahren in Gang gesetzt wurde. Dass der Zeitpunkt der Kollokation von den Gläubigern – insbesondere der Eidgenössischen Steuerverwaltung – nicht beeinflusst werden kann und die Anwendbarkeit bzw. Unanwendbarkeit des Privilegs aufgrund dessen im Einzelfall zufällig erscheinen mag[51], ist aufgrund der Sachfremdheit des Privilegs hinzunehmen. Gleich verhält es sich damit, dass die vorgenannte Auslegung potentiell in einem gewissen Widerspruch zum Umstand zu sehen ist, dass die Kollokation im Allgemeinen naturgemäss einen anderen zeitlichen Bezugspunkt[52] aufweist.

Dr. iur. Jean-Daniel Schmid, Rechtsanwalt, Baker & McKenzie Zürich

bestätigt wurde, so wurden allfällige Mehrwertsteuerforderungen demnach – vorbehältlich eines diesbezüglichen Verzichts (Art. 306 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG in der am 31. Dezember 2013 geltenden Fassung) – sichergestellt. Aufgrund der Gleichstellung der Mehrwertsteuerforderungen mit unprivilegierten Forderungen der dritten Forderungsklasse im Falle der Kollokation am oder nach dem 1. Januar 2014 entfällt eine diesbezügliche Sicherstellungspflicht jedoch für die restliche Dauer solcher Verfahren, zumal es für eine Sicherstellung keinen Anlass (mehr) gibt. Offen bleibt demgegenüber, wie es sich in solchen Verfahren in Bezug auf andere, insbesondere der Kollokation vorgelagerte Verfahrensschritte verhält. Zu denken ist z.B. daran, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung hinsichtlich privilegierter Mehrwertsteuerforderungen in Bezug auf solche Nachlassverträge, die vor dem 1. Januar 2014 bestätigt wurden, nicht stimmberechtigt war (Art. 305 Abs. 2 SchKG; vgl. allgemein Hardmeier, in: Staehelin/Bauer/Staehelin [Hrsg.], Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs II, Basler Kommentar, 2. Aufl., Basel 2010, Art. 305 N 25 f.). Würde das neue Recht für das ganze Verfahren zur Anwendung gelangen, so wäre die Eidgenössische Steuerverwaltung – rückblickend betrachtet – eigentlich nicht privilegiert und damit stimmberechtigt gewesen (vgl. zu einer ähnlichen Problematik auch die Überlegungen in BGE 125 III 154, S. 158 E. 3b)). Wie es sich damit verhält kann offen bleiben, da es zur Wahrung der Rechtssicherheit zwingend geboten erscheint, auf einen solchen (rechtskräftigen) Bestätigungsentscheid im jetzigen Zeitpunkt nicht zurückzukommen.

51 Beispiel: Die Kollokation einer Mehrwertsteuerforderung in einem Konkursverfahren, in welchem der Konkurs vor dem 1. Januar 2014 eröffnet wurde, erfolgte Mitte Januar 2014. Nach der hier vertretenen Auffassung ist das Privileg dann nicht mehr anwendbar. Wäre die Kollokation dagegen (z.B. aufgrund anderer Priorisierung dieses Verfahrens durch das Konkursamt) im Lauf des Dezembers 2013 – und damit bloss wenige Wochen zuvor – erfolgt, wäre das Privileg grundsätzlich noch zu beachten gewesen.

52 Beispiel: Gegenstand des Kollokationsplans im Konkurs sind im Wesentlichen Konkursforderungen, d.h. Forderungen, die im Zeitpunkt der Konkurseröffnung bestanden, nicht dagegen Masseverbindlichkeiten (siehe zum Begriff Fn. 6; siehe zu diesen Grundsätzen statt vieler im Allgemeinen Amonn/Walther[Fn. 6], § 42 N 12, § 46 N 1 und N 23; Jeandin[Fn. 33], S. 181 f.). M.a.W. wird insoweit aufgrund des Wesens der Generalexekution auf den Zeitpunkt der Konkurseröffnung abgestellt.