

## JAAC 63.29

Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission  
vom 12. Oktober 1998

---

*Taxe sur la valeur ajoutée. Demande de sûretés (art. 58 OTVA).  
Conditions auxquelles le comportement passé de l'organe d'une  
personne morale peut être pris en compte. Reprise de l'exploitation  
commerciale d'une entreprise.*

*- L'AFC peut demander des sûretés pour des montants d'impôt, des  
intérêts ou des frais, même s'ils ne sont pas encore fixés par une  
décision entrée en force ou ne sont pas encore échus. La constitution de  
sûretés est aussi admissible pour une créance fiscale future. Toutefois,  
le bien-fondé d'une telle exigence doit apparaître vraisemblable  
(consid. 2b).*

*- Des sûretés ne peuvent être exigées selon l'art. 58 al. 1 let. a OTVA que  
si l'impôt est effectivement menacé. A cet égard, la manière dont s'est  
comporté par le passé un organe qui occupe désormais un poste de  
responsable doit être pris en compte (consid. 3a/aa). Lorsqu'un membre  
actuel du conseil d'administration a été auparavant fondé de pouvoirs  
d'un autre contribuable qui ne remplissait pas son devoir de s'acquitter  
de l'impôt, le comportement de cet autre contribuable ne peut lui être  
imputé (respectivement être imputé à la société dont il est l'organe) que  
s'il assumait, en tant que fondé de pouvoirs, une part de responsabilité  
dans ce comportement (consid. 3b et c).*

*- Au surplus, la demande de sûretés doit être opportune et  
proportionnelle (particulièrement en ce qui concerne son montant;  
consid. 3a/bb et a/cc).*

*- Admissibilité d'une substitution de motifs en matière de demande de  
sûretés (consid. 4a).*

*- La disposition de l'art. 58 al. 1 let. d OTVA, selon laquelle l'AFC peut  
également demander des sûretés lorsque l'assujetti reprend entièrement  
ou en partie l'exploitation commerciale d'une entreprise tombée en*

*faillite, conduit d'une certaine manière à un renversement du fardeau de la preuve: en présence d'une telle reprise, l'AFC est autorisée à conclure sans autre à une mise en danger de la perception de l'impôt. Il incombe alors à l'assujetti d'apporter la preuve du contraire (consid. 4b).*

*- D'un côté, la notion de reprise d'une exploitation commerciale contenue à l'art. 58 al. 1 let. d OTVA est plus large que celle adoptée par l'art. 181, respectivement les art. 748 s. CO; la reprise des actifs, des passifs et des autres obligations n'est en particulier pas nécessaire. D'un autre côté, le simple transfert d'une partie du patrimoine ne suffit pas pour admettre la reprise d'une exploitation commerciale (consid. 4c).*

---

*Mehrwertsteuer. Sicherstellungsverfügung (Art. 58 MWSTV). Voraussetzungen unter denen das frühere Verhalten eines Organs einer juristischen Gesellschaft zu berücksichtigen ist. Übernahme eines Geschäftsbetriebs.*

*- Die ESTV kann Steuern, Zinsen und Kosten auch dann sicherstellen lassen, wenn diese noch nicht rechtskräftig festgestellt oder fällig sind. Auch eine Sicherstellung für erst in der Zukunft entstehende Steuern ist zulässig. Immerhin muss sich die Begründetheit der Forderung als wahrscheinlich erweisen (E. 2b).*

*- Für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. a MWSTV muss die Steuer tatsächlich gefährdet sein. Hierbei ist auch das frühere Verhalten eines nunmehr in verantwortlicher Stellung tätigen Organs mitzubersichtigen (E. 3a/aa). War ein heutiges Mitglied eines Verwaltungsrats früher bei einer anderen Steuerpflichtigen, welche ihren Zahlungsverpflichtungen nicht nachkam, als Prokurist tätig, so ist ihm (bzw. der Gesellschaft, deren Organ er ist) das Verhalten dieser anderen Steuerpflichtigen nur dann anzurechnen, wenn er als Prokurist eine (Mit-)Verantwortung für dieses Verhalten trug (E. 3b, c).*

*- Im weiteren hat eine Sicherstellungsverfügung angemessen und (insbesondere bezüglich der Höhe) verhältnismässig zu sein (E. 3a/bb, a/cc).*

*- Zulässigkeit der Motivsubstitution im Bereich der Sicherstellungsverfügungen (E. 4a).*

*- Durch die in Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWSTV enthaltene Bestimmung, wonach die ESTV eine Sicherstellungsverfügung auch erlassen kann, wenn der Steuerpflichtige den Geschäftsbetrieb einer in Konkurs gefallenen Unternehmung ganz oder teilweise übernimmt, wird eine Art Beweislastumkehr bewirkt: Aus der Tatsache einer entsprechenden Übernahme darf die ESTV ohne weitere Prüfung auf eine Bezugsgefährdung schliessen. Der Beweis des Gegenteils obliegt nun dem Steuerpflichtigen (E. 4b).*

*- Der Begriff der Übernahme eines Geschäftsbetriebs gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWSTV geht einerseits weiter als jener von Art. 181 bzw. 748 f. OR; insbesondere wird nicht zwingend ein Übergang von Aktiven und Passiven sowie von weiteren Verpflichtungen vorausgesetzt. Andererseits wird für die Annahme eines Übergangs eines Geschäftsbetriebs aber mehr verlangt als die blosse Übertragung eines Teilvermögens (E. 4c).*

---

*Imposta sul valore aggiunto. Richiesta di garanzie (art. 58 OIVA). Condizioni alle quali va tenuto conto del comportamento precedente di un organo di una persona giuridica. Assunzione dell'attività commerciale di un'impresa.*

*- L'AFC può chiedere garanzie per le imposte, gli interessi e le spese anche se questi non sono stati accertati con decisione passata in giudicato né scaduti. È possibile esigere una garanzia anche per un credito fiscale che sorgerà soltanto in futuro. La fondatezza del credito deve tuttavia apparire verosimile (consid. 2b).*

*- Affinché possano essere richieste le garanzie di cui all'art. 58 cpv. 1 lett. a OIVA l'imposta deve essere effettivamente in pericolo. A tal proposito va anche considerato il comportamento di un organo ormai attivo in un posto di responsabilità (consid. 3a/aa). Se il membro di un consiglio d'amministrazione era in precedenza procuratore presso un altro contribuente che non adempiva i suoi obblighi di pagamento, il comportamento di tale contribuente può essergli imputato (rispettivamente essere imputato alla società di cui è organo) soltanto se, come procuratore, egli era (cor)responsabile di questo comportamento (consid. 3b e c).*

*- Una richiesta di garanzie deve inoltre essere adeguata e (in particolare per quanto concerne l'importo) proporzionata (consid. 3a/bb e a/cc).*

*- Ammissibilità della sostituzione dei motivi nell'ambito delle richieste di garanzie (consid. 4a).*

*- La disposizione dell'art. 58 cpv. 1 lett. d OIVA secondo cui l'AFC può esigere garanzie anche quando il contribuente assume in tutto o in parte l'attività commerciale di un'impresa dichiarata in fallimento comporta una sorta di inversione dell'onere della prova: in presenza di una siffatta ripresa, l'AFC può concludere senza ulteriore verifica che l'esazione è in pericolo. Spetta quindi al contribuente fornire la prova del contrario (consid. 4b).*

*- Da un lato, la nozione di assunzione dell'attività commerciale di un'impresa ai sensi dell'art. 58 cpv. 1 lett. d OIVA è più ampia di quella prevista dagli art. 181 e 748 seg. CO; non è in particolare necessario che il contribuente assuma l'attivo, il passivo e altri obblighi. D'altro canto, per ammettere che vi è assunzione dell'attività commerciale di un'impresa occorre più del semplice trasferimento di una parte del patrimonio (consid. 4c).*

---

## Zusammenfassung des Sachverhalts:

**A.** Am 24. Oktober 1997 bat die Revisionsstelle der K AG, die S AG, um Eintragung ihrer Klientin ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen. Zunächst wies die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) mit Schreiben vom 12. November 1997 darauf hin, dass die K AG eine Sicherheitsleistung von Fr. 20 000.- zu leisten habe. Nachdem der ESTV mitgeteilt worden war, dass man mit dieser Sicherheitsleistung nicht einverstanden sei, wurde die K AG am 13. Januar 1998 mit Wirkung per 1. Oktober 1997 ins Register der Steuerpflichtigen eingetragen.

**B.** Da sich die K AG nicht bereit erklärte, die am 12. November 1997 geltend gemachte Sicherheitsleistung zu bezahlen, eröffnete ihr die ESTV am 21. Januar 1998 eine Sicherstellungsverfügung nach Art. 58 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, SR 641.201) über Fr. 20 000.-. Begründet wurde die Sicherstellungsverfügung mit einer «massiven Gefährdung des Steueranspruchs der Schweizerischen Eidgenossenschaft aufgrund des über die O AG am 12. September 1997 eröffneten Konkurses (Art. 58 Abs. 1 Bst. a MWSTV)».

Gegen diese Sicherstellungsverfügung führt die K AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 19. Februar 1998 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) und beantragt deren Aufhebung.

## Aus den Erwägungen:

(...)

**2.b.** Nach Art. 58 Abs. 1 MWSTV kann die ESTV Steuern, Zinsen und Kosten, auch wenn sie weder rechtskräftig festgesetzt noch fällig sind, sicherstellen lassen, wenn deren Bezahlung als gefährdet erscheint (Bst. a), wenn der Zahlungspflichtige Anstalten trifft, seinen Wohn- oder Geschäftssitz oder seine Betriebsstätte in der Schweiz aufzugeben oder sich im schweizerischen Handelsregister löschen zu lassen (Bst. b), der Zahlungspflichtige mit der Zahlung der Steuer in Verzug ist (Bst. c) bzw. der Steuerpflichtige den Geschäftsbetrieb einer in Konkurs gefallenen Unternehmung ganz oder teilweise übernimmt (Bst. d; vgl. im übrigen *Stephan Kuhn / Peter Spinnler*, Mehrwertsteuer, Das Nachschlagewerk zum Systemwechsel, Muri/Bern 1994, S. 123 ff.; *Alois Camenzind / Niklaus Honauer*, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer, Bern 1995, S. 294 ff. Rz. 1086 ff.). Die Sicherstellungsverfügung besteht in einer behördlichen Massnahme mit dem Zweck, dem Gemeinwesen Sicherheit für einen Steueranspruch zu verschaffen, dessen Verwirklichung aus bestimmten äusseren Gründen als gefährdet erscheint. Der gefährdete Anspruch braucht weder fällig noch rechtskräftig zu sein, doch muss sich dessen Begründetheit immerhin als wahrscheinlich erweisen und darf sich der Betrag nicht als übertrieben herausstellen. Bei der Prüfung, ob eine sicherzustellende Forderung wahrscheinlich ist, braucht die Begründetheit nicht materiell geprüft zu werden; eine *prima-facie*-Prüfung

reicht aus. Durch die Sicherstellungsverfügung soll dafür gesorgt werden, dass der Anspruch bei Eintritt der Fälligkeit tatsächlich realisiert werden kann (vgl. *Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts*, 5. Aufl., Zürich 1995, S. 297 mit Hinweis).

Die Mehrwertsteuer auferlegt dem steuerpflichtigen Unternehmer zur Steuererhebung Pflichten, da er als Steuerpflichtiger gehalten ist, fortlaufend in periodischen Abständen seine Abrechnungen der Verwaltung einzureichen, und die geschuldeten Steuerbeträge abzuliefern hat. Wenn die Voraussetzungen für die Mehrwertsteuerpflicht bei einem Unternehmer grundsätzlich vorliegen und er einen «lebenden» Geschäftsbetrieb führt, erscheint es als sehr wahrscheinlich, dass auch in Zukunft Mehrwertsteuerforderungen des Bundes gegenüber dem Steuerpflichtigen entstehen werden. Im Vergleich dazu entsteht die Steuerforderung bei der direkten Bundessteuer grundsätzlich erst dann, wenn aus der Geschäftstätigkeit am Ende der Berechnungsperiode ein Gewinn (steuerbares Einkommen) erzielt worden ist. Ausserdem sieht Art. 59 Abs. 1 Bst. a MWSTV vor, dass der Überschuss der abziehbaren Vorsteuern über die geschuldete Mehrwertsteuer durch die ESTV mit Schulden aus früheren Perioden verrechnet werden kann. Daher erachtet die SRK die Regelung von Art. 58 Abs. 1 MWSTV als zulässig, wonach die ESTV - bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen - für zukünftige Mehrwertsteuerforderungen mittels Verfügung eine Sicherheitsleistung vom Steuerpflichtigen verlangen darf (vgl. Entscheid der SRK vom 7. August 1997 in Sachen R. c. ESTV, E. 3, insbesondere E. 3 b mit weiteren Hinweisen, publiziert in [VPB 62.47](#) bzw. in französischer Übersetzung in *Revue de droit administratif et de droit fiscal* [RDAF], partie droit fiscal, 1998 II S. 39 ff. und in *Steuer Revue* [StR] 1998, S. 171 ff., bestätigt im Entscheid vom 20. März 1998 i.S. N. c. ESTV [SRK 1997-026], E. 2 b).

**3.** Die ESTV beruft sich zur Begründung der vorliegend zu beurteilenden Sicherstellungsverfügung primär darauf, die Bezahlung von künftigen Steuerforderungen erscheine im Sinne von Art. 58 Abs. 1 Bst. a MWSTV als gefährdet. Gemäss der Praxis der SRK müssen für die Anwendbarkeit dieser Bestimmung drei Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. [VPB 62.47](#) E. 3c).

**a.aa.** Es muss eine Gefährdung bzw. eine möglich Gefährdung der Steuerforderung bestehen. Eine Gefährdung braucht nicht in einem nach aussen sichtbaren Verhalten des Steuerpflichtigen zu liegen. Vielmehr kann es im Einzelfall bereits ausreichen, dass ein Steuerpflichtiger die Abrechnungen nicht fristgerecht einreicht oder die sich aus den korrekt ausgefüllten Abrechnungsformularen ergebenden Steuerforderungen nicht innert der 60-tägigen Frist nach Ablauf der Abrechnungsperiode (Art. 38 MWSTV) an die ESTV bezahlt. Bereits eine objektive Gefährdung - ohne dass dem Steuerpflichtigen eine entsprechende Absicht nachgewiesen werden könnte - kann eine Sicherstellungsverfügung rechtfertigen. Dagegen reicht eine Gefährdung ausschliesslich zufolge der wirtschaftlichen Verhältnisse des Schuldners nicht aus. Notwendig sind vielmehr bestimmte, gefährdende Handlungen, deren Effekt dem Fiskus das zur Deckung seiner Ansprüche nötige Vermögen entzieht (vgl. *Kurt Amonn, Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen*, in: *Beiträge zum SchKG, Banken- und Steuerrecht*, Bern 1997, S. 251 f., mit Hinweis; *Blumenstein/Locher, a.a.O.*, S. 298).

Eine weite Auslegung des Gefährdungstatbestandes entspricht grundsätzlich der Natur der Mehrwertsteuer. Denn die Umsatzsteuer basiert auf dem Prinzip der Selbstveranlagung. Der Steuerpflichtige ist für die vollständige und korrekte Abrechnung der Steuer selbst verantwortlich; die ESTV kontrolliert die daraus entstehenden Pflichten bloss stichprobenweise. Ergeben sich Anhaltspunkte, dass sich ein Steuerpflichtiger möglicherweise nicht korrekt verhält, müssen der ESTV die notwendigen Mittel zur Verfügung stehen, damit gewährleistet werden kann, dass die korrekte und vollständige Steuererhebung sichergestellt bleibt.

Grundsätzlich muss zwischen dem Verhalten des Steuerpflichtigen und der aktuellen bzw. möglichen Gefährdung der Steuerforderung gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. a MWSTV ein Zusammenhang bestehen. Nur wenn aus der Gesamtheit der Umstände und des Verhaltens des Steuerpflichtigen darauf geschlossen werden kann, dass die Bezahlung der Steuerforderung als gefährdet erscheint, darf eine Sicherheitsleistung durch die ESTV verlangt werden. Dem bisherigen Verhalten des Steuerpflichtigen in der Vergangenheit kommt dabei besondere Bedeutung zu. Immerhin ist zu beachten, dass weder Art. 58 Abs. 1 MWSTV noch der frühere Art. 27 Abs. 1 des Bundesbeschlusses vom 29. Juli 1941 über die Warenumsatzsteuer (WUB, BS 6 173) davon sprechen, dass eine derartige Gefährdung einer Steuerforderung vom Steuerpflichtigen selbst auszugehen hat. Auf den Ursprung der Gefährdung kommt es also nicht in erster Linie an, er kann mithin auch bei Dritten liegen. Da juristische Personen nicht selbst, sondern bloss durch ihre Organe handeln können, ist es folgerichtig, dass sie sich das Verhalten dieser Organe anrechnen lassen müssen. Sonst wären die juristischen Personen gegenüber den natürlichen Personen bevorteilt. Das frühere Verhalten eines nunmehr verantwortlichen Organs einer juristischen Person ist demnach für die Beurteilung, ob eine Steuer gefährdet erscheint, mitzubehücksichtigen, und zwar auch dann, wenn sich das kritische Verhalten auf Tatsachen abstützt, welche nichts mit der betreffenden Steuerpflichtigen zu tun haben. Immerhin ist darauf zu achten, dass ein wesentlicher Zusammenhang zwischen dem früheren Verhalten und der aktuellen Gefährdung besteht. Es ist mithin aufgrund der gesamten Umstände zu beurteilen, ob ein vergangenes Verhalten eine wirkliche Gefahr für jetzige oder künftige Steuerforderungen darstellt. Eine solche Gefährdung wurde zum Beispiel bei einer Steuerpflichtigen bejaht, deren einziger Verwaltungsrat bereits bei einer anderen - nunmehr konkursiten - Gesellschaft alleiniger Verwaltungsrat war und dort dafür verantwortlich gemacht werden musste, dass die Abrechnungs- und Zahlungspflichten nie korrekt wahrgenommen wurden, so dass dem Fiskus schliesslich ein Schaden von mehreren hunderttausend Franken entstand (vgl. [VPB 62.47](#) E. 4 b/cc).

**bb.** Sowohl Art. 58 Abs. 1 Bst. a MWSTV wie auch der frühere Art. 27 Abs. 1 WUB stellen sogenannte «Kann-Vorschriften» dar. Der ESTV kommt also ein gewisser Ermessensspielraum im Sinne eines Entschliessungsermessens zu (vgl. *Ulrich Häfelin / Georg Müller*, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 2. Aufl., Zürich 1993, Rz. 348). Die Ausübung dieses Ermessen kann gemäss Art. 49 Bst. c des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021) durch die SRK überprüft werden. Zu beachten ist hierbei insbesondere, dass ein Steuerpflichtiger der Verwaltung oftmals schon vor dem Erlass einer eigentlichen Sicherstellungsverfügung

irgendwelche Sicherheiten gegeben hat, welche von denen gemäss Art. 58 Abs. 7 MWSTV abweichen. In solchen Fällen ist es besonders wichtig zu prüfen, ob eine eigentliche Sicherstellungsverfügung im Sinne von Art. 58 Abs. 1 MWSTV den konkreten Umständen wirklich angemessen ist (vgl. [VPB 62.47](#) E. 3 c/cc, mit weiteren Hinweisen).

**cc.** Sodann muss die gegen einen Steuerpflichtigen erlassene Sicherstellungsverfügung auch verhältnismässig sein. Die Behörde soll sich keines strengeren Zwangsmittels bedienen, als es die Umstände verlangen (vgl. [BGE 124 I 44](#) f. E. 3 e; 123 I 121 E. 4 e; *Alfred Kölz / Isabelle Häner*, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zürich 1993, Rz. 172). 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. Unzulässig wäre z. B. eine Sicherstellung im Betrag der gesamten voraussichtlichen Steuern bis zum Ende der Steuerpflicht. Diese Grenze rechtfertigt sich umso mehr, als die Behörde jederzeit eine Sicherstellungsverfügung erlassen kann.

**b.** Als Prokurist gilt, wer von einem Unternehmen die generelle Ermächtigung erhalten hat, die Geschäfte zu führen und im Namen des Unternehmens zu unterschreiben. Allerdings hat in heutigen Betrieben der Prokurist oft nur noch die Stellung des mittleren Kaders inne, und die Ermächtigungen sind im internen Verhältnis zum Teil weitgehend eingeschränkt (Art. 458 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR], SR 220; vgl. *Pierre Tercier*, *Les contrats spéciaux*, Zürich 1995, Rz. 4541 f.; *Rolf Watter*, in *Honsell/Vogt/Wiegand*, *Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I*, Basel und Frankfurt a.M. 1996, Rz. 4 zu Art. 458 OR). Die kaufmännische Prokura entsteht durch Bevollmächtigung, die sowohl nach gesetzlicher Anordnung wie auch stillschweigend erfolgen kann (vgl. *Watter*, a.a.O., Rz. 6 zu Art. 458 OR).

Von Gesetzes wegen ist der Prokurist an sich befugt, alle Arten von Rechtshandlungen vorzunehmen, welche der Zweck eines Gewerbes oder Geschäfts mit sich bringen kann, mit Ausnahme der Veräusserung oder Belastung von Grundstücken (Art. 459 OR). Handelt der Prokurist innerhalb dieser Vertretungsmacht, so führt sein Handeln zu Rechtswirkungen zwischen dem Prinzipal (d. h. dem Unternehmen) und dem Dritten; der Prinzipal muss sich folgerichtig diese Rechtshandlungen entgegenhalten lassen (vgl. auch *Watter*, a.a.O., Rz. 14 zu Art. 458 OR). Die Prokura ist - wie die gewöhnliche Stellvertretung gemäss Art. 32 ff. OR - abstrakt, was bedeutet, dass ihre Gültigkeit vom Grundverhältnis zwischen Prokurist und Prinzipal unabhängig ist. Als Grundverhältnis besteht bei der Prokura meistens ein Arbeitsvertrag, ausnahmsweise auch ein Auftrag (vgl. dazu *Watter*, a.a.O., Rz. 15 f. zu Art. 458 OR). Im Rahmen dieses Grundverhältnisses werden die näheren Aufgaben des Prokuristen umschrieben. Der Prinzipal kann dabei die Handlungsmöglichkeiten seines Vertreters grundsätzlich beliebig beschränken - bloss hat eine solche Einschränkung gegenüber Dritten nur dann Wirkung, wenn sie davon wissen oder zumindest hätten wissen sollen bzw. wenn es sich um eine jener Einschränkungen handelt, die im Handelsregister eingetragen werden können und auch tatsächlich eingetragen wurde. Der Prokurist ist verpflichtet, sich nach aussen an die ihm auferlegten Beschränkungen zu halten (vgl. *Peter Gauch / Viktor Aepli / Hugo Casanova*, OR Besonderer Teil,

Rechtsprechung des Bundesgerichts, Zürich 1998, Bemerkung zu Art. 460 OR). Es ist somit zu unterscheiden zwischen einerseits der Vertretungsmacht des Prokuristen, welche gemäss Art. 459 OR sehr weitgehend ausgestaltet ist und die sich der Prinzipal von aussenstehenden - gutgläubigen - Dritten entgegenhalten lassen muss, und andererseits der Vertretungsbefugnis, welche durch den Prinzipal beliebig beschränkt werden darf und an die sich der Prokurist zu halten hat (vgl. dazu Watter, a.a.O., Rz. 13 zu Art. 460 OR). Daraus folgt, dass die Tatsache, dass einem Mitarbeiter die Prokura erteilt wurde, noch nichts über dessen Aufgaben und Pflichten gegenüber dem Prinzipal aussagt (Innenverhältnis). Die Stellung als Prokurist räumt gegenüber gutgläubigen Dritten bloss die Befugnis ein, für das Unternehmen zu handeln. Eine Handlungspflicht des Prokuristen dagegen kann nur durch das Grundverhältnis entstehen. Deshalb hat der Prokurist auch nicht bereits kraft seiner Prokura eine Organstellung im Unternehmen, sondern erst dann, wenn ihm aufgrund interner Vereinbarung auch die entsprechende Entscheidungskompetenz zukommt (vgl. dazu Watter, a.a.O., Rz. 16 zu Art. 458 OR). So entschied das Bundesgericht, dass sich die Verantwortlichkeit eines Prokuristen nicht nach seiner Handlungsvollmacht im Aussenverhältnis, sondern nach seinen Obliegenheiten in Form von Rechten und Pflichten im Innenverhältnis bestimme. Andernfalls müsste die bevollmächtigte Person auch für Schäden haften, deren Eintritt sie mangels entsprechender Kompetenzen gar nicht hätte vermeiden können (BGE 111 V 178 E. 5 a).

c. Im vorliegenden Fall leitet die ESTV das Vorliegen einer Gefahr für die Steuer daraus ab, dass zwei kollektiv zeichnungsberechtigte Mitglieder des Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin bei einer anderen, inzwischen konkursiten, Gesellschaft, welche ihren Abrechnungs- und Zahlungspflichten nur ungenügend und nie rechtzeitig nachkam, als Prokuristen tätig waren. Als Prokuristen der O AG seien die beiden Verwaltungsräte der Beschwerdeführerin mitverantwortlich, dass die gesetzlichen Abrechnungs- und Zahlungspflichten verletzt worden seien, und es treffe sie eine Verantwortlichkeit in Bezug auf die erheblichen Steuerausstände der Konkursitin. Einzelne der Steuerforderungen seien ausserdem lange vor der Konkurseröffnung entstanden. Es sei demnach davon auszugehen, dass die Personen, welche als Prokuristen der konkursiten Gesellschaft tätig waren, als Verwaltungsratsmitglieder der Beschwerdeführerin in Bezug auf die steuerlichen Rechte und Pflichten dasselbe Verhalten an den Tag legen würden. Darüber hinaus sei die Revisionsgesellschaft und die Buchhaltungsstelle der beiden Gesellschaften identisch.

Die ESTV kommt zum Ergebnis, dass die beiden betreffenden Verwaltungsratsmitglieder der Beschwerdeführerin für die Missachtung der mehrwertsteuerlichen Pflichten bei der O AG mitverantwortlich waren, und zwar einzig gestützt auf ihre Stellung als Prokuristen. Nun trifft es, wie unter der E. 3 b gesehen, durchaus zu, dass die Prokura als solche die Ermächtigung zur Einreichung auch von Steuerabrechnungen ebenso wie zur Zahlung von Steuerforderungen beinhaltet. Nimmt ein Prokurist solche Handlungen gegenüber der (gutgläubigen) Verwaltung vor, so hat sich das der Prinzipal grundsätzlich anrechnen zu lassen. Allein aus einer Prokura jedoch zu schliessen, dass der betreffenden Person im Verhältnis zur Gesellschaft - mithin aus dem Grundgeschäft zur Prokura - auch die Pflicht zu einem entsprechenden Tätigwerden oblag, geht dagegen nicht an. Der Prokurist

ist für spezifische Handlungen bzw. Unterlassungen der Gesellschaft nur dann verantwortlich, wenn ihm aufgrund eines entsprechenden Vertrages (bzw. Grundverhältnisses) solche Pflichten auch tatsächlich übertragen wurden. So kann zum Beispiel einem Prokuristen, dessen Aufgabe in einem Betrieb gemäss Arbeitsvertrag der Einkauf von Rohmaterialien ist, unmöglich eine Verantwortlichkeit für die Einreichung von Steuerabrechnungen obliegen. Hierin liegt denn auch ein grundlegender Unterschied etwa zu einem Verwaltungsrat, welcher zumindest dann immer die Mitverantwortung für die Geschäftsführung trägt, wenn er Kenntnis von Pflichtverletzungen besitzt oder besitzen müsste und nicht dagegen einschreitet. Die Verantwortlichkeit des Prokuristen beurteilt sich nicht nach seiner Handlungsvollmacht im Aussenverhältnis, sondern nach seinen Obliegenheiten im Innenverhältnis (BGE 111 V 178 E. 5 a). Allein aus der Tatsache also, dass P. K. und D. K. bei der O AG als einzel- bzw. kollektivzeichnungs-berechtigte Prokuristen tätig waren, kann demnach nicht hergeleitet werden, dass sie eine Mitverantwortung für die mangelhafte Erfüllung der steuerlichen Pflichten der O AG tragen. Dies müsste sich vielmehr aus einem der Prokura zugrundeliegenden Arbeitsvertrag oder Auftrag ergeben. Solches macht nun aber die ESTV zu Recht nicht geltend. So führt sie selbst aus, die Buchhaltung der O AG sei extern geführt worden, nämlich von der damaligen A AG. Es erscheint daher als sehr unwahrscheinlich, dass sich neben dieser Buchhaltungsstelle auch noch die Prokuristen aufgrund des Arbeitsvertrags (oder Auftrags) um die Buchhaltung bzw. um Steuerabrechnungen zu kümmern hatten. Vor diesem Hintergrund erscheinen die Beteuerungen der Beschwerdeführerin glaubwürdig, wonach P. K. und D. K. bei der O AG im internen Verhältnis keine Kompetenz zur Abrechnung der Mehrwertsteuer und auch keine Verfügungsgewalt über Bankkonti besaßen. Besaßen sie aber keine Pflichten bezüglich der Mehrwertsteuer, so kann ihnen das gesetzwidrige Verhalten der O AG nicht zur Last gelegt und es kann auch nicht auf ein voraussichtliches gesetzwidriges Verhalten in ihrer Tätigkeit als Verwaltungsratsmitglieder der Beschwerdeführerin geschlossen werden.

Im übrigen ergeben sich aus den Akten keine Anhaltspunkte, welche die Vermutung nahelegen würden, dass P. K. oder D. K. aufgrund von Misswirtschaft in ihrem Verantwortungsbereich bei der O AG den Konkurs dieser Gesellschaft mitverursacht hätten. Auch aus dieser Perspektive geht von den beiden Verwaltungsratsmitgliedern der Beschwerdeführerin also keine objektive Gefährdung der Steuerforderung aus. Ebensowenig ergibt sich ein Anhaltspunkt für eine Gefährdung, wenn man die Zusammensetzung des gesamten Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin betrachtet. Insbesondere ergeben die Akten keine Hinweise darauf, welche Zweifel an der Geschäftsführung des einzelzeichnungs-berechtigten Verwaltungsratspräsidenten, H. K., aufkommen lassen würden.

Die ESTV argumentiert sodann, bei der Beschwerdeführerin und bei der O AG sei dieselbe Revisionsstelle tätig, welche gleichzeitig auch noch als Buchhaltungsstelle fungiere, nämlich die Treuhand AG S. Ob dabei die Revisionsstelle der O AG tatsächlich auch als deren Buchhaltungsstelle auftrat, ist aus den Akten nicht ersichtlich, jedoch unerheblich. Denn aus den Akten ergibt sich, dass zumindest bei der Beschwerdeführerin die Revisions- und die Buchhaltungsstelle nicht identisch sind. Der Irrtum, dem die ESTV diesbezüglich unterlegen ist, muss sich daraus ergeben haben, dass gemäss

Handelsregisterauszug der Beschwerdeführerin vom 24. März 1998 als Revisionsstelle die S AG tätig ist. Auf dem «Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger» der Beschwerdeführerin vom 22. Oktober 1997 wird unter der Rubrik «Name & Adresse Ihrer Buchhaltungs- / Treuhandstelle» ebenfalls die Treuhand AG S aufgeführt. Daraus leitete die ESTV wohl die vermeintliche Identität von Buchhaltungsstelle und Revisionsstelle ab. Aus dem Schreiben der S AG vom 17. April 1998 lässt sich jedoch nichts entnehmen, was auf ein solches Doppelmanat hinweisen würde. Während die Angaben auf dem vorhin erwähnten Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger tatsächlich zu Verwirrung Anlass geben können, wird jedoch aus der Mehrwertsteuerabrechnung der Beschwerdeführerin vom 18. Februar 1998 klar ersichtlich, dass als Buchhaltungsstelle der Beschwerdeführerin die I AG tätig ist. Und dies wohlbemerkt bereits vor der Mandatsniederlegung durch die S AG vom 17. April 1998. Unabhängig von der Frage, ob solches überhaupt zu einer Gefährdung der Steuern im Sinne von Art. 58 Abs. 1 Bst. a MWSTV führen könnte, kann somit nicht davon gesprochen werden, die Buchhaltungsstelle der Beschwerdeführerin und der konkursiten O AG seien identisch.

Aus dem bisher Gesagten folgt, dass gestützt auf Art. 58 Abs. 1 Bst. a MWSTV nicht auf eine Gefährdung künftiger Steuerforderungen geschlossen werden kann.

**4.a.** In ihrer Vernehmlassung weist die ESTV darauf hin, dass die Sicherstellungsverfügung auch mit der Anwendung von Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWSTV begründet werden könne. Gegen die Anwendung dieser Bestimmung bringt die Beschwerdeführerin vor, der Verweis auf diese Norm in der Vernehmlassung der ESTV sei nicht zulässig, da die Sicherstellungsverfügung nur gestützt auf Art. 58 Abs. 1 Bst. a MWSTV erfolgt sei.

Vorab ist festzuhalten, dass die ESTV die Sicherstellungsverfügung mit der «massiven Gefährdung des Steueranspruchs der Schweizerischen Eidgenossenschaft aufgrund des über die O AG am 12. September 1997 eröffneten Konkurses (Art. 58 Abs. 1 lit. a MWSTV)» begründete. Der Sachverhalt, auf den sich die ESTV für den Erlass der Sicherstellungsverfügung abstützte, war die Konkursöffnung über der O AG. Eine allfällige unkorrekte bzw. unvollständige Bezeichnung der angewendeten Gesetzesbestimmungen würde der Rechtmässigkeit der Sicherstellungsverfügung vom 21. Januar 1998 keinen Abbruch tun.

Durch einen Wechsel der Begründung wird der ursprüngliche Sachverhalt unter anderen rechtlichen Gesichtspunkten gewürdigt. In konstanter Rechtsprechung wurde in der Praxis die sogenannte Motivsubstitution - die nachträgliche andere Begründung einer an sich rechtmässigen Verfügung - allgemein, aber auch im Bereich der Sicherstellungsverfügungen, als zulässig erklärt (BGE 122 I 262 E. 5, VPB 53.10, E. 2; vgl. auch *Ernst Käzig / Urs R. Behnisch*, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], III. Teil, 2. Aufl. Basel 1992, N. 3 zu Art. 119, mit Hinweis; Kölz/Häner, a.a.O., Rz. 292, *Thomas Merkli / Arthur Aeschlimann / Ruth Herzog*, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, Bern 1997, N. 12 zu Art. 72). Dies entspricht auch dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen, den es im Verfahren vor der Rekurskommission zu beachten gilt (vgl. Art. 62 Abs. 4

VwVG). Der SRK ist es also unbenommen, den der Sicherstellungsverfügung vom 21. Januar 1998 zugrundegelegten Sachverhalt auch im Lichte von Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWSTV zu würdigen.

**b.** In Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWSTV wird der ESTV die Kompetenz eingeräumt, eine Sicherstellungsverfügung auch dann zu erlassen, wenn der Steuerpflichtige den Geschäftsbetrieb einer in Konkurs gefallenen Unternehmung ganz oder teilweise übernimmt. Hier, wie überhaupt bei allen Tatbestandsvarianten von Art. 58 Abs. 1 MWSTV, ist zu beachten, dass nicht jedes Mass an Gefährdung ausreicht, um eine Sicherstellungsverfügung zu erlassen. Immer müssen zur Beurteilung der Frage, ob eine abstrakte oder konkrete Bezugsgefährdung vorliegt, die konkreten Umstände gewürdigt werden (vgl. dazu Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 55 S. 246, Ziff. 224). So muss auch für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWSTV in jedem Fall eine genügend intensive Bezugsgefährdung vorhanden sein; es muss von einer solchen Übernahme zumindest die abstrakte Gefahr ausgehen, dass der Steuerpflichtige in Zukunft seinen Pflichten gegenüber dem Fiskus nicht mehr vollständig nachkommen können. Eine derartige abstrakte Gefahr kann etwa darin liegen, dass mit einer Geschäftsübernahme nicht nur Aktiven, sondern auch Passiven übernommen werden, welche möglicherweise umfangmässig noch nicht einmal definitiv feststehen. Oder der Steuerpflichtige tritt durch die Geschäftsübernahme in Verträge ein, welche die konkursite Unternehmung abgeschlossen hatte, und die daher nicht auf ihn zugeschnitten sind bzw. Lasten mit sich bringen können, ohne dass diesen ein entsprechender Nutzen gegenübersteht. Zu denken ist aber auch an eine möglicherweise schlechte örtliche Lage des übernommenen Geschäftsbetriebs, welche bereits die konkursite Unternehmung zu Fall gebracht hatte.

Lässt sich eine derartige Gefährdung mit genügender Intensität tatsächlich nachweisen, so könnte die ESTV bereits gestützt auf Art. 58 Abs. 1 Bst. a MWSTV eine Sicherstellungsverfügung erlassen. Es kann nun aber nicht Sinn und Zweck von Bst. d des entsprechenden Artikels sein, bloss zu wiederholen, was bereits aufgrund von Bst. a gilt. Deshalb muss nach einer systematischen Auslegung davon ausgegangen werden, dass Bst. d in seinem Gehalt über Bst. a hinausgehen soll, was nur dann der Fall ist, wenn damit der ESTV die Kompetenz eingeräumt wird, ohne den vorgängigen Beweis einer Gefährdung, einzig gestützt auf die Tatsache einer (teilweisen) Übernahme des Geschäftsbetriebs einer konkursiten Unternehmung, eine Sicherstellungsverfügung zu erlassen. Mithin wird durch Bst. d eine Art Beweislastumkehr bewirkt: Aus der Tatsache einer entsprechenden Übernahme darf die ESTV ohne weitere Prüfung auf eine Bezugsgefährdung schliessen. Der Beweis des Gegenteils obliegt nun dem Steuerpflichtigen. Gelingt ihm der Nachweis, dass von der ganzen oder teilweisen Geschäftsübernahme keine Bezugsgefährdung - auch nicht eine abstrakte - (mehr) ausgeht, so fällt die Grundlage für eine Sicherstellungsverfügung dahin. Bst. d stellt in diesem Sinne also eine sogenannte Tatsachenvermutung auf. Die Vermutungsfolge kann durch den Beweis des Gegenteils der Vermutung abgewendet werden, wobei die objektive Beweislast den Vermutungsgegner trifft (vgl. dazu *Daniel Schär*, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Bern / Stuttgart / Wien 1998, S. 252 f.). Nur bei dieser Auslegung hat Bst. d einen Sinn. Damit hat

die ESTV bei der Anwendung von Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWSTV nur noch - aber immerhin - das Vorliegen einer zumindest teilweisen Übernahme des Geschäftsbetriebs einer konkursiten Unternehmung nachzuweisen, woraus dann die Vermutung für eine Steuergefährdung abgeleitet werden darf.

c. Im vorliegenden Fall legt die ESTV dar, die Beschwerdeführerin habe den Geschäftsbetrieb der seit dem 17. Oktober 1997 konkursiten O AG übernommen. Eine entsprechende telefonische Auskunft will sie am 30. Oktober 1997 von der Treuhand AG S, der ehemaligen Revisionsstelle der Beschwerdeführerin und der O AG, erhalten haben. Die Treuhand AG S sei angefragt worden, worauf sie den voraussichtlich massgebenden Umsatz, welcher auf dem «Fragebogen zur Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtiger» mit Fr. 345 410.- angegeben wurde, abstütze. Hierauf habe die Treuhand AG S geantwortet, dieser Betrag ergebe sich durch die Übernahme der O AG. Über dieses Telefongespräch findet sich eine kurze mit Bleistift geschriebene Notiz auf dem erwähnten Fragebogen, welche folgenden Inhalt hat:

*«Übernahme von 286 206 ev. Konkurs gem. Tel. mit Treuhandbüro vom 30.10.97 KRE»*

Die Beschwerdeführerin stellt in ihrer Replik vom 27. Mai 1998 in Abrede, die O AG übernommen zu haben. Im Zusammenhang mit dem geschätzten Umsatz von Fr. 345 410.- führt sie sodann aus, sie führe lediglich das Pub im 1. Stock. Die konkursite O AG habe aber ein Restaurant mit Pizza und ein Pub im 1. Stock betrieben.

Im Rahmen einer Instruktionsmassnahme erkundigte sich die SRK am 10. Juli 1998 beim Konkursamt des Kantons X über den Stand des Konkursverfahrens der O AG. Von dort erhielt sie die Auskunft, der Konkurs über der O AG sei noch nicht abgeschlossen. Die Aktiven hätten jedoch alle verwertet werden können und der Kollokationsplan sei rechtskräftig geworden. Der nächste Schritt bestehe darin, den Verwertungserlös an die kollozierten Gläubiger zu verteilen. Das gesamte Inventar der O AG sei von einem Herrn K. aufgekauft worden. Passiven hätte dieser jedoch keine übernommen, vielmehr habe der Kauf im Rahmen der normalen konkursamtlichen Verwertung stattgefunden. Nach Ansicht der ESTV wird dadurch die Annahme einer Steuergefährdung durch Übernahme einer konkursiten Gesellschaft im Sinne von Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWSTV bestätigt. Die Beschwerdeführerin dagegen hält dafür, der Konkurs der O AG sei für eine allfällige Sicherstellungsverfügung ohne jegliche Relevanz. Im übrigen sei das im Rahmen einer gewöhnlichen Verwertung erworbene Kleininventar grösstenteils weiterveräussert worden.

Die ESTV stützt ihre Annahme, die Beschwerdeführerin habe die konkursite O AG übernommen, einzig auf eine telefonische Aussage der Treuhand AG S. Dem Wortlaut der Telefonnotiz muss dabei entnommen werden, dass die Treuhand AG S zum Zeitpunkt der Auskunft noch nicht wusste, dass über der O AG tatsächlich der Konkurs eröffnet war (vgl. Formulierung «ev. Konkurs»). Die Tatsache, dass zu jenem Zeitpunkt der Konkurs bereits seit fast zwei Wochen eröffnet war, was insbesondere der Treuhand AG S als Revisionsstelle der O AG hätte bekannt sein müssen, lässt gewisse Zweifel an der Vollständigkeit jener Telefonnotiz bzw. an der angeblichen Auskunft aufkommen. Als alleiniges Beweismittel für einen Eingriff, wie ihn eine Sicherstellungsverfügung darstellt, kann eine derartige, in sich widersprüchliche Telefonnotiz nicht genügen. Aus der Würdigung der übrigen

Beweise (Auskunft des Konkursamtes des Kantons X, Handelsregisterauszug der Beschwerdeführerin, Parteiauskünfte) ergibt sich vielmehr, dass die Beschwerdeführerin die O AG jedenfalls nicht im Sinne des OR (Art. 181 bzw. 748 f. OR) übernommen hat.

Sachverhaltsmässig kann davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin unter anderem zumindest mit einem Teil des ehemaligen Inventars der O AG in demselben Gebäude wie die Konkursitin einen Billard-Betrieb führt. Damit betätigt sie sich - wenigstens teilweise - am selben Standort mit dem gleichen Gewerbe wie die O AG und benützt dazu auch einen Teil ihres ehemaligen Inventars. Weitere rechtliche oder tatsächliche Verbindungen, wie z. B. übernommene Verträge, Geschäftskonzepte, Mitgliederübernahme oder Weiterbeschäftigung von Personal lassen sich dagegen zwischen den beiden rechtlich unabhängigen Aktiengesellschaften nicht nachweisen und werden auch von der ESTV nicht dargelegt. Ob bei einem solchen Sachverhalt von einer eigentlichen Übernahme eines Teils des Geschäftsbetriebs (im Sinne von Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWSTV) der O AG gesprochen werden kann, ist damit zweifelhaft. So kann allein der Kauf von Gegenständen im Rahmen eines SchKG-Verwertungsverfahrens nicht die Übernahme eines Geschäftsbetriebs bewirken, auch nicht im Sinne von Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWSTV. Vielmehr muss ein solcher Kauf - zumindest solange als keine anderen Verpflichtungen als die Bezahlung eines üblichen Entgelts übernommen werden - jedem anderen Kauf gleichgestellt werden. Es geht nicht an, einen Unterschied zu machen zwischen einem Kauf von einzelnen Gegenständen von einem Trödler oder einer Handelsunternehmung und dem Erwerb aus einer Konkursmasse. Keiner dieser Käufe kann für sich genommen eine Geschäftsübernahme darstellen. Daran ändert sich auch nichts, wenn mit derart erworbenen Gütern eine Tätigkeit ausgeübt wird, welche bereits die Rechtsvorgängerin dieser Güter betrieb, denn je nach der Art der so erworbenen Waren besteht kaum eine andere Verwendungsmöglichkeit.

In Ziff. 2.4.2 des Merkblatts Nr. 30<sup>[36]</sup> der ESTV wird der in Art. 5 Abs. 5 MWSTV verwendete Begriff des Teilvermögens näher umschrieben. Ob ein Teilvermögen im Sinne dieser Bestimmung vorliegt, beurteilt die Verwaltung jeweils im Einzelfall. Immerhin wird vorausgesetzt, dass es sich um eine Mehrzahl von Gegenständen handelt, welche aus Sicht des Übertragenden eine organische Einheit bilden. Als Beispiel eines Teilvermögens wird in Ziff. 2.4.4 Abs. 3 des Merkblatts Nr. 30 unter anderem explizit das Inventar eines Gastgewerbebetriebs bezeichnet. Die Tatsache, dass die Mehrwertsteuerverordnung in Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWTSV einerseits nicht den Begriff des Teilvermögens, sondern jenen des Geschäftsbetriebs verwendet, deutet darauf hin, dass der Ordnungsgeber als Voraussetzung für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWSTV mehr als bloss den Übergang von Gegenständen, welche eine organische Einheit bilden, voraussetzt. Andererseits erhellt aus dem bisher Gesagten, dass der Begriff der (teilweisen) Übernahme eines Geschäftsbetriebs gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWSTV weiter geht als die in Art. 181 OR (Übernahme eines Vermögens oder Geschäfts) oder der Art. 748 f. OR (Fusionen) umschriebenen Vorgänge, bei denen immer auch Passiven und andere Verpflichtungen auf die übernehmende Gesellschaft übergehen. Dennoch darf Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWSTV nicht allzu weit ausgelegt werden,

weil sonst die Gefahr besteht, dass in die verfassungsmässig geschützte Gewerbefreiheit eingegriffen und unter Umständen der Aufbau eines neuen Unternehmens übermässig erschwert wird. Durch die Norm soll einzig sichergestellt werden, dass die ESTV in Fällen, bei denen aus einem unternehmerischen Handeln ernsthafte Gefahren für den Steuereinzug entstehen könnten, rasch und ohne umständliche Beweisführung künftige Steuern sicherstellen lassen kann. Insofern sind die Voraussetzungen für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung in Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWSTV zu Recht erleichtert. Andererseits muss beim Übernahmebegriff von Art. 58 Abs. 1 Bst. d MWSTV doch verlangt werden, dass eine mögliche Gefährdung für künftige Steuerforderungen entstehen kann, was bei einem Verhalten wie demjenigen der Beschwerdeführerin nicht der Fall ist.

Daraus erhellt, dass sich die gegen die Beschwerdeführerin erlassene Sicherstellungsverfügung auch nicht mit einer angeblichen teilweisen Übernahme des Geschäftsbetriebs einer konkursiten Unternehmung rechtfertigen lässt.

Dem Gesagten zufolge ist dem Hauptantrag der Beschwerdeführerin zu entsprechen und die Beschwerde vollumfänglich gutzuheissen.

[36] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern.

## **JAAC 63.29 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 12. Oktober 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 | 150 004 220   |

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.