

(Zwischenentscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 18. November 1998)

Mehrwertsteuer. Sicherstellungsverfügung. Aufschiebende Wirkung. Vorsorgliche Massnahmen (Art. 58 MWSTV; Art. 55, 56 VwVG).

- Die Suspensivwirkung eines Rechtsmittels ist im Verwaltungsverfahren die Regel. Allerdings kann die aufschiebende Wirkung entzogen werden, ausser bei Beschwerden gegen Verfügungen über Geldleistungen, welchen immer eine nicht entziehbare aufschiebende Wirkung zukommt (E. 2a).
- Vorbehalten bleiben Bestimmungen in anderen Bundesgesetzen, nach denen eine Beschwerde keine aufschiebende Wirkung hat. Als *lex specialis* geht Art. 58 Abs. 3 MWSTV (Beschwerden gegen Sicherstellungsverfügungen) dem Grundsatz vor. Diese Bestimmung erweist sich als verfassungsmässig und gilt in allen Fällen von Sicherstellungsverfügungen. Auch die Rekurskommission kann einer Beschwerde gegen eine Sicherstellungsverfügung die aufschiebende Wirkung nicht nachträglich zuerkennen (E. 2b).
- Die aufschiebende Wirkung ist eine von verschiedenen vorsorglichen Massnahmen. Art. 58 Abs. 3 MWSTV bezieht sich ausschliesslich auf die aufschiebende Wirkung einer Beschwerde. Das Ergreifen anderer Massnahmen im Sinne von Art. 56 VwVG bleibt dagegen unbenommen (E. 3a).

Taxe sur la valeur ajoutée. Sûretés. Effet suspensif. Mesures provisionnelles (art. 58 OTVA; art. 55, 56 PA).

- En règle générale, en procédure administrative, les moyens de droit emportent effet suspensif. Cet effet peut toutefois être retiré, excepté en ce qui concerne les recours contre des décisions portant sur une prestation pécuniaire, auxquels l'effet suspensif ne peut jamais être retiré (consid. 2a).
- Demeurent réservées les dispositions d'autres lois fédérales prévoyant qu'un recours n'a pas d'effet suspensif. L'art. 58 al. 3 OTVA (recours contre une décision portant sur des sûretés) constitue une telle loi spéciale qui prime le principe. Cette disposition est conforme à la Constitution et applicable à tous les cas de demandes de sûretés. La Commission de recours elle-même ne peut pas restituer l'effet suspensif à un recours contre une demande de sûretés (consid. 2b).
- L'effet suspensif est l'une des diverses mesures provisionnelles. L'art. 58 al. 3 OTVA ne concernant que l'effet suspensif d'un recours, la possibilité d'adopter d'autres mesures de l'art. 56 PA demeure (consid. 3a).

Imposta sul valore aggiunto. Garanzie. Effetto sospensivo. Provvedimenti d'urgenza (art. 58 OIVA; art. 55, 56 PA).

- I rimedi giuridici nella procedura amministrativa, di regola, hanno effetto sospensivo. Tuttavia quest'ultimo può essere tolto, ad eccezione dei ricorsi contro decisioni che riguardano prestazioni pecuniarie, le quali non possono mai essere private dell'effetto sospensivo (consid. 2a).
- Sono salve le disposizioni di altre leggi federali, le quali prevedano che un ricorso non abbia effetto sospensivo. L'art. 58 cpv. 3 OIVA (ricorso contro una decisione riguardante delle garanzie) costituisce una *lex specialis* che è preminente rispetto alla norma generale. Tale disposizione è conforme alla Costituzione ed applicabile a tutti i casi di richiesta di garanzia. Neppure la stessa commissione di ricorso può restituire l'effetto sospensivo ad un ricorso contro una richiesta di garanzia (consid. 2b).
- L'effetto sospensivo è uno dei differenti provvedimenti d'urgenza. Siccome l'art. 58 cpv. 3 OIVA concerne unicamente l'effetto sospensivo di un ricorso, rimane la possibilità di far capo ad altri provvedimenti ai sensi dell'art. 56 PA (consid. 3a).

Aus den Erwägungen:

1. (...)

2.a. Die aufschiebende Wirkung eines Rechtsmittels bedeutet, dass die im Dispositiv angeordnete Rechtsfolge mit der Eröffnung selbst noch nicht effektiv werden kann, sondern bis zum Beschwerdeentscheid vollständig gehemmt werden soll (vgl. Isabelle Häner, Vorsorgliche Massnahmen im Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess, in: Schweizerischer Juristenverein, Referate und Mitteilungen, Heft 3 1997, S. 265; André Moser, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 3.14). Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsbehörden und eidgenössischen Rekurskommissionen kommt der Beschwerde im allgemeinen diese aufschiebende Wirkung von Gesetzes wegen zu (vgl. Art. 55 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG], SR 172.021). Die Suspensivwirkung ist die Regel, die unmittelbare Vollstreckbarkeit die Ausnahme. Immerhin kann einem Rechtsmittel die aufschiebende Wirkung durch die verfügende Behörde entzogen werden, mit Ausnahme von Beschwerden gegen Verfügungen über Geldleistungen, welchen immer eine nicht entziehbare aufschiebende Wirkung zukommt (Moser, a.a.O., Rz. 3.15).

b. Vorbehalten bleiben schliesslich Bestimmungen in anderen Bundesgesetzen, nach denen eine Beschwerde keine aufschiebende Wirkung hat (Art. 55 Abs. 5 VwVG). Es besteht mit anderen Worten die Möglichkeit, dass der Gesetzgeber in einem Spezialerlass eine von der vorhin umschriebenen Regelung abweichende Ordnung schafft (vgl. auch Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 242).

Dies ist unter anderem in Art. 58 Abs. 3 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) geschehen, in welchem es heisst, die Beschwerde gegen eine Sicherstellungsverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) hemme die Vollstreckung nicht. Als *lex specialis* geht diese Regelung dem allgemeinen Grundsatz, wonach der Beschwerde aufschiebende Wirkung zukommt, vor (vgl. Moser, a.a.O., Rz. 3.14). Es handelt sich hierbei um eine Entscheidung des Bundesrates als materiellen Gesetzgeber, der eine Abwägung der widerstrebenden öffentlichen und privaten Interessen auf Stufe der erstinstanzlich verfügenden Behörde einheitlich getroffen hat. Der Bundesrat stützt sich dabei direkt auf den Gesetzgebungsauftrag aus Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (UeB BV, SR 101), welcher ihn beauftragt, bis zum Inkrafttreten der entsprechenden Bundesgesetzgebung die Ausführungsbestimmungen nach Art. 41ter Abs. 1 Bst. a und Abs. 3 BV zu erlassen. Ohne dass dazu

nähere Vorgaben enthalten sind, beinhaltet dieser Auftrag auch, dass die notwendigen verfahrensrechtlichen Bestimmungen für die Erhebung und den Bezug der Steuer in die bundesrätliche Verordnung aufzunehmen sind. Mit dem Erlass von Art. 58 MWSTV kam der Bundesrat diesem Auftrag nach (vgl. VPB 63.30 E. 4a). Er gab insbesondere mit der Regelung von Art. 58 Abs. 3 letzter Satz MWSTV der ESTV die Möglichkeit zur sofortigen Vollstreckung von Sicherstellungsverfügungen, was auch der Regelung in anderen Bundessteuer-Gesetzen entspricht (vgl. Art. 43 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG], SR 641.10; Art. 47 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG], SR 642.21; Art. 169 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG], SR 642.11).

Die getroffene Lösung verhindert, dass ein Steuerpflichtiger, welcher bereits einen Steuergefährdungstatbestand erfüllt, während der Rechtsmittelfrist - und bei Einreichen einer Beschwerde auch danach - weitere Vermögenswerte zu Ungunsten des Steuergläubigers entäussern kann, ohne dass der Fiskus oder eine der Rechtsmittelinstanzen gegen ein solches Vorgehen einschreiten könnte. Es besteht ein erhebliches öffentliches Interesse, dass die ESTV in solchen Fällen rasch Steuersubstrat sichern kann. Auf der anderen Seite haben allfällige private Interessen grundsätzlich zurückzustehen. Dies lässt sich dadurch rechtfertigen, dass die Vollstreckung einer Sicherstellungsverfügung für einen Steuerpflichtigen noch keinen definitiven Verlust über die entsprechenden Vermögenswerte bedeutet, auch wenn bedacht werden muss, dass ihm bei ungerechtfertigten Sicherstellungsverfügungen unter Umständen erhebliche wirtschaftliche Mittel, die er zur Führung seines Unternehmens benötigt, vorübergehend entzogen werden. Einem definitiven Verlust für die Schweizerische Eidgenossenschaft steht somit eine bloss vorübergehende Verfügungsbeschränkung des Steuerpflichtigen gegenüber, weshalb die vom Bundesrat aus anderen Steuererlassen übernommene Regelung als sachgerecht erscheint.

Aus der vom Gesetz- bzw. Verordnungsgeber in den erwähnten Bestimmungen gewählten Formulierung «Die Beschwerde hemmt die Vollstreckung nicht» ist sodann zu schliessen, dass eine aufschiebende Wirkung der Beschwerde in allen Fällen von Sicherstellungsverfügungen spezialgesetzlich ausgeschlossen ist. Hätten nach dem Willen des Gesetzgebers diesbezügliche Ausnahmen zulässig sein sollen, so hätte er dies entsprechend festhalten müssen, so wie es z. B. der Bundesgesetzgeber in Art. 28 des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1994 über das öffentliche Beschaffungswesen (BoeB, SR 172.056.1) getan hat. Dort wird zuerst in Abs. 1 der Grundsatz festgehalten, dass die Beschwerde keine aufschiebende Wirkung hat und alsdann in Abs. 2 ergänzend bestimmt, dass die Rekurskommission die aufschiebende Wirkung auf Gesuch hin erteilen kann.

Das Gesuch des Beschwerdeführers, der Beschwerde sei die aufschiebende Wirkung zu erteilen, ist daher abzuweisen.

3.a. Die vom Bundesrat aufgrund von Art. 55 Abs. 5 VwVG in Art. 58 Abs. 3 MWSTV getroffene Spezialregelung hat sich auf die Frage der aufschiebenden Wirkung als eine der möglichen vorsorglichen Massnahmen zu beschränken. Das Ergreifen anderer Massnahmen im Sinne von Art. 56 VwVG bleibt dagegen unbenommen. Sie können von der Eidgenössischen Steuerrekurskommission als Instrument der Prozessleitung bei Beschwerden betreffend Sicherstellungsverfügungen wie in allen anderen Verfahren von Amtes wegen oder auf Begehren einer Partei ergriffen werden, um einen tatsächlichen oder rechtlichen Zustand einstweilen unverändert zu lassen. Denn mit Bezug auf Massnahmen gemäss Art. 56 VwVG liegt weder ein Ausschluss gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG noch ein solcher gemäss Spezialgesetz vor. Solche Massnahmen können massgeschneidert auf den Einzelfall angeordnet und ausgestaltet werden und gehen daher oft weniger weit als eine eigentliche Gewährung der aufschiebenden Wirkung (vgl. Häner, a.a.O., S. 309). Als prozessleitende Verfügungen können sie im Laufe des Be-

schwerdeverfahrens vor der Rekurskommission jederzeit auf Antrag oder von Amtes wegen geändert und allfälligen neuen Verhältnissen angepasst werden (vgl. Moser, a.a.O., Rz. 3.13 mit Hinweisen). Zu den vorsorglichen Massnahmen gehören auch superprovisorische Massnahmen, wie sie der Vizepräsident der Eidgenössischen Steuerrekurskommission in seiner Verfügung vom 3. November 1998 bis zum Erlass des vorliegenden Zwischenentscheides angeordnet hat (vgl. dazu Moser, a.a.O., Rz. 3.26 f.).

In jenen Verfahren, in denen wie im vorliegenden Fall die aufschiebende Wirkung einer Beschwerde spezialgesetzlich ausgeschlossen ist, ist freilich darauf zu achten, dass nicht mittels anderer vorsorglicher Massnahmen über längere Zeit ein Zustand hergestellt wird, der in seinen Auswirkungen jenem der Erteilung der aufschiebenden Wirkung gleichkommt. Ob bei Sicherstellungsverfügungen, die sich aufgrund einer summarischen Prüfung mit hoher Wahrscheinlichkeit als völlig unhaltbar erweisen, mittels einer vorsorglichen Massnahme gegebenenfalls auch die vollständige Vollstreckung bis zum Entscheid in der Hauptsache unterbunden werden darf, kann hier offen bleiben. Ohne weiteres denkbar sind dagegen weniger einschneidende Massnahmen, wobei auch insoweit die auf dem Spiele stehenden Interessen und das Verhältnismässigkeitsprinzip zu beachten sind (BGE 117 V 191 f. E. 2b; vgl. auch Moser, a.a.O., Rz. 3.22 mit Hinweis).

(...)

Dokumente der SRK