

(Auszug aus einem Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 11. Januar 1999)

Mehrwertsteuer. Sicherstellungsverfügung. Nachlassvertrag.

- Sicherstellungsverfügungen müssen insbesondere bezüglich deren Höhe, aber auch in zeitlicher Hinsicht verhältnismässig sein (E. 3a/cc, 3b/cc).
- Eine Gefährdung der in Zukunft geschuldeten Steuer liegt dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger in jüngerer Vergangenheit praktisch gleichzeitig mit zwei Unternehmen eine Überschuldung erwirtschaftet hat (E. 3b/aa).
- Die Gewährung eines gerichtlichen Nachlassvertrags stellt keinen Hinderungsgrund für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung dar (E. 4).

Taxe sur la valeur ajoutée. Demande de sûretés. Concordat.

- Les demandes de sûretés doivent être proportionnées, en particulier quant à leur importance, mais également en ce qui concerne leur durée (consid. 3a/cc, 3b/cc).
- Il y a mise en péril de l'impôt dû à l'avenir si, dans un passé récent, un assujéti a provoqué pratiquement en même temps l'endettement de deux entreprises (consid. 3b/aa).
- L'octroi d'un concordat judiciaire ne constitue pas un motif empêchant la notification d'une demande de sûretés (consid. 4).

Imposta sul valore aggiunto. Richiesta di garanzia. Concordato.

- Le richieste di garanzia devono essere proporzionate, in particolare per quanto concerne la loro entità, ma anche per quanto riguarda la loro durata (consid. 3a/cc, 3b/cc).
- L'imposta dovuta in futuro è messa in pericolo se in un passato recente il contribuente ha provocato praticamente nello stesso lasso di tempo l'indebitamento di due imprese (consid. 3b/aa).
- La concessione di un concordato giudiziario non rappresenta un motivo d'impedimento per la notifica di una richiesta di garanzia (consid. 4).

Aus den Erwägungen:

(...)

3.a.cc. Sodann muss die gegen einen Steuerpflichtigen erlassene Sicherstellungsverfügung verhältnismässig sein. Die Behörde soll sich keines strengeren Zwangsmittels bedienen, als es die Umstände verlangen (vgl. BGE 124 I 44 f. E. 3e; 123 I 121 E. 4e; Alfred Kötz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl. Zürich 1998, Rz. 391). Dies gilt vorab einmal für die Höhe der verlangten Sicherheit. Sicherstellungsverfügungen müssen in jedem Fall ihren provisorischen Charakter behalten und den voraussichtlichen Schulden Rechnung tragen. Als zulässig zu erachten ist eine Sicherstellungsverfügung über zukünftige Steuerforderungen dann, wenn sie nicht mehr als eine voraussichtliche Jahressteuer umfasst.

Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit muss auch in zeitlicher Hinsicht gewahrt werden. So darf eine Sicherstellungsverfügung, gerade wenn sie sich auf erst in der Zukunft entstehende Forderungen bezieht, nicht für alle Zeiten bestehen bleiben. Dies rechtfertigt sich schon deshalb, weil sich eine Gefährdung der Steuer üblicherweise nicht auf unbestimmte Zeit hinaus mit der für eine Sicherstellungsverfügung notwendigen Intensität feststellen lässt. Dies würde im übrigen auch dem Charakter der Sicherstellung als provisorische Massnahme nicht gerecht.

3.b.aa. Im vorliegenden Fall begründet die Eidgenössische Steuerverwaltung das Vorliegen einer Gefährdung des Steuereinzugs mit dem früheren Verhalten des Beschwerdeführers. Wie sich aus dem Sachverhalt ergibt, hatte der Beschwerdeführer einerseits persönlich, d.h. mit seiner Einzelfirma, erhebliche finanzielle Probleme, welche ihn dazu zwangen, mit seinen Gläubigern einen Nachlassvertrag abzuschliessen. Dieser Nachlassvertrag wurde am 2. Juli 1998 gerichtlich genehmigt und beinhaltet einen Verzicht der Gläubiger auf 60% ihrer Forderungen. Andererseits bestand auch bezüglich der A. AG, deren Geschicke wiederum vom Beschwerdeführer als alleinigem Verwaltungsrat geleitet wurden, ein Sanierungsbedarf, welcher im Dezember 1997 zu einer Nachlassstundung und im September 1998 zu einem Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung führte, wobei die Drittklassgläubiger (Art. 219 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG], SR 281.1) - zu denen auch die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, gehört - voraussichtlich einen vollständigen Verlust hinzunehmen haben.

Praktisch zeitgleich hat der Beschwerdeführer als verantwortliche Person gleich mit zwei Unternehmen eine Überschuldung erwirtschaftet und dadurch seine Gläubiger geschädigt. Das lässt selbstredend gewisse Zweifel aufkommen, ob er in Zukunft mit dem von ihm als Einzelunternehmen geführten Hotelbetrieb seinen finanziellen Verpflichtungen nachkommen können, muss doch die Verantwortung für den finanziellen Schaden, der seinen Gläubigern entstand, in beiden Fällen ihm zugerechnet werden. Er war offenbar nicht in der Lage, die sich abzeichnenden finanziellen Probleme so rechtzeitig zu erkennen und zu lösen, dass eine Überschuldung hätte abgewendet werden können. Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer offenbar bereits seit dem 13. Dezember 1997 mit seiner Einzelunternehmung mehrwertsteuerpflichtige Umsätze erzielte und sich dennoch erst mit Schreiben vom 9. Juni 1998 - also erst sechs Monate später - um einen Eintrag ins Register der Steuerpflichtigen bemühte. Dieses Vorgehen erweckt nicht gerade den Eindruck, als nähme er seine Verantwortung als Steuerpflichtiger mit der gebotenen Umsicht wahr, abgesehen davon, dass er durch dieses Vorgehen mit der Abrechnung und Bezahlung der Steuer für das erste Quartal 1998

zwangsläufig in Verzug geraten musste. Gestützt auf sein bisheriges Verhalten und in Würdigung der Umstände ist deshalb zumindest für die nähere Zukunft davon auszugehen, dass die Erhebung der Mehrwertsteuern, welche durch den von ihm geführten Hotelbetrieb anfallen werden, gefährdet ist. Daran ändert auch die mittlerweile erfolgte Bezahlung der Steuerforderung

bis zum zweiten Quartal 1998 nichts, denn wie bereits im Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. August 1997 i.S. R., E. 2b (publiziert in französischer Übersetzung in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF], partie droit fiscal, 1998, S. 39 ff.) festgehalten, können nach Erlass einer Sicherstellungsverfügung eingegangene Zahlungen für die Beurteilung einer Steuergefährdung grundsätzlich nicht berücksichtigt werden.

bb. Sodann übte die Eidgenössische Steuerverwaltung ihr Entschliessungsermessen korrekt aus, denn eine sichernde Massnahme drängte sich angesichts der Tatsache, dass der Beschwerdeführer bereits wieder steuerpflichtige Umsätze erzielte, auf. Aus den amtlichen Akten ist im übrigen nicht ersichtlich, dass für die sichergestellten künftigen Forderungen bereits andere als die in Art. 58 und 59 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) vorgesehenen Sicherheiten bestünden bzw. Sicherungsmassnahmen ergriffen wurden.

cc. Bezüglich der Verhältnismässigkeit einer Verfügung ist vorerst einmal festzustellen, dass mildere Massnahmen als die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung im vorliegenden Fall angeordneten nicht ersichtlich sind und im übrigen auch vom Beschwerdeführer nicht geltend gemacht werden.

Sodann ist die Sicherstellungsverfügung vom 12. August 1998 auch bezüglich der Höhe des sicherzustellenden Betrages als verhältnismässig zu bezeichnen, entspricht der Betrag von Fr. 40 000.- bei einem voraussichtlichen Jahresumsatz von Fr. 1 000 000.- bis Fr. 1 200 000.- und in Berücksichtigung des ab dem 1. Januar 1999 erhöhten Steuersatzes ungefähr der in einem Jahr geschuldeten Mehrwertsteuer abzüglich Vorsteuer.

Die Verhältnismässigkeit einer Sicherstellungsverfügung muss - wie in E. 3a/cc gesehen - auch in zeitlicher Hinsicht gewahrt sein. Die Sicherstellungsverfügung vom 12. August 1998 weist diesbezüglich keine Beschränkung auf. Angesichts der Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger jederzeit von der Eidgenössischen Steuerverwaltung die Überprüfung der Berechtigung einer bestehenden Sicherstellung verlangen und ein diesbezüglicher Entscheid wiederum bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission angefochten werden kann, ist es nicht unerlässlich, eine Sicherstellungsverfügung von Beginn weg zeitlich zu begrenzen. Ferner überprüft die Eidgenössische Steuerverwaltung offenbar gemäss ihrer Praxis die Voraussetzungen für eine Sicherstellung ohnehin regelmässig von Amtes wegen. Die Sicherstellungsverfügung vom 12. August 1998 erweist sich somit insgesamt als verhältnismässig.

4. Der Beschwerdeführer rügt sodann, durch den Erlass einer Sicherstellungsverfügung werde der Sinn und Zweck des Nachlassvertrages, mit dem sanierungsfähige Unternehmen erhalten werden sollten, gefährdet.

Mit einem gerichtlichen Nachlassvertrag wird einem bedrängten Schuldner die Möglichkeit einer schonungsvollen Auseinandersetzung mit seinen Gläubigern gewährleistet. Hauptzweck insbesondere des revidierten Rechts zum Nachlassvertrag ist die Sanierung des Schuldners (vgl. Dominik Gasser, Nachlassverfahren, Insolvenzerklärung und Feststellung des neuen Vermögens, in: Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins [ZBJV] 132/1996, S. 3). Trotz seiner Bezeichnung als Vertrag ist die Rechtsnatur des Nachlassvertrags keine vertragliche, kommt er doch nur durch ein Zusammenwirken des Schuldners, der Gläubigermehrheit sowie staatlicher Organe zustande und können bei gegebenen Voraussetzungen auch nicht zustimmende Gläubiger zum Nachlassvertrag gezwungen werden (vgl. Karl Spühler / Susanne B. Pfister, Schuldbetreibungs- und Konkursrecht II, Zürich 1997, S. 87; Kurt Amonn / Dominik Gasser, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, Bern 1997, N. 10 f. zu § 53). Durch einen Nachlassvertrag mit Prozentvergleich (vgl. Art. 314 ff. SchKG) erlassen die Gläubiger dem Schuldner einen Teil ihrer Forderungen. Im Umfang dieses Erlasses kommen sie zu Verlust, wozu aber zumindest ein Teil der Gläubiger aus verschiedenen Gründen freiwillig bereit ist. Zu diesen Gründen kann einmal die Einsicht gehören, dass sie im Rahmen eines Konkurses möglicherweise einen noch grösseren Verlust hinzunehmen hätten, es kann sich darüber hinaus aber auch um eine tatsächliche Sanierungshilfe handeln in der Hoffnung, mit dem betreffenden Schuldner in Zukunft wieder gewinnbringende Geschäfte tätigen zu können (vgl. auch Staehelin / Bauer / Staehelin, Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Basel/Genf/München 1998, Rz. 1 ff. zu Art. 293 SchKG). Der Schuldner soll nach abgeschlossenem Nachlassverfahren die Möglichkeit besitzen, seine Geschäftstätigkeit weiterführen zu können, ohne durch seine früheren Schulden immer wieder in Bedrängnis gebracht zu werden. Der Sanierungsbeitrag der Gläubiger wird allerdings beschränkt auf den Erlass bzw. teilweisen Erlass bisher aufgelaufener Forderungen. Sie sind nicht verpflichtet, darüber hinaus dem Schuldner günstige Bedingungen für die Weiterführung seines Unternehmens nach Sanierung zu gewähren. So bleibt jeder Gläubiger frei, ob er mit dem Schuldner in Zukunft noch Geschäfte abschliessen will. Letzteres wird er insbesondere dann unterlassen, wenn er nicht restlos überzeugt ist, dass der Schuldner in Zukunft seine neuen Forderungen begleichen können, allenfalls wird er neue Geschäfte nur gegen Vorauszahlung oder gegen andere Sicherheiten eingehen. All dies widerspricht dem Nachlassverfahren nicht. Es liegt nunmehr am Schuldner, die für seine weitere Geschäftstätigkeit notwendigen finanziellen Mittel zu beschaffen. Deshalb kann es dem Institut des Nachlassvertrags nicht zuwiderlaufen, wenn die Eidgenössische Steuerverwaltung gestützt auf die frühere Geschäftstätigkeit eines Steuerpflichtigen nach Abschluss eines Nachlassvertrags eine Sicherheit für in Zukunft entstehende Forderungen verlangt, sofern eine Gefährdung der Steuern mit genügender Intensität vorliegt. Vom Schuldner wird dabei auch nichts Unmögliches verlangt. So braucht er insbesondere die Sicherheitsleistung zu Gunsten der Eidgenössischen Steuerverwaltung nicht in Bargeld zu hinterlegen. Die Leistung einer Bankbürgschaft, die Nennung zweier solventer Solidarbürgen oder auch die Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertschriften genügt. Aus diesen Gründen erweisen sich die Einwände des Beschwerdeführers als unbegründet.

Dokumente der SRK