



SRK 2004-087

Der Vizepräsident: André Moser
Die Richter: Barbara Merz Wipfli; Daniel Riedo
Der Gerichtsschreiber ad hoc: Martin V. Würmli

Entscheid vom 21. Juli 2004

in Sachen

X. AG, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003
Bern (Ref. ...)

betreffend

Mehrwertsteuer (MWSTG);
Sicherstellungsverfügung

Sachverhalt:

A.- Die X. AG wurde gemäss Handelsregisterauszug am ... mit einem Aktienkapital von CHF 100'000.— gegründet und in das Handelsregister des Kantons A eingetragen. Ihr Zweck besteht im Erwerb, der Bewirtschaftung und Veräusserung von Beteiligungen aller Art und in der Erbringung sämtlicher Dienstleistungen im Bereich der Immobilienverwaltung und Immobilienbewirtschaftung sowie in der Vermittlung, dem Erwerb und der Veräusserung von Grundstücken. Nach einer Kapitalerhöhung auf 1'000 Namenaktien à CHF 1'000.— übernahm die Gesellschaft gemäss Fusionsvertrag vom 28. Juni 2001 und Bilanz per 31. Dezember 2000 die Y. AG, ..., mit sämtlichen Aktiven von CHF 8'068'134.94 und dem gesamten Fremdkapital

von CHF 7'125'263.90 zu einem Nettoübernahmepreis von CHF 942'871.04. Als Gegenleistung erhielten die Aktionäre der übernommenen Gesellschaft 900 Namenaktien zu CHF 1'000.— der übernehmenden Gesellschaft. Infolge Verlegung des Sitzes nach ... wurde die X. AG am 29. Dezember 2003 von Amtes wegen aus dem Handelsregister des Kantons A gelöscht, nachdem sie am 15. Dezember 2003 in das Handelsregister des Kantons B eingetragen worden war. R. und S. haben bei der X. AG Kollektivunterschrift zu zweien. Revisionsstelle ist die Z. AG.

B.- Mit Sicherstellungsverfügung vom 30. März 2004 verpflichtete die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die X. AG zur Leistung von Sicherheiten im Umfange von CHF 150'000.—. Dieser Betrag umfasst fällige und künftige Forderungen (Mehrwertsteuerschulden, laufende Verzugszinsen, Verfahrenskosten und weitere Kosten). Begründet wurde diese Sicherstellungsverfügung einerseits mit Steuergefährdung gemäss Art. 70 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 02. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) und andererseits damit, dass die X. AG den Geschäftsbetrieb einer Unternehmung ganz oder teilweise übernehme, über die der Konkurs eröffnet worden sei (Art. 70 Abs. 1 lit. d MWSTG). Die Sicherstellung erfolgte durch Verrechnung mit einem Guthaben, welches der X. AG gegenüber der ESTV aufgrund einer Einlageentsteuerung in Höhe von CHF 153'263.70 noch zustand.

C.- Am 11. Mai 2004 erhebt die X. AG, vertreten durch ..., gegen obgenannte Sicherstellungsverfügung Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) mit dem Antrag, die Verfügung sei aufzuheben und die ESTV anzuweisen, den sichergestellten Betrag der Beschwerdeführerin nebst Verzugszins auszubezahlen. Eventualiter sei die Sache an die ESTV zurückzuweisen, damit diese den sichergestellten Betrag angemessen reduzieren und den überschüssenden Betrag der Beschwerdeführerin nebst Verzugszins ausbezahlen könne. Die Verfahrenskosten seien aufzuerlegen wem rechtens, nicht aber der Beschwerdeführerin, dieser sei vielmehr eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen.

D.- In ihrer Vernehmlassung vom 14. Juni 2004 beantragt die ESTV, die Verwaltungsbeschwerde vom 11. Mai 2004 sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge vollumfänglich abzuweisen.

Auf die weitere Begründung der Eingaben an die SRK wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterliegen Sicherstellungsverfügungen der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 70 Abs. 3 MWSTG). Die SRK ist somit zur Behandlung der Beschwerde sachlich und funktionell zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Die Beschwerdeführerin ist durch die vorinstanzliche Sicherstellungsverfügung beschwert und somit zur Anfechtung befugt (Art. 48 lit. a VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 ff. VwVG) ist demnach einzutreten.

Das Verfahren vor der SRK bestimmt sich nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz (Art. 71a Abs. 2 VwVG), soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuerrechts anzuwenden sind.

2.- a) Nach Art. 70 Abs. 1 MWSTG kann die ESTV Steuern, Zinsen und Kosten, auch wenn sie weder rechtskräftig festgesetzt noch fällig sind, sicherstellen lassen, u.a. wenn deren Bezahlung als gefährdet erscheint (lit. a) oder die steuerpflichtige Person den Geschäftsbetrieb einer Unternehmung ganz oder teilweise übernimmt, über die der Konkurs eröffnet worden ist (lit. d). Die Sicherstellungsverfügung besteht aus 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 dabei weder fällig noch rechtskräftig zu sein und die ESTV ist grundsätzlich befugt, auch künftige Forderungen sicherzustellen. Die Begründetheit der gefährdeten Steuerforderung muss sich immerhin als wahrscheinlich erweisen und der Betrag darf sich nicht als übertrieben herausstellen.

b) Betreffend die verfahrensrechtlichen Aspekte sind Sicherstellungsverfügungen von der Beschwerdeinstanz umfassend zu prüfen. Materiell beschränkt sich die SRK jedoch auf eine prima facie - Würdigung. Dabei genügt es, dass die Existenz der von der ESTV geltend gemachten Steuerforderungen als wahrscheinlich erscheint und der sicherzustellende Betrag nicht offensichtlich übersetzt ist. Die nähere Abklärung der Steuerpflicht und die Festsetzung der wirklich geschuldeten Beträge bleiben dem Hauptverfahren in der Sache selbst vorbehalten. Dies rechtfertigt sich dadurch, dass der Sicherstellungsverfügung lediglich eine sichernde Funktion zukommt und sie die Steuerpflicht sowie Bestand und Umfang der Steuerforderung nicht präjudiziert. Durch die Sicherstellungsverfügung soll einzig dafür gesorgt werden, dass der Anspruch – wenn er definitiv feststeht – tatsächlich realisiert werden kann (vgl. zum Ganzen: Entscheide der SRK vom 12. Oktober 1998, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.29, E. 2b; vom 07. August 1997, veröffentlicht in VPB 62.47, E. 3b/bb; siehe auch unveröffentlichter Entscheid der SRK vom 21. Februar 2000 i.S. J. SA [SRK 1999-141], E. 2a/aa, bestätigt durch unveröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 08. August 2000 [2A.130/2000]; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 64 S. 752, E. 2, mit Hinweisen; vgl. auch Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts,

6. Auflage, Zürich 2002, S. 332; Kurt Amonn, Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen, in: Beiträge zum SchKG, Banken- und Steuerrecht, Bern 1997, S. 251 ff.).

c) Gemäss konstanter Praxis der SRK müssen – nebst dem Vorhandensein einer wahrscheinlichen Steuerforderung – die nachfolgend genannten Voraussetzungen erfüllt sein, damit sich eine Sicherstellungsverfügung als rechtmässig erweist (vgl. Entscheide der SRK vom 12. Oktober 1998, a.a.O.; vom 07. August 1997, a.a.O., E. 3c; vom 19. August 1998, veröffentlicht in VPB 63.30, E. 4a/bb; unveröffentlichter Entscheid der SRK vom 14. Februar 2001 i.S. D. AG [SRK 2000-089], E. 2b).

aa) Es muss eine Gefährdung bzw. eine mögliche Gefährdung der Steuerforderung bestehen. Eine solche Gefährdung braucht allerdings nicht in einem nach aussen sichtbaren Verhalten des Steuerpflichtigen zu liegen. Bereits eine objektive Gefährdung – ohne dass dem Steuerpflichtigen eine entsprechende Absicht nachgewiesen werden könnte – kann eine Sicherstellungsverfügung rechtfertigen. Dagegen reicht eine Gefährdung ausschliesslich zufolge schlechter wirtschaftlicher Verhältnisse des Schuldners nicht aus. Notwendig sind vielmehr bestimmte gefährdende Handlungen, deren Effekt dem Fiskus das zur Deckung seiner Ansprüche nötige Vermögen entzieht (vgl. Entscheid der SRK vom 21. Februar 2000, a.a.O., E. 2a/cc; Amonn, a.a.O., S. 251 f. mit Hinweis; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 332 f.; Thomas Jörg Kaufmann, Die Sicherstellung von Mehrwertsteuern, in: ASA 67 S. 617 ff.). Das gefährdende Verhalten des Steuerpflichtigen muss bewiesen werden. Die Kausalität zwischen diesem Verhalten und der Gefährdung des Steuerbezuges muss hingegen nur glaubhaft gemacht werden (Jürg Wernli, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N 24 zu Art. 70).

Eine weite Auslegung des Gefährdungstatbestandes entspricht grundsätzlich der Natur der Mehrwertsteuer; denn diese basiert auf dem Prinzip der Selbstveranlagung. Der Steuerpflichtige ist für die vollständige und korrekte Abrechnung der Steuer selber verantwortlich; die ESTV kontrolliert die Einhaltung der 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. Nicht nötig ist, dass die Gefährdung einer Steuerforderung vom Steuerpflichtigen selbst ausgeht. Auf den Ursprung der Gefährdung kommt es nicht in erster Linie an, er kann mithin auch bei Dritten liegen (unveröffentlichter Entscheid der SRK vom 11. April 2001 i.S. M. [SRK 2000-150], E. 3b/aa). Juristische Personen müssen sich das Verhalten ihrer Organe anrechnen lassen, das frühere Verhalten eines verantwortlichen Organs einer juristischen Person ist für die Beurteilung, ob eine Steuer gefährdet erscheint, mit zu berücksichtigen, und zwar auch dann, wenn sich das kritische Verhalten auf Tatsachen abstützt, welche nichts mit der betreffenden Steuerpflichtigen zu tun haben. Dies unter der Voraussetzung, dass ein wesentlicher Zusammenhang zwischen dem früheren Verhalten und der aktuellen Gefährdung besteht. Eine Gefährdung im fraglichen Sinne wurde zum Beispiel bei einer Steuerpflichtigen bejaht, deren einziger Verwaltungsrat bereits bei einer anderen – nun 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 beträchtlicher Schaden entstand (Entscheid der SRK vom 07. August 1997, a.a.O., E. 4b/cc).

Als Beispiele für bestimmte gefährdende Handlungen werden weiter genannt die Wegschaffung von Vermögenswerten ins Ausland, ausserordentliche unentgeltliche Zuwendungen an Dritte, grobe Verstösse gegen die Mitwirkungspflicht, frühere Machenschaften eines Aktionärs im Zusammenhang mit früheren Steuerhinterziehungen der AG oder Vorkehren einer AG, um ihr wertvollstes Aktivum zugunsten ihres Aktionärs beiseite zu schaffen (Kaufmann, a.a.O., S. 617; Wernli, a.a.O., N 12 zu Art. 70).

bb) Art. 70 Abs. 1 MWSTG stellt eine sogenannte „Kann-Vorschrift“ dar. Der ESTV kommt also bei deren Handhabung ein gewisser Ermessensspielraum im Sinne eines Entschliessungsermessens zu (vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, Rz. 431).

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. 3e; 123 I 121 E. 4e; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, 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. 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 (vgl. Entscheid der SRK vom 11. Januar 1999, veröffentlicht in VPB 63.77, E. 3a/cc; SRK vom 21. Februar 2000, a.a.O., E. 2a/cc). Betreffend Höhe der geforderten Sicherheiten hat die Rechtsmittelinstanz nur zu prüfen, ob der Sicherstellungsbetrag nicht offensichtlich übersetzt ist. Hält sich die Sicherstellungsverfügung an die festgestellte Steuerforderung, hat eine weitergehende Prüfung des Umfangs der geforderten Sicherheiten zu unterbleiben (Kaufmann, a.a.O., S. 625).

3.- Die Verrechenbarkeit von sich gegenüberstehenden Forderungen ist ein allgemeiner, auch im öffentlichen Recht geltender Rechtsgrundsatz (Entscheide der SRK vom 25. März 2003 in Sachen G. AG [SRK 2002-016], E. 3; vom 31. Mai 2001 in Sachen S. [SRK 2000-124 bis 126], E. 7; Häfelin/Müller, a.a.O., Rz. 193). Immerhin sind hierbei verwaltungsrechtliche Sonderbestimmungen zu beachten, welche die Verrechenbarkeit von Forderungen zwischen dem Bürger und dem Gemeinwesen einschränken können. Eine derartige Einschränkung ergibt sich aus Art. 125 Ziff. 3 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR; SR 220), wonach gegen den Willen des Gläubigers Verpflichtungen gegen das Gemeinwesen aus öffentlichem Recht nicht verrechnet werden können. Stehen sich zwei öffentlich-rechtliche Forderungen gegenüber, entscheidet das öffentliche Recht über die Verrechenbarkeit. Gemäss herrschender Lehre und

Praxis kommt der in Art. 125 Ziff. 3 OR enthaltenen Regelung der Charakter eines auch im öffentlichen Recht geltenden allgemeinen Prinzips zu, so dass der Private auch dann, wenn sich zwei öffentlich-rechtliche Forderungen gegenüber stehen, nur verrechnen kann, wenn das Gemeinwesen zustimmt oder eine entsprechende Norm ihn ausdrücklich dazu ermächtigt (vgl. VPB 58.18 Ziff. 27; Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 68/1967, S. 68 E. 2; Max Imboden/René Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung. Band I: Allgemeiner Teil, Basel und Frankfurt a. M. 1986, Nr. 33 B III d; Peter Gauch/Walter R. Schluop/Jörg Schmid/Heinz Rey, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Band II, 8. Auflage, Zürich 2003, Rz. 3430 ff.; Eugen Bucher, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 2. Auflage Zürich 1988, S. 442). Das Gemeinwesen selber bedarf im Gegensatz dazu zur Verrechnung seiner Forderungen mit einer allfälligen Schuld keiner Zustimmung des Privaten (vgl. auch Alfred Koller, in: Theo Guhl, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. Auflage, S. 303, N 28).

4.- a) Im vorliegenden Fall sieht die ESTV eine Steuergefährdung insbesondere in den bisherigen Handlungen der Herren R. und S. R. ist bei der X. AG Präsident und S. Mitglied des Verwaltungsrates. Ebenfalls waren gemäss Handelsregister beide bei der sich im Konkurs befindenden Y. GmbH geschäftsführende Gesellschafter. Beide haben und hatten deshalb bei besagten Gesellschaften eine Organstellung inne (vgl. Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9. Auflage, S. 46, N 23 ff.). Insbesondere waren sie als geschäftsführende Gesellschafter der Y. GmbH letztlich auch für deren Handlungen und Unterlassungen verantwortlich (vgl. auch Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., S. 507, N 72 ff.). Weiter war R. auch bei der Y. AG Präsident des Verwaltungsrates. Die Y. AG fusionierte mit Vertrag vom 31. Dezember 2001 mit der X. AG. Vor der Fusion war die Y. AG Eigentümerin der Liegenschaft *eine Strasse* Nr. ... - ..., auf welcher sich das Restaurant F befindet. Dieses wiederum wurde während kurzer Zeit auch von der bereits erwähnten Y. GmbH geführt.

b) Die ESTV sah sich hauptsächlich durch das bisherige Verhalten der Y. GmbH veranlasst, die Sicherstellungsverfügung zu erlassen. Mit Schreiben vom 20. Dezember 2001 hat sich die Restaurant Y. GmbH bei der ESTV gemeldet und dieser mitgeteilt, dass sie den Betrieb des Restaurants F bezwecke. Der Betrieb sei dabei am 07. November 2001 aufgenommen worden und der Umsatz betrage in der Zeit bis zum 31. Dezember 2001 CHF 100'000.—. Die Restaurant Y. GmbH wurde daraufhin per 07. November 2001 unter der Mehrwertsteuernummer (...) in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. In der Folge erfüllte die Restaurant Y. GmbH ihre Pflichten als Steuerpflichtige allerdings nicht. Aus den Akten geht hervor, dass die Y. GmbH ihren Mehrwertsteuerpflichten nach Art. 46 und Art. 47 MWSTG nicht nachkam. So hat sie nicht wie gesetzlich vorgeschrieben innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und Vorsteuer abgerechnet. Vielmehr hat sie dies unterlassen und musste daraufhin anhand einer Ermessenseinschätzung veranlagt werden. Auch ist aktenkundig, dass die Y. GmbH unmittelbar nach Zustellung der diesbezüglichen Ergänzungsabrechnung ihren Sitz und somit auch den Betreibungsort nach C verlegte. Da die geschuldete Mehrwertsteuer nicht bezahlt wurde, musste gegen die Y. GmbH nach Art. 69 MWSTG die Betreibung eingeleitet werden. Mit Entscheid

vom 25. Februar 2003 wurde die Steuerforderung bestätigt und der gegen die Betreibung erhobene Rechtsvorschlag beseitigt. Dieser Entscheid, welcher mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen war, wurde von der Y. GmbH nicht angefochten. Diese kann deshalb im vorliegenden Verfahren nicht geltend machen, sie habe diesen Entscheid im Vertrauen auf eine Kontrolle nicht beanstandet. Am 13. Mai 2003 wurde über die Y. GmbH der Konkurs eröffnet. Obwohl dieser noch nicht abgeschlossen ist, besteht die Gefahr, dass die ESTV zu einem vollständigen Verlust kommen wird. Die Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach die aus dem Betrieb des Restaurants F durch die Y. GmbH entstandene Steuerschuld nach deren Konkurs ordnungsgemäss kolloziert worden sei, ein Kollokationsplan aber noch nicht aufliege und ein Verlust noch nicht feststehe, vermag die SRK trotz des beigelegten Kontoauszuges nicht vom Gegenteil zu überzeugen. Die Herren R. und S. waren als einzige Gesellschafter und Geschäftsführer für die Handlungen der Steuerpflichtigen verantwortlich.

c) Zu Recht sieht die ESTV denn auch eine objektive Gefährdung der Steuerschuld der X. AG. Auch wenn es sich bei der X. AG und der Restaurant Y. GmbH um zwei unabhängige juristische Personen handelt, besteht ein durchaus zu berücksichtigendes Verhältnis zwischen diesen beiden Gesellschaften, nämlich indem R. und S. bei beiden Gesellschaften massgebend involviert sind bzw. waren. Aus Art. 32 MWSTG resultiert zwar keine direkte Haftung der Organe einer juristischen Person für Mehrwertsteuerschulden. Die Organe haben jedoch einen massgeblichen Einfluss auf das Handeln einer juristischen Person. So hätten die Gesellschafter der Y. GmbH darum besorgt sein müssen, dass die Mehrwertsteuerschulden aus dem Betrieb des Restaurants korrekt abgerechnet werden. Es steht jedoch fest, dass die Restaurant Y. GmbH ihren Pflichten gemäss MWSTG bis heute nicht nachgekommen ist. Auch wenn die Beschwerdeführerin geltend macht, dass die Y. GmbH das Restaurant vor Ort durch den Geschäftsführer T. führen liess, ändert sich nichts an der Tatsache, dass sich die beiden geschäftsführenden Gesellschafter die Versäumnisse der Y. GmbH anrechnen lassen müssen.

d) Die vorliegende Situation lässt eine Sicherstellung nach Art. 70 Abs. 1 lit. a MWSTG bis zur Abklärung der definitiven materiellen Begründetheit der Steuerforderung als gerechtfertigt erscheinen. Tatsächlich konnten verschiedene gefährdende Handlungen nachgewiesen werden. Die verschiedenen personellen Verflechtungen zwischen den einzelnen Gesellschaften, die Unterlassung der Selbstveranlagung und Entrichtung der Steuerschuld durch die Y. GmbH und deren Sitzverlegung nach C wiegen zwar als einzelne Tatsachen betrachtet nicht derart schwer, dass sich eine Sicherstellungsverfügung unweigerlich rechtfertigen liesse. Als Ganzes betrachtet bildet die vorliegende Sachlage aber eine hinreichende Grundlage für eine Sicherstellung. Die Beschwerdeführerin muss sich das Verhalten der Herren R. und S. (als Organe der Gesellschaft) anrechnen lassen. Deren Handlungen bzw. Unterlassungen im Zusammenhang mit der Y. GmbH dürfen zur Prüfung der Gefährdung miteinbezogen werden. Dass durch diese gefährdenden Handlungen der Steuerbezug gefährdet ist, ist von der ESTV somit in hinreichender Weise glaubhaft gemacht worden.

5.- Gemäss konstanter Rechtsprechung muss nach einer systematischen Auslegung davon ausgegangen werden, dass Art. 70 Abs. 1 lit. d MWSTG in seinem Gehalt über lit. a des

entsprechenden Artikels hinausgehen soll. Lit. d hat nur dann einen über lit. a hinausgehenden Gehalt, wenn der ESTV die Kompetenz eingeräumt wird, ohne den vorgängigen Beweis einer Gefährdung allein gestützt auf die Tatsache einer (teilweisen) Übernahme des Geschäftsbetriebs einer konkursiten Unternehmung eine Sicherstellungsverfügung zu erlassen (vgl. Entscheid der SRK vom 12. Oktober 1998, a.a.O., E. 4b). Nachdem allerdings vorliegend bereits der Tatbestand von Art. 70 Abs. 1 lit. a MWSTG als erfüllt betrachtet werden kann, kann grundsätzlich offen bleiben, ob auch der Tatbestand von Art. 70 Abs. 1 lit. d MWSTG, auf den sich die ESTV ebenfalls beruft, erfüllt ist. Auch wenn also keine Betriebsübernahme vorliegen würde, wäre die Sicherstellungsverfügung durch Art. 70 Abs. 1 lit. a MWSTG bereits genügend legitimiert. Demzufolge ist nicht von Bedeutung, dass die Beschwerdeführerin geltend macht, dass im vorliegenden Fall keine Betriebsübernahme vorliege.

6.- a) Schliesslich bleibt zu klären, ob die festgesetzte Sicherheitsleistung im Umfang angemessen bzw. ob eine Verletzung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit ersichtlich ist. Zu Recht macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Höhe der sichergestellten Summe in der Verfügung vom 30. März 2004 in keinerlei Hinsicht begründet wurde. Zwar ist die ESTV gemäss Art. 70 Abs. 2 nur verpflichtet, den Rechtsgrund der Sicherstellung, den sicherzustellenden Betrag und die Stelle, welche die Sicherheiten entgegennimmt, anzugeben. Allerdings muss die Höhe der sichergestellten Summe verhältnismässig sein und sich erklären lassen. So begründet denn die ESTV erstmals in ihrer Vernehmlassung die Höhe der sichergestellten Summe damit, dass sie mittels Sicherstellungsverfügung einen geschätzten jährlichen Steuerbetrag (inkl. Kosten und Zinsen) sichergestellt habe. Die SRK prüft als Rechtsmittelinstanz betreffend Höhe der geforderten Sicherheiten nur, ob der Sicherstellungsbetrag nicht offensichtlich übersetzt ist. Die Argumentation der Steuerverwaltung, dass sie einen geschätzten jährlichen Steuerbetrag sicherstellte, da es mindestens ein Jahr dauert, bis mittels Zwangsvollstreckung (Betreibung) festgestellt werde, ob Steuerforderungen uneinbringbar sind, vermag zu überzeugen. Als Bemessungsgrundlage hat die ESTV dabei auf die Angaben der X. AG anlässlich der Anmeldung, also auf einen Umsatz von ca. CHF 2'000'000.—, abgestellt. Nicht beachtet hat sie bei der Berechnung des sicherzustellenden Betrages die Quartalsabrechnung 03/2003, da diesbezüglich offenbar noch ein Verfahren nach Art. 63 MWSTG hängig ist.

b) Für das vorliegende Verfahren nicht entscheidrelevant ist der Ablauf betreffend Einlageentsteuerung und deren Auszahlung, welche sich ab dem Juli 2003 hinstreckte, obwohl es erstaunlich ist, dass die Sicherstellungsverfügung gerade mit dem Entscheid der Einlageentsteuerung angedroht wurde. Es ist nämlich tatsächlich bemerkenswert, dass der sichergestellte Betrag in etwa gleich hoch ist, wie der Betrag gemäss Gutschrift Nr. (...) vom 31. März 2004. Es ist schwer nachzuvollziehen, dass es sich hierbei tatsächlich lediglich um einen Zufall handelt. Die Beschwerdeführerin macht denn in ihrer Beschwerdeschrift auf jeden Fall geltend, dass die Sicherstellung in ihrer Höhe weit überzogen sei. Die ESTV habe in keiner Weise die Jahresumsätze in Betracht gezogen, weder diejenigen der früheren Restaurantbesitzer noch diejenigen der Beschwerdeführerin. Aufgrund der Abrechnung für das 3. Quartal 2003 sei nämlich ersichtlich, dass von einem Restaurations-Umsatz von rund CHF 184'000.— im Quartal

ausgegangen werden könne. Angenommen der Jahresumsatz würde sich auf CHF 800'000.— einstellen, würde dies gemäss Beschwerdeführerin zu Umsatzsteuern von CHF 60'800.— führen, wovon die Vorsteuern abziehbar seien. Bei Saldobesteuerung ergäbe sich damit eine Steuerlast von nur gerade CHF 41'600.—. Stelle man auf den Umsatz der gesamten Unternehmung ab, so ergebe sich aus der Quartalsabrechnung 03/2003 eine Steuerlast von rund CHF 6'100.— pro Quartal. Die Begründung der Beschwerdeführerin vermag die SRK im Wesentlichen zu überzeugen. In diesem Lichte erscheint die Sicherstellung von CHF 150'000.—, welche auf einer geschätzten Angabe der X. AG anlässlich der Anmeldung auf einem Umsatz von ca. CHF 2'000'000.— beruht, tatsächlich als überhöht.

c) Die ESTV hat die im vorherigen Abschnitt erwähnten Tatsachen bei der Festsetzung des sicherzustellenden Betrages offenbar nicht berücksichtigt. Zu Recht stellt die Beschwerdeführerin deshalb den Eventualantrag, die Sache an die ESTV zurückzuweisen, damit diese den sichergestellten Betrag angemessen reduzieren und den überschüssenden Betrag der Beschwerdeführerin nebst Verzugszins ausbezahlen kann. Die angefochtene Sicherstellungsverfügung erweist sich nämlich bezüglich der Höhe des sicherzustellenden Betrages im Sinne einer prima facie - Würdigung als nicht verhältnismässig. Die ESTV wird deshalb dazu angehalten, den festgesetzten Betrag nochmals zu überprüfen und entsprechend zu reduzieren.

d) Schliesslich bleibt festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin gemäss Ziff. 3 der Sicherstellungsverfügung vom 30. März 2004 die Sicherheit entweder in Geld, durch Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertschriften, durch Bankbürgschaft oder durch zwei Solidarbürgen leisten kann. Es geht nicht an, dass die ESTV den sicherzustellenden Betrag automatisch mit dem der Beschwerdeführerin zustehenden Betrag aus der Einlageentsteuerung verrechnet. Diese hat vielmehr die Wahl, in welcher Form sie die Sicherheit leisten möchte. Falls sie die Garantie also in anderer Form – zum Beispiel mittels zweier Solidarbürgen, die in der Schweiz Wohnsitz haben und nachweisbar für den gesamten sicherzustellenden Betrag zahlungsfähig sind – erbringen möchte, so hat die ESTV den Betrag aus der Einlageentsteuerung der X. AG vollumfänglich auszubezahlen. Es gäbe dann keinen Grund für die ESTV, die Auszahlung der Gutschrift aus der Einlageentsteuerung weiter zu verzögern.

7.- Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die fragliche Forderung von der ESTV prima facie glaubhaft gemacht worden ist. Im Weiteren besteht für diese Forderung eine zumindest mögliche Gefährdung. Die Sicherstellung als solche ist deshalb zu bestätigen. Einzig die Höhe des sichergestellten Betrages scheint fraglich, weshalb die SRK die Sache diesbezüglich an die ESTV zurückzuweisen und diese – unter Berücksichtigung der von der Beschwerdeführerin dargelegten Argumente – eine Neuurteilung vorzunehmen hat.

8.- Nach den voranstehenden Erwägungen ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen und die Sache zu neuer Beurteilung an die ESTV zurückzuweisen. Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG auferlegt die Beschwerdeinstanz die Verfahrenskosten bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren in der Regel der unterliegenden Partei. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin als teilweise unterliegende Partei die

Verfahrenskosten (CHF 2'500.—) im ermässigten Umfange von CHF 1'500.— zu tragen. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss (CHF 2'500.—) mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss (CHF 1'000.—) zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [VwKV; SR 172.041.0]). Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin für das Verfahren vor der SRK eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten, welche auf CHF 1'500.— festgesetzt wird (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 8 VwKV).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung vom 03. Februar 1993 über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 11. Mai 2004 wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, die Sicherstellungsverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. März 2004 wird aufgehoben und die Sache zur Neuurteilung der Höhe des sicherzustellenden Betrages an die ESTV zurückgewiesen.
- 2.- Die Kosten des Verfahrens vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission in der Höhe von CHF 2'500.— werden der Beschwerdeführerin im Umfang von CHF 1'500.— auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von CHF 2'500.— verrechnet. Der Überschuss von CHF 1'000.— wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet.
- 3.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von CHF 1'500.— auszurichten.
- 4.- Dieser Entscheid wird der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 Lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift der Beschwerdeführerin oder deren Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit die Beschwerdeführerin sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Vizepräsident:

Der Gerichtsschreiber ad hoc:

André Moser

Martin V. Würmli