

JAAC 63.30

Auszug aus einer Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 19. August 1998

Taxe sur la valeur ajoutée. Demande de sûretés. Ordonnance de séquestre.

- Constitutionnalité de l'art. 58 al. 1 let. a et d OTVA (consid. 4a).

- L'emploi d'une demande de sûretés comme ordonnance de séquestre touche à la garantie des droits acquis, élément de la garantie de la propriété. Mais cette atteinte à une liberté fondamentale est de moindre gravité, raison pour laquelle l'art. 58 al. 1 OTVA constitue une base légale suffisante (consid. 4b).

- Les demandes de sûretés de l'AFC doivent être suffisamment motivées. L'objectif est d'éviter un deuxième échange d'écritures, conséquence d'une trop grande divergence entre la motivation qui figurait dans la décision elle-même et celle de la réponse de l'administration (consid. 5b).

- De par la loi, la demande de sûretés vaut ordonnance de séquestre. Il n'est donc pas nécessaire de la désigner expressément comme telle (consid. 6a, b). L'action en contestation du cas de séquestre au sens de l'art. 278 LP est exclue (consid. 6a). Rien ne s'oppose à ce que l'AFC établisse un document séparé pour l'exécution de l'ordonnance de séquestre et que les objets à séquestrer ne soient énumérés que dans celui-ci (consid. 6c).

- Les griefs concernant le mode d'exécution de la demande de sûretés en tant qu'elle vaut ordonnance de séquestre ne sont pas du ressort de la Commission fédérale de recours en matière de contributions. Cette dernière peut seulement examiner la légalité de la demande de sûretés elle-même. En particulier, tous les griefs qui pourraient être soulevés contre l'ordonnance de séquestre selon l'art. 278 LP ne peuvent pas être invoqués dans la procédure du recours contre la demande de sûretés (consid. 6c).

Mehrwertsteuer. Sicherstellungsverfügung und Vollzug als Arrestbefehl.

- *Verfassungsmässigkeit von Art. 58 Abs. 1 Bst. a und d MWSTV (E. 4 a).*
- *Durch den Einsatz einer Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl wird die Bestandesgarantie als Teilgehalt der Eigentumsgarantie berührt. Dabei handelt es sich jedoch nicht um einen schweren Grundrechtseingriff, weshalb Art. 58 Abs. 1 MWSTV als gesetzliche Grundlage genügt (E. 4 b).*
- *Sicherstellungsverfügungen müssen von der ESTV hinreichend begründet werden. Ziel ist insbesondere die Vermeidung eines zweiten Schriftenwechsels infolge stark divergierender Begründungsdichte zwischen der Sicherstellungsverfügung selbst und der Vernehmlassung (E. 5 a).*
- *Die Sicherstellungsverfügung gilt ex lege als Arrestbefehl und muss nicht speziell als solcher bezeichnet werden (E. 6 a, b). Die Arresteinsprache gemäss Art. 278 SchKG ist ausgeschlossen (E. 6 a). Es ist nichts dagegen einzuwenden, dass die ESTV für den Vollzug als Arrestbefehl ein separates Dokument ausfertigt und die zu verarrestierenden Gegenstände erst darin nennt (E. 6 c).*
- *Rügen betreffend die Art des Vollzugs der Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl sind nicht vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) vorzubringen. Die SRK kann einzig die Rechtmässigkeit der Sicherstellungsverfügung selbst überprüfen. Insbesondere können im Beschwerdeverfahren gegen die Sicherstellungsverfügung nicht all jene Rügen vorgebracht werden, welche bei einer Arresteinsprache gemäss Art. 278 SchKG vorgebracht werden könnten (E. 6 c).*

Imposta sul valore aggiunto. Richiesta di garanzie ed esecuzione come decreto di sequestro.

- *Costituzionalità dell'art. 58 cpv. 1 lett. a e d OIVA (consid. 4a).*
- *L'uso di una richiesta di garanzia quale decreto di sequestro tocca la garanzia del diritto individuale del proprietario (Bestandesgarantie), elemento della garanzia della proprietà. Non si tratta tuttavia di una restrizione grave del diritto fondamentale; l'art. 58 cpv. 1 OIVA costituisce pertanto una base legale sufficiente (consid. 4b).*
- *Le richieste di garanzie dell'Amministrazione federale delle contribuzioni devono essere sufficientemente motivate, in particolare al fine di evitare che la motivazione figurante nella richiesta diverga eccessivamente da quella contenuta nella risposta dell'AFC, rendendo quindi necessario un secondo scambio di scritti (consid. 5a).*

- La richiesta di garanzie vale ex lege come decreto di sequestro e non deve pertanto essere designata espressamente come tale (consid. 6a, b). L'opposizione al sequestro di cui all'art. 278 LEF è esclusa (consid. 6a). Nulla osta a che l'AFC allestisca un documento separato per l'esecuzione del decreto di sequestro e menzioni gli oggetti da sequestrare soltanto in tale documento (consid. 6c).

- Le censure concernenti il modo di esecuzione della richiesta di garanzie quale decreto di sequestro non possono essere invocate dinanzi alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni. Quest'ultima può unicamente verificare la legalità della richiesta di garanzie. In particolare, tutte le censure che potrebbero essere sollevate nell'ambito dell'opposizione al sequestro di cui all'art. 278 LEF non possono essere invocate nelle procedure ricorsuali contro la richiesta di garanzie (consid. 6c).

Aus dem Sachverhalt:

Am 5. und 6. März 1998 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) im Betrieb der X AG eine Kontrolle im Sinne von Art. 50 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) durch. Gestützt auf diese Kontrollen erliess sie am 16. März 1998 eine Ergänzungsabrechnung (EA), mit welcher sie eine Nachsteuer zuzüglich Zins von 5% seit dem 30. Dezember 1996 (mittlerer Verfall) in Rechnung stellte. In seinem Kontrollbericht vom 16. März 1998 hielt der verantwortliche Revisor der ESTV unter anderem fest, die Firma habe bis zum Geschäftsjahr 1994 mit gutem finanziellem Ergebnis abgeschlossen, doch ab 1995, nach Vornahme grösserer Investitionen, seien die Abschlüsse schlechter geworden und schliesslich habe sich die Steuerpflichtige aufgrund von grösseren Verlusten aus dem operativen Geschäft zurückziehen müssen.

Ebenfalls mit Datum vom 16. März 1998 erliess die ESTV gegenüber der X AG eine Sicherstellungsverfügung. Zur Begründung führte sie insbesondere die Fälligkeit der mit EA vom 16. März 1998 geltend gemachten Mehrwertsteuerforderung zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 30. Dezember 1996 an und machte geltend, für diesen Betrag sei der Tatbestand der Steuergefährdung gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. a und c MWSTV gegeben. Gleichzeitig fertigte die ESTV in ihrer Eigenschaft als Arrestbehörde ein Dokument aus, das sie mit «Arrestbefehl» bezeichnete. Zusammen mit einem Begleitschreiben sandte sie die Sicherstellungsverfügung und das als Arrestbefehl bezeichnete Dokument am 16. März 1998 an das Betreibungsamt B. mit dem Auftrag, den Arrest sofort zu vollziehen.

Gegen die Sicherstellungsverfügung vom 16. März 1998 führt die X AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 28. April 1998 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) und beantragt unter anderem die Aufhebung der Sicherstellungsverfügung. Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin im wesentlichen vor, die von der ESTV zum Erlass der Sicherstellungsverfügung herangezogenen Rechtsnormen entbehrten

einer ausreichenden verfassungsmässigen Grundlage. Ausserdem sei Art. 58 MWSTV - so er überhaupt verfassungsmässig sei - nicht ordnungsgemäss angewendet worden, und schliesslich habe die ESTV mit der Verarrestierung der Vermögenswerte ihr pflichtgemässes Ermessen überschritten und den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verletzt.

In ihrer Vernehmlassung vom 15. Mai 1998 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Aus den Erwägungen:

(...)

2.a. (Vgl. [VPB 63.29 E. 2b](#))^[37]

(...)

4.a.aa. Die Beschwerdeführerin rügt, Art. 58 MWSTV mangle es an einer ausreichenden verfassungsmässigen Grundlage. Die SRK prüft praxisgemäss auch ohne entsprechende Rüge von Amtes wegen die Vereinbarkeit der konkret angewendeten Bestimmung der Mehrwertsteuerverordnung mit Art. 8 der Übergangsbestimmungen (UeB) der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (BV, SR 101) und Art. 41^{ter} BV. Dazu und über den Inhalt einer solchen Überprüfung hat die SRK bereits mehrfach ausführlich befunden (vgl. [VPB 62.82 E. 2](#)).

bb. Bei den Bestimmungen von Art. 58 Abs. 1 Bst. a und c MWSTV handelt es sich nicht um die Konkretisierung eines ausdrücklich in Art. 8 Abs. 2 UeB BV festgesetzten Prinzips, so dass sie sich direkt auf Art. 8 Abs. 1 UeB BV abstützen. Eine Verletzung eines übergeordneten, systemtragenden Grundprinzips wie etwa des Verbraucher- und damit des Überwälzbarkeitsprinzips, des Grundsatzes der Steuerneutralität, des Grundsatzes der einmaligen Besteuerung (Vermeidung der Doppel- und Nichtbesteuerung), des Bestimmungslandprinzips, etc. durch die hier angewendeten Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung ist nicht ersichtlich (vgl. Entscheid vom 7. August 1997 i.S. R. c. ESTV, [VPB 62.47 E. 5 b](#)). Gegenteiliges wird von der Beschwerdeführerin nicht - auch nicht sinngemäss - geltend gemacht. Ebensowenig besteht eine abweichende Maxime des europäischen Umsatzsteuerrechts. Die anwendbaren Bestimmungen der MWSTV erweisen sich demnach als mit Art. 8 UeB BV und Art. 41^{ter} BV vereinbar.

cc. Art. 8 Abs. 1 UeB BV erteilt dem Bundesrat den Auftrag, im Sinne einer vorübergehenden Regelung bis zum Inkrafttreten der entsprechenden Bundesgesetzgebung die Ausführungsbestimmungen zur Umsatzsteuer nach Art. 41^{ter} 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. Unter anderem mit der Regelung von Art. 58 MWSTV kam der Bundesrat diesem Auftrag nach. Er gab damit der ESTV, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, ein Instrument in die Hand, welches bei sämtlichen anderen Bundessteuern und auch bei den kantonalen Steuern, die dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR

642.14) unterliegen, in fast vollständig identischer Weise auch zur Verfügung steht. Bei der Sicherstellungsverfügung handelt es sich um ein im Steuerrecht weitverbreitetes und bekanntes Mittel zur Sicherung des Steuereinzugs beim Vorliegen einer Gefährdung. Die Sicherstellungsverfügung ist nichts Neues, nichts Unbekanntes und nichts Ungewöhnliches. Es kann deshalb nicht die Rede davon sein, der Bundesrat habe mit dem Erlass der entsprechenden Norm seine Kompetenzen überschritten. Vielmehr hat er in Wahrnehmung seines verfassungsmässigen Auftrags auf ein Instrument zurückgegriffen, das es überall sonst im Steuerrecht auch gibt.

b. Die Beschwerdeführerin bringt sodann vor, durch den konkreten Erlass einer Sicherstellungsverfügung sowie insbesondere durch deren Vollzug als Arrestbefehl werde ihr gegenüber die Eigentumsgarantie (Art. 22^{ter} BV) verletzt.

aa. Ein Eingriff in die Eigentumsgarantie ist nur zulässig, wenn er auf einer gesetzlichen Grundlage beruht, im überwiegenden öffentlichen Interesse liegt, verhältnismässig ist und den Kerngehalt des Grundrechts unberührt lässt (BGE 119 Ia 353 E. 2 a, 118 Ia 387 E. 4 a; vgl. auch *Jörg Paul Müller*, Die Grundrechte der Schweizerischen Bundesverfassung, Bern 1991, S. 333 ff.).

Bezüglich der gesetzlichen Grundlage, welche einen Eingriff in die Eigentumsgarantie zu rechtfertigen vermag, ist festzuhalten, dass für schwere Eingriffe nach wie vor ein formelles, inhaltlich relativ bestimmtes Gesetz, mithin eine generell-abstrakte Regelung, erforderlich ist, welche ausserdem vom zuständigen Organ erlassen wurde. Bei leichten Grundrechtseingriffen prüft das Bundesgericht hingegen nicht, ob ein Gesetz im formellen Sinne vorliegt (vgl. BGE 118 Ib 503 E. 6, 99 Ia 250 E. 2; *Georg Müller*, in: Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Bd. I, Basel/Zürich/Bern, N. 29 und 31 zu Art. 22^{ter} BV). Ob ein schwerer oder ein leichter Eingriff ins Eigentum vorliegt, wird nach objektiven Kriterien entschieden. Ein besonders schwerer Eingriff liegt in der Regel vor, wenn Grundeigentum zwangsweise entzogen wird oder wenn durch Verbote oder Gebote der bisherige oder künftig mögliche bestimmungsgemässe Gebrauch des Grundstücks verunmöglicht oder stark erschwert wird. Weniger weit gehende Eingriffe gelten nicht als schwer, so z. B. zeitlich begrenzte Bauverbote (vgl. dazu *Georg Müller*, a.a.O., N. 32 zu Art. 22^{ter} BV; *Jörg Paul Müller*, a.a.O., S. 334).

Grundsätzlich muss sodann jeder Eingriff in die Eigentumsgarantie durch ein öffentliches Interesse gerechtfertigt werden, wobei das öffentliche Interesse umso grösser sein muss, je stärker bzw. intensiver der Eingriff ist (vgl. *Georg Müller*, a.a.O., N. 34 zu Art. 22^{ter} BV; *Jörg Paul Müller*, a.a.O., S. 336). Und schliesslich muss eine Verletzung der Eigentumsgarantie auch verhältnismässig sein, wobei nicht gefordert wird, dass sich ein Eingriff auf das absolut unerlässliche Minimum beschränkt (*Jörg Paul Müller*, a.a.O., S. 337 f.).

bb. Damit überhaupt von einem grundrechtsrelevanten Eingriff in die Eigentumsgarantie gesprochen werden kann, muss durch eine staatliche Massnahme in den Schutzbereich des Grundrechts eingegriffen werden. Lehre und Praxis unterscheiden bei der Eigentumsgarantie die Instituts-, die Bestandes- und die Wertgarantie. Dabei stellt die *Institutsgarantie* sicher, dass das Rechtsinstitut des Eigentums als solches nicht ausgehöhlt wird. Die

BV gewährleistet jedermann das Recht, Eigentum zu erwerben, zu halten und zu veräussern. In zunehmendem Masse wird die Institutsgarantie auch als Kerngehalt der Eigentumsgarantie betrachtet (Jörg Paul Müller, a.a.O., S. 333). Als *Bestandesgarantie* schützt die Eigentumsgarantie die konkreten, individuellen Vermögensrechte des einzelnen vor staatlichen Eingriffen und Beschränkungen. Geschützt sind nicht nur das Eigentum im sachenrechtlichen Sinn, sondern auch der Besitz, Immaterialgüterrechte und wohlerworbene Rechte (BGE 120 Ia 121 E. 1 b, 105 Ia 46 E. 1 c; vgl. Ulrich Häfelin / Walter Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 4. Aufl., Zürich 1998, Rz. 1360a; Jörg Paul Müller, a.a.O., S. 333; Georg Müller, a.a.O., N. 16 zu Art. 22^{ter} BV). Die *Wertgarantie* schliesslich sichert dem Grundrechtsträger volle Entschädigung zu für den Fall, dass sich eine Enteignung bzw. eine Eigentumsbeschränkung als rechtmässig erweist (Häfelin/Haller, a.a.O., Rz. 1365).

Die Stellung als Eigentümer selbst wird zwar durch eine Arrestlegung nicht entzogen, doch werden die aus dem Eigentum fliessenden Rechte durch einen Arrest angesichts der unter Umständen während mehrerer Monate andauernden Vermögensblockierung erheblich eingeschränkt, so insbesondere die Besitzes- und die Verfügungsrechte. Durch eine Arrestlegung wird daher die Bestandesgarantie sehr wohl berührt. Daran ändert auch nichts, dass der Arrest bloss Mittel zum Zweck - Sicherung einer nachfolgenden zwangsweisen Überführung in eines anderen Eigentum - darstellt. Vielmehr ist es gerade der Sinn des Arrests, dass - ohne bereits eine Verschiebung der Eigentümerstellung zu bewirken - ein bisheriger Rechtsinhaber über bestimmte Vermögenswerte vorübergehend nicht mehr frei verfügen kann. Da es sich beim Arrest jedoch nur um eine vorübergehende sichernde Massnahme handelt und insbesondere keine Rechte definitiv verloren gehen, bewirkt er keinen schweren Grundrechtseingriff, was bedeutet, dass vor allem an die Art der gesetzlichen Grundlagen keine zu hohen Anforderungen gestellt werden dürfen. Immerhin müssen die Arrestgründe vom Gesetz klar definiert werden, und es sind die Voraussetzungen für einen Arrest vom Gläubiger glaubhaft zu machen (vgl. Dominik Gasser, Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins [ZBJV] 130/1994, S. 584).

cc. Im vorliegenden Fall werden durch den Erlass und Vollzug der Sicherstellungsverfügung der ESTV die Eigentumsrechte der Beschwerdeführerin berührt. Die Sicherstellungsverfügung vom 16. März 1998 basiert dabei auf Art. 58 Abs. 1 MWSTV, welcher - wie unter E. 4 a/cc hievore gesehen - gestützt auf Art. 8 Abs. 1 UeB BV auftrags- und kompetenzgemäss durch den Bundesrat in Vertretung ordentlichen (formellen) Gesetzesrechts erlassen wurde und als gesetzliche Grundlage für einen nicht besonders schweren Eingriff in die Bestandesgarantie auch hinsichtlich seiner Bestimmtheit ohne weiteres ausreicht. Die Sicherstellung von gefährdeten Steueransprüchen liegt überdies offensichtlich im öffentlichen Interesse. Schliesslich ist die Massnahme auch verhältnismässig, steht der ESTV doch kein milderes Mittel zur Verfügung, um den späteren Einzug einer gefährdeten Steuer zu gewährleisten.

Zusammenfassend kann also festgehalten werden, dass sich Art. 58 Abs. 1 MWSTV als verfassungskonform erweist und durch seine Anwendung im vorliegenden Fall nicht unzulässigerweise in den Schutzbereich von Grundrechten eingegriffen wird.

5. Die Beschwerdeführerin rügt weiter, die ESTV habe mit der Sicherstellungsverfügung vom 16. März 1998 ihre Begründungspflicht verletzt.

a. Gemäss Art. 58 Abs. 2 MWSTV hat die Sicherstellungsverfügung unter anderem auch den Rechtsgrund der Sicherstellung zu enthalten. Zum identischen Wortlaut in Art. 47 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) gilt, dass es nicht ausreicht, einzig den Sicherstellungsgrund anzugeben. Vielmehr muss die ESTV in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht darlegen, weshalb sie Sicherheiten verlangt (vgl. *Urs Kehrl*, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 55 S. 251, Ziff. 242). Diese Forderung nach einer zumindest minimalen Begründung von Sicherstellungsverfügungen ist auch im Bereich der Mehrwertsteuer berechtigt, zumal schriftliche Verfügungen im Verwaltungsverfahren gemäss Art. 35 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021) grundsätzlich immer begründet werden müssen. Die Umstände, welche die ESTV veranlassen, eine Sicherstellung zu verlangen, müssen deshalb zusätzlich zur angewendeten Norm genannt werden. Der Steuerpflichtige muss sich über die Tragweite der Verfügung Rechenschaft geben und sie in voller Kenntnis der Sache weiterziehen können. Die sachgerechte Überprüfung einer Verfügung setzt voraus, dass sich auch die Rechtsmittelinstanz über die Begründetheit der Verfügung ein Bild machen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Verwaltung leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Dabei kann sich die Begründung einer Verfügung auf die wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 122 IV 14 E. 2 c, 119 Ia 269). Zudem kann durch die Verpflichtung zur Offenlegung der Entscheidungsgründe verhindert werden, dass sich die Verwaltung von unsachlichen Motiven leiten lässt. Die Begründungspflicht erscheint in diesem Lichte nicht nur als bedeutsames Element transparenter Entscheidungsfindung, sondern dient zugleich auch der wirksamen Selbstkontrolle der verfügenden Behörde (BGE 118 V 58 E. 5 b; vgl. auch *Alfred Kölz / Isabelle Häner*, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zürich 1993, Rz. 156). Dass das Handeln der ESTV für den Betroffenen und auch für eine allenfalls angerufene Rechtsmittelinstanz nachvollziehbar sein soll, rechtfertigt sich umso mehr, als Beschwerden im Zusammenhang mit Sicherstellungsverfügungen aufgrund ihrer einschneidenden Folgen (möglicher Vollzug als Arrestbefehl, fehlende aufschiebende Wirkung) nach Möglichkeit beförderlich zu behandeln sind und deshalb darauf geachtet werden sollte, dass nicht ein zweiter Schriftenwechsel (Art. 57 Abs. 2 VwVG) infolge stark divergierender Begründungsdichte zwischen Sicherstellungsverfügung und Vernehmlassung durchgeführt werden muss.

b. Im vorliegenden Fall bezeichnete die ESTV in der Sicherstellungsverfügung vom 16. März 1998 einzig die angewendeten Normen der MWSTV. In einem Begleitschreiben zur Sicherstellungsverfügung wies sie ausserdem auf die Bilanzsituation der Beschwerdeführerin per Ende 1997 hin. Eine derartige Begründung ist aus den oben erwähnten Gründen zu knapp. Dies zeigt

bereits die Tatsache, dass es die ESTV im Rahmen des Schriftenwechsels als notwendig erachtete, ihren Antrag auf Abweisung der Beschwerde und mithin Bestätigung der Sicherstellungsverfügung auf nunmehr über 60 Seiten zu begründen. Die entsprechende Rüge der Beschwerdeführerin ist deshalb durchaus berechtigt. Immerhin ist der Vorinstanz zuzustimmen, wenn sie ausführt, dass eine Begründung ohne weiteres auch mit separater - jedoch gleicher Post versandter - Mitteilung erfolgen darf (BGE 117 Ib 492 E. 6 b/bb; vgl. Kölz/Häner, a.a.O., Rz. 157).

In concreto war es der Beschwerdeführerin trotz der mangelhaften Begründung der Sicherstellungsverfügung möglich, eine ausführliche Beschwerdeschrift zu verfassen. Ausserdem wurde ihr im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels Gelegenheit geboten, zu den detaillierten Beweggründen der ESTV Stellung zu nehmen. Eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs kann damit als geheilt gelten (*Lorenz Kneubühler*, Gehörsverletzung und Heilung, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 99/1998, S. 104 mit Hinweisen).

6. Die Beschwerdeführerin beantragt schliesslich, die gestützt auf die Sicherstellungsverfügung vom 16. März 1998, resp. gestützt auf den «Arrestbefehl» vom 16. März 1998 verarrestierten Gegenstände seien unverzüglich freizugeben.

a. Den Fiskalbehörden steht ausser dem Arrest gestützt auf Art. 271 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG, SR 281.1) auch noch ein besonderer Steuerarrest zur Verfügung, um die Steuerforderung und ihren Einzug direkt sicherzustellen, sofern das Steuergesetz dies vorsieht, was in Art. 58 Abs. 2 MWSTV für den hier interessierenden Bereich der Fall ist. Dieser Steuerarrest unterscheidet sich vom gewöhnlichen schuldbetreibungsrechtlichen Arrest in erster Linie dadurch, dass er nicht mit einem von der Arrestbehörde erlassenen Arrestbefehl ausgelöst wird, sondern allein schon mit der Sicherstellungsverfügung der Steuerbehörde, indem das Steuergesetz diese Verfügung einfach dem Arrestbefehl im Sinne von Art. 274 SchKG gleichsetzt. Die Sicherstellungsverfügung der Steuerbehörde gilt damit *ex lege* als Arrestbefehl. Dessen Vollzug bedeutet folglich zugleich Vollzug der Sicherstellungsverfügung (*Kurt Amonn*, Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen, in: Beiträge zum SchKG, Banken- und Steuerrecht, Bern 1997, S. 255). Gemäss Wortlaut des Gesetzestextes ist die Arrestaufhebungsklage gemäss Art. 279 SchKG in der Fassung vor dem 1. Januar 1997 ausgeschlossen. Im revidierten SchKG bedeutet dies den Ausschluss der Einsprache gegen den Arrestbefehl gemäss Art. 278 SchKG. Sachlich ist dies gerechtfertigt, kann doch bereits die Sicherstellungsverfügung nach Art. 58 Abs. 4 MWSTV zunächst mit Beschwerde bei der SRK und sodann mittels Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Will ein Steuerpflichtiger also den Sicherstellungs- bzw. Arrestgrund bestreiten, so muss er die Sicherstellungsverfügung anfechten (Amonn, a.a.O., S. 255).

b. Damit eine Sicherstellungsverfügung wie in Art. 58 Abs. 2 MWSTV vorgesehen unmittelbar als Arrestbefehl eingesetzt werden kann, muss sie gemäss Praxis - zusätzlich zu den Anforderungen nach Art. 58 Abs. 2 MWSTV - auch die Arrestgegenstände nennen (Amonn, a.a.O., S. 255 ff., mit Hinweisen).

Der Steuerarrest setzt nicht einen besonderen Arrestbefehl voraus, vielmehr ist die Sicherstellungsverfügung selbst, falls sie alle notwendigen Angaben enthält, direkt Arrestbefehl. Insbesondere wird von der MWSTV, aber auch von anderen Steuererlassen, nicht verlangt, dass die Sicherstellungsverfügung zusätzlich noch als Arrestbefehl bezeichnet wird. Vielmehr kommt der Sicherstellungsverfügung diese Funktion immer bereits von Gesetzes wegen zu, sie hat mithin *ex lege* eine Doppelfunktion.

c. Die ESTV hat es sich zur Praxis gemacht, zur Verdeutlichung dieser Doppelfunktion zwei Dokumente zu verfassen, wobei das eine als Sicherstellungsverfügung bezeichnet wird und den in Art. 58 Abs. 2 MWSTV ausdrücklich bezeichneten Inhalt enthält und das andere den Titel «Arrestbefehl» trägt, auf die Sicherstellungsverfügung hinweist und die Arrestgegenstände nennt. Während die Sicherstellungsverfügung als solche bereits Wirkungen entfaltet, kann das zusätzlich ausgestellte und mit Arrestbefehl bezeichnete Dokument keine eigenständige Bedeutung erlangen. Als Arrestbefehl vollstreckbar ist es immer nur zusammen mit der Sicherstellungsverfügung. In diesem Sinne kann man sagen, der «Arrestbefehl» sei lediglich eine Fortsetzung der Sicherstellungsverfügung, quasi die zweite Seite. Eine Auflistung der zu verarrestierenden Gegenstände (Arrestgegenstände) in einer speziellen Ziffer der Sicherstellungsverfügung selbst würde an sich vollauf genügen. Will die ESTV jedoch eine Sicherstellungsverfügung nicht sogleich als Arrestbefehl vollstrecken lassen, sondern dem Steuerpflichtigen während einer bestimmten Frist die Möglichkeit einräumen, der Verfügung freiwillig nachzukommen, so wäre eine derartige Bezeichnung von Arrestgegenständen in der Sicherstellungsverfügung selbst aber verfehlt. Nicht nur würde der Steuerpflichtige verunsichert, wenn man ihm zuerst aufzählt, mit welchen Mitteln er gemäss Art. 58 Abs. 7 MWSTV den geforderten Betrag sicherstellen kann, und gleich anschliessend eine Aufzählung von zu verarrestierenden Vermögenswerten folgt. Die Fiskalbehörde würde auf diese Weise einem widerspenstigen Verfügungsadressaten auch mitteilen, von der Existenz welcher Vermögenswerte sie Kenntnis hat, was ihm die Möglichkeit böte, diese Werte zu verstecken, so dass sich ein anschliessender Arrestvollzug als ergebnislos erweisen müsste. Daraus erhellt, dass gute Gründe dafür sprechen, die Bezeichnung von Arrestgegenständen nicht in der Sicherstellungsverfügung selbst vorzunehmen, sondern - wie von der ESTV praktiziert - auf einem separaten Dokument. Wenn nun ein solches zusätzliches Dokument fälschlicherweise als Arrestbefehl bezeichnet wird (als Arrestbefehl gilt nach Art. 58 Abs. 2 MWSTV die Sicherstellungsverfügung, nicht ein zusätzliches Dokument, welches die Arrestgegenstände bezeichnet), tut das seiner Wirkung in Kombination mit der Sicherstellungsverfügung keinen Abbruch. Dies hat auch das Bundesgericht im Entscheid [BGE 108 III 35](#) f. E. 3 b so erkannt. Die diesbezüglichen Rügen der Beschwerdeführerin sind deshalb verfehlt.

d. Soweit die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vorbringt, der Arrest sei vom Betreibungsamt B in rechtsverzögernder Weise übermässig lange nicht vollzogen worden, und auch die Rechtsmittelbelehrung auf der Arresturkunde sei unvollständig, rügt sie damit Handlungen der Betreibungsorgane. Die SRK kann darauf nicht eintreten, ist sie doch einzig zur Überprüfung der Sicherstellungsverfügung befugt. Die Sicherstellungsverfügung selbst ist wie

gesehen nicht zu beanstanden. Auch eine allenfalls fehlerhafte oder verspätete Prosekution des Arrests ist nicht bei der SRK zu rügen, sondern allenfalls bei den zuständigen Betreibungsorganen. Es ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht möglich, in einem Beschwerdeverfahren gegen die Sicherstellungsverfügung all jene Rügen vorzubringen, welche bei einem gewöhnlichen Arrest im Rahmen der Arresteinsprache (Art. 278 SchKG) vorgebracht werden dürfen. Die Verwaltungsbeschwerde gegen eine Sicherstellungsverfügung ersetzt zwar die Arresteinsprache, übernimmt jedoch nicht dieselben Aufgaben. Insbesondere in SchKG-Belangen hat sich die SRK nicht einzumischen. Im Rahmen einer Beschwerde gegen eine Sicherstellungsverfügung untersucht die SRK lediglich, ob die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung, insbesondere jene von Art. 58 MWSTV, korrekt angewendet wurden. Rügen, welche jedoch das SchKG betreffen, sind bei den zuständigen betreibungsrechtlichen Organen vorzubringen. Ebenso wenig wie die ESTV Arrestrichter ist, kommt der SRK die Funktion einer Aufsichtsbehörde in SchKG-Angelegenheiten zu.

[37] Oben, S. 265.

JAAC 63.30 - Auszug aus einem Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 19. August 1998

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	1999
Année	
Anno	
Band	63
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 004 226

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.