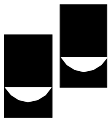
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-491/2007
{T 0/2}

Urteil vom 25. Februar 2010

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

A._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST (3. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1996).

Sachverhalt:

A.
Mit Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 12. Juni 1996 schätzte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) A._____ nach pflichtgemässem Ermessen ein und forderte für die Abrechnungsperiode vom 1. Juli 1995 bis 31. Dezember 1995 Mehrwertsteuern im Betrag von Fr. 20'000.-- nebst Verzugszinsen nach. Für die Abrechnungsperiode vom 1. Januar 1996 bis zum 18. November 1996 deklarierte A._____ Mehrwertsteuern von Fr. 19'398.55.--.

B.
Am 18. November 1996 wurde über A._____ der Konkurs eröffnet. Die ESTV erhielt einen Verlustschein vom 26. Mai 1999 über Fr. 56'489.70 nebst Zins bis zur Konkurseröffnung.

C.
Mit Zahlungsbefehl vom 28. November 2005 leitete die ESTV gestützt auf diesen Verlustschein die Betreibung gegen A._____ ein. Dieser erhob am 5. Dezember 2005 und am 6. Dezember 2005 – gemäss Art. 75 Abs. 2 i.V.m. Art. 265 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG, SR 281.1) – dagegen Rechtsvorschlag. Mit Urteil vom 22. Februar 2006 bewilligte das Gerichtspräsidium Z._____ die Einrede des mangelnden neuen Vermögens nicht.

D.
Mit Entscheid vom 30. August 2006 hob die ESTV den Rechtsvorschlag von A._____ gegen den Zahlungsbefehl Nr. ... vom 28. November 2005 des Betreibungsamtes Z._____, den dieser am 5. Dezember 2005 erhoben hatte, im Umfang von insgesamt Fr. 40'328.-- (Mehrwertsteuer für die Abrechnungsperioden vom 1. Juli 1995 bis 18. November 1996 nebst Zinsen bis zum 18. November 1996; vgl. oben Bst. A und C) auf. Die Einsprache dagegen vom 28. September 2006, in welcher A._____ geltend machte, die Forderung sei verjährt, wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 7. Dezember 2006 ab. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, dass die zwanzigjährige Verjährungsfrist, welche für in Verlustscheinen verurkundete Forderungen gelte (Art. 149a Abs. 1 SchKG), zur Anwendung komme.

E.
In seiner Beschwerde vom 18. Januar 2007 ans Bundesverwaltungsgericht liess A._____ (nachfolgend Beschwerdeführer) beantragen, der Einspracheentscheid der ESTV vom 7. Dezember 2006 sei – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV – aufzuheben und es sei festzustellen, dass die entsprechenden Forderungen verjährt seien. Er begründete seine Anträge damit, dass für diese Forderungen nicht die zwanzigjährige Verjährungsfrist von Art. 149a Abs. 1 SchKG zur Anwendung gelange, sondern die kürzere, fünfjährige Verjährungsfrist gemäss Art. 40 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464), welche der Regel des SchKG als spezialgesetzliche Regel – wie auch Art. 73 Ziff. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 in der Fassung vom 21. Dezember 1937 (aStGB, AS 54 757; BS 3 203) – vorgehe.

F.
Die ESTV beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 19. Juni 2007 die Abweisung der Beschwerde im Wesentlichen mit der Begründung, es müsse die zwanzigjährige Verjährungsfrist des SchKG zur Anwendung gelangen, sollte die öffentliche Hand nicht gegenüber privaten Gläubigern benachteiligt werden. Was über Art. 73 Ziff. 1 aStGB gesagt werde, könne nicht analog für das Steuerrecht gelten.

Auf die weiteren Ausführungen in den Eingaben der Parteien ist im Folgenden einzugehen, soweit sie entscheidrelevant sind.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149 ff.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3

1.3.1 Am 1. Januar 2010 trat das Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) in Kraft. Die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben grundsätzlich weiterhin auf alle während ihrer Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar (Art. 112 Abs. 1 MWSTG). Demzufolge wäre in materieller Hinsicht das Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (aMWSTG, AS 2000 1300) anzuwenden. Der vorliegende Sachverhalt ereignete sich jedoch noch unter der Geltung der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (aMWSTV, AS 1994 1464). Das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene aMWSTG erklärte für solche Sachverhalte die aMWSTV für anwendbar (Art. 93 und 94 aMWSTG). Zu den materiellen Fragen gehören insbesondere auch diejenigen der Verjährung (Art. 112 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Art. 93 aMWSTG; vgl. dazu BGE 126 II 1 E. 2a mit weiteren Hinweisen). Auf die vorliegende Beschwerde ist damit das damalige Recht der aMWSTV anzuwenden. Unter Vorbehalt der die Bezugsverjährung betreffenden Bestimmungen ist dagegen das neue Verfahrensrecht im Sinne von Art. 113 Abs. 3 MWSTG auf sämtliche im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängige Verfahren anwendbar (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1113/2009 vom 23. Februar 2010 E. 1.3).

1.3.2 Am 1. Januar 1997 trat zudem das revidierte Bundesgesetz vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG, SR 281.1, AS 1995 1227) in Kraft. Der Konkurs über den Beschwerdeführer wurde zwar unter der Geltung des alten Rechts eröffnet. Da dieses aber nur bezüglich derjenigen Fristen weiterhin gilt, die vor Inkrafttreten des neuen Gesetzes zu laufen begannen (Art. 2 Abs. 2 der Schlussbestimmungen der Änderungen vom 16. Dezember 1994 SchKG), wird

schon aus diesem Grund für den am 26. Mai 1999 ausgestellten Verlustschein die Anwendung der zwanzigjährigen Verjährungsfrist des neuen Art. 149a Abs. 1 SchKG geprüft werden müssen (vgl. nachfolgend E. 2.). Es stellt sich diesbezüglich kein übergangsrechtliches Problem.

1.3.3 Da sich die Rechtsschriften und einige der im Folgenden genannten Literaturstellen auf Art. 73 aStGB beziehen, ist schliesslich darauf hinzuweisen, dass am 1. Januar 2007 der neue Allgemeine Teil des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0; AS 2006 3459) in Kraft trat. Der neue Art. 99 StGB entspricht inhaltlich Art. 73 aStGB, weshalb die Ausführungen zu Art. 73 aStGB auch heute noch gelten.

1.4

1.4.1 Leitet ein Gläubiger gestützt auf einen Verlustschein die Betreibung ein und erhebt der Schuldner Rechtsvorschlag gegen den Zahlungsbefehl mit der Begründung, er sei nicht zu neuem Vermögen gekommen, muss zur Fortsetzung der Betreibung einerseits der zuständige Richter die Einrede des Schuldners nicht zulassen und andererseits der Rechtsvorschlag gegen die Forderung selbst beseitigt, also Rechtsöffnung erteilt werden (Ueli Huber, in: Adrian Staehelin/ Thomas Bauer/Daniel Staehelin [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, unter Einbezug der Nebenerlasse, Basel/Genf/München 1998 [nachfolgend SchKG-Kommentar], Band 3, N. 32 zu Art. 265a). Ein Konkursverlustschein bildet dabei keinen Beweis für das Bestehen der Forderung, für die er ausgestellt wurde (siehe dazu nachfolgend E. 2.1). Er stellt auch nur dann einen provisorischen Rechtsöffnungstitel dar, wenn die Forderung vom Gemeinschuldner anerkannt wurde (Art. 265 Abs. 1 SchKG). Von Gesetzes wegen sind jedoch Verwaltungsbehörden des Bundes berechtigt, sich selbst mittels Verfügungen oder Entscheiden, die auf Geldzahlung oder Sicherheitsleistung gerichtet sind, definitive Rechtsöffnung zu erteilen (Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG). Da der Rechtsvorschlag in der Verfügung ausdrücklich aufgehoben werden muss, ist dies erst nach Erhebung desselben durch den Schuldner möglich. Wurde darüber hinaus die Einrede mangelnden neuen Vermögens nicht bewilligt, ist die Aufhebung des Rechtsvorschlages gegen die Forderung mittels definitivem Rechtsöffnungstitel sogar erst dann möglich, wenn feststeht, dass der Schuldner nicht gemäss Art. 265a Abs. 4 SchKG innerhalb von zwanzig Tagen nach Eröffnung des ent-

sprechenden richterlichen Entscheids Klage auf Bestreitung des neuen Vermögens erhebt (DANIEL STAEHELIN, in: SchKG-Kommentar, Band 1, N. 16 zu Art. 79 und N. 101 zu Art. 80, HUBER, in SchKG-Kommentar, Band 3, N. 34 zu Art. 265a SchKG).

1.4.2 Der Beschwerdeführer erhob gegen den Zahlungsbefehl der ESTV zweimal Rechtsvorschlag (vgl. oben Bst. C). Die Einrede fehlenden neuen Vermögens im Rechtsvorschlag vom 6. Dezember 2005 wurde mit Urteil vom 22. Februar 2006 vom Gerichtspräsidium Z._____ nicht bewilligt. Damit musste die ESTV den Rechtsvorschlag gegen die Forderung selbst beseitigen. Ob der Beschwerdeführer die Forderung anerkannt hatte, und damit ein provisorischer Rechtsöffnungstitel vorgelegen hätte, kann offen bleiben, da die ESTV – eine Verwaltungsbehörde des Bundes – sich selbst definitive Rechtsöffnung erteilen konnte. Dies tat sie mit Entscheid vom 30. August 2006 (vgl. oben Bst. D). Das entsprechende Vorgehen der ESTV erweist sich demnach als korrekt und wird zurecht vom Beschwerdeführer nicht kritisiert.

2.
Der der vorliegenden Beschwerde zugrunde liegende Sachverhalt ist nicht bestritten. Insbesondere ist unstreitig, dass die ESTV mehr als fünf Jahre nach der Ausstellung des Verlustscheins vom 26. Mai 1999 die Betreibung der Mehrwertsteuerforderung, auf welcher der Verlustschein beruht, einleitete. Die ESTV macht auch nicht geltend, in dieser Zeit Handlungen vorgenommen zu haben, welche geeignet gewesen wären, eine allfällige Verjährung zu unterbrechen. Zu beurteilen ist damit einzig die von den Parteien aufgeworfene Frage, ob bezüglich einer Mehrwertsteuerforderung, für die ein Verlustschein ausgestellt wurde, die (relative) fünfjährige Verjährungsfrist für Mehrwertsteuerforderungen gemäss Art. 40 Abs. 1 aMWSTV (ebenso Art. 49 Abs. 1 aMWSTG) zur Anwendung gelangt (so der Beschwerdeführer) oder die zwanzigjährige Verjährungsfrist gemäss Art. 149a Abs. 1 SchKG für Forderungen, für die ein Verlustschein ausgestellt wurde (so die ESTV).

2.1 Vorab ist zu klären, welche Wirkungen ein Verlustschein auf die Forderung hat, die ihm zugrunde liegt: Die Ausstellung eines Verlustscheins begründet keine neue Forderung. Die ursprüngliche Forderung wird also nicht noviert. Vielmehr bleibt die alte Forderung bestehen. Insbesondere belegt der Verlustschein nicht den Bestand der Forde-

rung, sondern ist lediglich ein Indiz dafür. Insofern ist der Wortlaut von Art. 149a Abs. 1 SchKG („die durch den Verlustschein verurkundete Forderung“) missverständlich, wenn nicht gar geradezu falsch. Die ursprüngliche Forderung behält also ihren zivil- oder öffentlich-rechtlichen Charakter, wird jedoch durch den Verlustschein mit neuen Eigenschaften, insbesondere einer neuen Verjährungsfrist, versehen (BGE 69 III 89 E. 1, bestätigt in: BGE 81 III 20 E. 2a und 86 III 77 E. 2; Urteil des Bundesgerichts 4P.126/2003 vom 25. August 2003 E. 2.3 mit Hinweisen; ALBERT REY-MERMET, in: Louis Dallèves/Bénédict Foëx/Nicolas Jeandin [Hrsg.], Poursuite et faillite, Commentaire de la Loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite ainsi que des articles 166 à 175 de la Loi fédérale sur le droit international privé, Basel/Genf/München 2005, N. 1 zu Art. 149a SchKG; CARL JAEGER/HANS ULRICH WALDER/THOMAS M. KULL, Das Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG], Erläutert für den praktischen Gebrauch, 5. Aufl., Zürich 2006, N. 3 zu Art. 149a SchKG; PIERRE-ROBERT GILLIÉRON (Commentaire de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, Loi du 11 avril 1889, texte en vigueur le 1er janvier 1997, Lausanne 2000 [nachfolgend Commentaire], N. 8 zu Art. 149a SchKG; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 7. Aufl., Bern 2003, § 48 N. 24 i.V.m. § 31 N. 16 ff.; PIERRE-ROBERT GILLIÉRON, Poursuite pour dettes, faillite et concordat, 3. Aufl., Lausanne 1993, S. 242 ff.).

2.2 Der Beschwerdeführer stellt sich auf den Standpunkt, spezialgesetzliche Regeln würden der Verjährung des SchKG vorgehen. Er bezieht sich dabei auf UELI HUBER (in: SchKG-Kommentar, Band 2, N. 7 zu Art. 149a), der dort erklärt, die fünfjährige Verjährungsfrist des Art. 73 Ziff. 1 aStGB für Bussen gelte auch dann, wenn für diese ein Verlustschein ausgestellt worden sei. Der Beschwerdeführer schliesst daraus, dass dies generell für öffentlich-rechtliche Forderungen gelte (vgl. oben Bst. E.).

Demgegenüber erklärt die ESTV, für Forderungen könnten nicht die gleichen Überlegungen gelten wie für Strafen, weshalb für Mehrwertsteuerforderungen die Verjährungsfrist von in Verlustscheinen festgehaltenen Forderungen gemäss Art. 149a Abs. 1 SchKG zur Anwendung gelange (vgl. oben Bst. F.).

2.3 Es geht vorliegend, wie oben bereits festgehalten (E. 2.), um das Verhältnis von Art. 40 Abs. 1 aMWSTV zu Art. 149a Abs. 1 SchKG. Höchstrichterliche Urteile dazu liegen – soweit ersichtlich – nicht vor.

Wie gesehen, erklärt HUBER (in: SchKG-Kommentar, Band 2 N. 7 zu Art. 149a), dass Bussen gemäss Art. 73 Ziff. 1 aStGB auch dann innert fünf Jahren verjährten, wenn für sie ein Verlustschein ausgestellt worden sei. Er äussert sich indessen nicht dazu, ob dies auch für andere öffentlich-rechtliche Forderungen gelten soll, wie der Beschwerdeführer daraus schliesst. Auch STEFAN TRECHSEL (in: Ders. et al., Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2008, N. 7 zu Art. 99 StGB) erklärt, ein Verlustschein mache eine Geldstrafe oder Busse nicht unverjährbar; dies in Abweichung von Art. 149 Abs. 5 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs in der Fassung vom 11. April 1889 (aSchKG; AS 11 529; BS 3 3), der Verlustscheinforderungen noch für unverjährbar erklärte. Zu Art. 149a Abs. 1 SchKG äussert sich TRECHSEL zwar nicht, doch kann angenommen werden, dass seine Ansicht auch für den neuen Artikel Geltung beansprucht. HANS HEGETSCHWEILER (mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 11 zu Art. 49 [a]MWSTG) meint zum aMWSTG, die Ausstellung eines Verlustscheins hemme die absolute Verjährungsfrist für öffentlich-rechtliche Forderungen nicht; dies mit Hinweis auf HUBER (in: SchKG-Kommentar, Band 2, N. 7 zu Art. 149a) der – wie gesehen und wie auch HEGETSCHWEILER anmerkt – jedoch lediglich Bussen ausdrücklich von der Anwendung von Art. 149a Abs. 1 SchKG ausnimmt. Dass HEGETSCHWEILER nur von der absoluten Verjährungsfrist spricht und sich auf die „apodiktische Formulierung“ des Gesetzes bezieht, lässt darauf schliessen, dass seine Ansicht für die relative Verjährungsfrist gemäss Art. 49 Abs. 1 aMWSTG bzw. den gleichlautenden Art. 40 Abs. 1 aMWSTV nicht gelten soll. Dort fehlen nämlich die Worte „in jedem Fall“, die in Art. 49 Abs. 4 aMWSTG stehen. GILLIÉRON (Commentaire, N. 11 zu Art. 149a und N. 29 zu Art. 265 SchKG), ist der Auffassung, Art. 149a Abs. 1 SchKG sei auf öffentlich-rechtliche Forderungen anwendbar. Allerdings erklärt der gleiche Autor andernorts nur bezüglich der absoluten Verjährungsfrist, dass Art. 149a Abs. 1 SchKG vorgehe. Ob dies auch für die relative Verjährungsfrist gelten soll, lässt er dort offen (PIERRE-ROBERT GILLIÉRON, A propos de l'égalité de traitement sans discrimination entre créanciers de droit public et créanciers de droit privé dans l'exécution forcée ayant pour objet une somme d'argent ou des sûretés à fournir,

Réflexions à partir des dispositions proposées dans le deux projets de révision totale de la loi sur la TVA, in: Blätter für Schuldbetreibung und Konkurs [BlSchK] 2009, S. 41 ff, 49). PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO (Traité TVA, Basel 2009, Kapitel 4, Rz. 228, S. 654 f.) weisen lediglich darauf hin, dass – sofern das Mehrwertsteuerrecht keine besonderen Regeln kenne – die Bestimmungen über die Verjährung im öffentlichen Recht und subsidiär jene des Privatrechts zur Anwendung gelangen sollen. Weil sie sich aber nicht zu Art. 149a Abs. 1 SchKG äussern, lässt sich daraus für das Verhältnis der mehrwertsteuerlichen Verjährung zu Art. 149a Abs. 1 SchKG nichts ableiten. Für die Anwendung der betreibungsrechtlichen Verjährung (hier in Bezug auf die direkte Bundessteuer) sprechen sich PETER AGNER/ANGELO DIGERONIMO/HANS-JÜRG NEUHAUS/GOTTHARD STEINMANN (Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, N. 2a zu Art. 121 DBG [i.V.m. PETER AGNER/BEAT JUNG/GOTTHARD STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N. 2 zu Art. 121 DBG]) aus. Gleicher Meinung sind – ebenfalls für die direkten Steuern – MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA (Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, direkte Steuern, Zürich/Basel/Genf 2008, § 29 N. 54).

Damit lässt sich der Lehre – soweit sie sich überhaupt dazu äussert – bezüglich des Verhältnisses von Art. 149a Abs. 1 SchKG zu Art. 40 Abs. 1 aMWSTV (bzw. Art. 49 Abs. 1 aMWSTG) keine einheitliche Auffassung entnehmen.

Weil sich die gesetzliche Regelung nicht als von vornherein klar erweist, ist im Folgenden das Gesetz selbst auszulegen.

2.4 Das Gesetz ist in erster Linie aus sich selbst heraus, d.h. nach Wortlaut, systematischer Stellung, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen, aber auch nach der Entstehungsgeschichte auszulegen. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, doch kann dieser allein nicht massgebend sein (statt vieler: BGE 125 II 521 E. 3c/aa, BGE 125 II 113 E. 3a mit Hinweisen; vgl. auch statt vieler: BVGE 2009/39 E. 5.1.1).

2.4.1 Art. 149a Abs. 1 erster Halbsatz SchKG lautet: „Die durch den Verlustschein verurkundete Forderung verjährt 20 Jahre nach der Ausstellung des Verlustscheines“. Diesem Wortlaut lässt sich bezüglich der vorliegenden Frage nichts entnehmen. Weder steht dort, dass die-

se Bestimmung anderen Gesetzen vorgehe, noch enthält sie einen Vorbehalt zugunsten anderer Gesetze.

Gleich verhält es sich mit Art. 40 Abs. 1 aMWSTV („Die Steuerforderung verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist."), dem ebenfalls nichts darüber zu entnehmen ist, wie er in Bezug auf andere Gesetze anzuwenden ist. Die übrigen Bestimmungen im SchKG und der aMWSTV setzen sich ebenfalls nicht damit auseinander.

2.4.2 Die Botschaften des Bundesrates zum aSchKG, zum SchKG und zum aMWSTG sowie die Kommissionsberichte von National- und Ständerat enthalten keine Überlegungen bezüglich des Verhältnisses von Art. 40 Abs. 1 aMWSTV (bzw. Art. 49 Abs. 1 aMWSTG) zu Art. 149a Abs. 1 SchKG (bzw. Art. 149 Abs. 5 aSchKG; „Botschaft des Bundesrathes vom 6. April 1886 an die Bundesversammlung zu dem vom Bundesrathe am 23. Februar 1886 festgestellten Entwurfe eines Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs", in: BBl 1886 II 1 ff.; „Botschaft des Bundesrathes vom 10. Februar 1888 an die Bundesversammlung, betreffend den im Sinne des Ergebnisses der ersten Berathung der Bundesversammlung umgearbeiteten, vom Bundesrath am 27. Januar 1888 festgestellten und den h. gesetzgebenden Räthen zur zweiten Berathung vorzulegenden Gesetzentwurf über Schuldbetreibung und Konkurs", in: BBl 1888 I 353 ff.; „Botschaft des Bundesrathes vom 7. Dezember 1888 an die Bundesversammlung betreffend den in Gemäßheit des Beschlusses der Bundesversammlung vom 9. Juni 1888 ausgearbeiteten definitiven Entwurf des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs", in: BBl 1888 IV 1137 ff.; „Verhandlungen der ständeräthlichen Kommission betreffend den vom Bundesrathe am 23. Februar 1886 festgestellten Entwurf eines Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs", in: BBl 1886 III 605 ff.; „Bericht der ständeräthlichen Kommission vom 13. November 1886 zum Gesetzesentwurfe betreffend Schuldbetreibung und Konkurs", in: BBl 1886 III 877 ff.; „Bericht der nationalräthlichen Kommission vom 28. März 1887 zum Gesetzesentwurfe betreffend Schuldbetreibung und Konkurs", in: BBl 1887 I 784 ff.; „Verhandlungen [der Kommission des Nationalrats] betreffend den Bundesgesetz-Entwurf vom 23. Februar 1886 über Schuldbetreibung und Konkurs", in: BBl 1887 II 257 ff; „Botschaft [des Bundesrates] vom 8. Mai 1991 über die Aenderung des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG]", in: BBl 1991 III 1 ff.; „Parlamentarische Initiative Bundes-

gesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 28. August 1996“, in: BBl 1996 V 713 ff; „Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer [Dettling], Stellungnahme des Bundesrates vom 15. Januar 1997 zum Bericht vom 28. August 1996 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates“, in: BBl 1997 II 389 ff.).

Auch aus der Entstehungsgeschichte ergibt sich damit nicht, ob Art. 149a Abs. 1 SchKG bei Mehrwertsteuerforderungen anwendbar ist.

Hingegen weist der Bundesrat in der Botschaft zum neuen MWSTG darauf hin, dass Steuerforderungen, für die ein Verlustschein bestehe, die Verjährung gemäss Art. 149a SchKG zur Anwendung komme (Botschaft vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer, in: BBl 2008 6885, S. 7012).

Obwohl diese Botschaft, da sie ein späteres Gesetz betrifft, nicht direkt zur Beurteilung der vorliegenden Frage herangezogen werden kann, deutet doch die Selbstverständlichkeit, mit der auf die Verjährung gemäss Art. 149a SchKG hingewiesen wird, darauf hin, dass nur festgehalten wird, was ohnehin als geltendes Recht betrachtet wird.

2.4.3

2.4.3.1 Zweck der Verjährung ist es, die Rechtssicherheit durch Befristung der Ausübung von Rechten zu wahren. Es geht nicht an, dass ein Anspruchsberechtigter jahrelang zuwartet, obschon er den Pflichtigen kennt und sich auch über den Umfang des Forderungsanspruchs Rechenschaft geben kann (vgl. BGE 115 II 42 E. 2b; Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-1570/2007 vom 23. Januar 2008 E. 13.2). Daher kennt auch das Mehrwertsteuerrecht Verjährungsvorschriften.

Anders stellt sich die Lage dar, wenn ein Schuldner bereits betrieben und dem Gläubiger ein Verlustschein ausgestellt wurde. Der Gläubiger wurde tätig, konnte jedoch wegen mangelnder Zahlungsfähigkeit des Schuldners für seine Forderung nicht (vollumfänglich) befriedigt werden. Dem Schuldner ist nunmehr bekannt, welche Forderung und in welcher Höhe sie der Gläubiger gegen ihn geltend macht. Diese Überlegungen gelten für öffentlich-rechtliche Forderungen – insbesondere bei dem auf dem Selbstveranlagungsprinzip beruhenden Mehrwertsteuerrecht, welches für den Steuerpflichtigen mit Unsicherheiten behaftet ist – ebenso wie für privatrechtliche.

2.4.3.2 Nach einem Konkurs soll es dem Schuldner ermöglicht werden, sich eine neue Existenz möglichst unbelastet von alten Forderungen aufzubauen. Art. 265 Abs. 2 SchKG i.V.m. Art. 149a Abs. 1 SchKG verfolgt demgegenüber den Zweck, dem Konkursgläubiger, der aufgrund mangelnden Vermögens des Schuldners einen Verlust erlitt, ein Mittel in die Hand zu geben, um allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt, wenn der Schuldner zu – ausreichendem – neuem Vermögen gekommen ist, den ungedeckten Teil seiner Forderung geltend zu machen. Um dem Schuldner den Aufbau einer neuen Existenz nicht zu verunmöglichen, soll das Vorhandensein neuen Vermögens nur angenommen werden, wenn die Aktiven des Schuldners dessen Passiven übersteigen (vgl. BGE 135 III 424 E. 2.1, 109 II 93 E. 1a und 1b; Urteil des Bundesgerichts 5A_211/2009 vom 18. Juni 2009 E. 2). Im Gegenzug wird dem Gläubiger eine grosszügige Frist eingeräumt, während der er seine Forderung geltend machen kann. Die bis Ende 1996 geltende Fassung des SchKG sah denn gar eine Unverjährbarkeit von Verlustscheinforderungen vor (Art. 149 Abs 5 aSchKG). Dass öffentlich-rechtliche Forderungen anders behandelt werden müssten als privatrechtliche, ergibt sich daraus nicht.

Der Gesetzeszweck deutet somit darauf hin, dass Art. 149a Abs. 1 SchKG dem Art. 40 Abs. 1 aMWSTV vorzugehen hat.

2.4.4

2.4.4.1 Der Beschwerdeführer weist darauf hin, dass die spezielle Regel der allgemeinen vorgeht. Auf den konkreten Fall angewandt, stellt sich damit die Frage, welche der beiden Verjährungsregeln – d.h. diejenige von Art. 149a Abs. 1 SchKG oder diejenige von Art. 40 Abs. 1 aMWSTV (bzw. Art. 49 Abs. 1 aMWSTG) – die speziellere ist. Der Beantwortung dieser Frage kann bereits eine Wertung zugrunde liegen, denn es muss festgestellt werden, in welchem Verhältnis zwei Rechtsnormen zueinander stehen (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 220). SchKG und aMWSTV regeln unterschiedliche Rechtsbereiche, die sich nur gelegentlich überschneiden. Das Mehrwertsteuerrecht selbst regelt die Vollstreckung von Forderungen ebensowenig wie das Zivilrecht. Hierfür kommt das Schuldbetreibungs- und Konkursrecht zur Anwendung. Wenn aber die Forderungen gemäss dem SchKG vollstreckt werden, müssen auch dessen Vorschriften, inklusive der Verjährung des Art. 149a Abs. 1 SchKG, zur Anwendung gelangen. Will man nach der spezielleren Regel fragen, so ist zunächst darauf hinzuweisen, dass bei zivilrechtlichen Forderungen die Verjährungsre-

gel des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) gegenüber jener des SchKG zurücktreten muss. Die Verjährungsregel des SchKG erscheint gegenüber jener des OR als die speziellere, weil das OR in Art. 127 f. die Verjährung von Forderungen allgemein regelt. Dagegen regelt das SchKG die Verjährung von Forderungen, für welche ein Verlustschein ausgestellt wurde, also die Verjährung einer besonderen Art von Forderungen. Der Gesetzgeber wollte bewusst für die Forderungen, für welche ein Verlustschein ausgestellt wurde, eine längere als die zivilrechtlich nach OR geltende Verjährungsfrist gewähren (vgl. oben E. 2.4.3.2). Gleich verhält es sich nun mit den öffentlich-rechtlichen Forderungen. Auch hier erscheinen die Verlustscheinforderungen gegenüber den allgemeinen Mehrwertsteuerforderungen als die spezielleren (vgl. zum SchKG als lex specialis zum MWSTG Urteil des Bundesverwaltungsgericht A-1662/2006 vom 14. Januar 2009 E. 8).

Diese Folgerung wird bestätigt durch den Vergleich mit der entsprechenden Regelung im Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10). So bestimmt Art. 16 Abs. 2 dieses Gesetzes für Beitragszahlungen an die AHV, welche ebenfalls öffentlich-rechtlicher Natur sind, dass Art. 149 Abs. 5 aSchKG nicht anwendbar sei. In der Fussnote wird darauf hingewiesen, dass dies auch für den neuen Art. 149a Abs. 1 SchKG gilt (vgl. auch HANS ULRICH WALDER, SchKG, Schuldbetreibung und Konkurs, 17. Aufl., Zürich 2007, N. 1 zu Art. 149a). Daraus lässt sich umgekehrt schliessen, dass Mehrwertsteuerforderungen gerade nicht von Art. 149a Abs. 1 SchKG ausgenommen sind, da dies im Mehrwertsteuerrecht nirgends vorgesehen ist.

2.4.4.2 Gegen diese Argumentation liesse sich einwenden, dass ihr zufolge auch für Bussen, für die ein Verlustschein ausgestellt wurde, die zwanzigjährige Verjährungsfrist von Art. 149a Abs. 1 SchKG zur Anwendung gelangen müsste. Abgesehen davon, dass die Frage nach der Verjährung von Bussen hier nicht geklärt werden muss, ist dem entgegenzuhalten, dass im Strafrecht gemäss dem klaren Wortlaut von Art. 73 Ziff. 1 aStGB die Strafe selbst, bzw. deren Vollstreckbarkeit, und nicht die Forderung verjährt. Kann aber die Strafe nicht mehr vollstreckt werden, so entfällt der Grund für die Forderung. Die Forderung kann, da der Verlustschein die Forderung nicht noviert (vgl. oben E. 2.1), aus diesem Grund nicht mehr geltend gemacht werden. Es handelt sich, mit anderen Worten, nicht um eine Frage der Verjäh-

rung der Forderung, sondern um die Frage, ob die Forderung selbst noch besteht. Für eine Busse ist dies mit Blick auf Art. 73 Ziff. 1 aStGB zu verneinen, wenn die ihr zugrunde liegende Strafe verjährt ist. Dies steht mit der Tatsache im Einklang, dass bei Bussen der Strafcharakter im Vordergrund steht, während bei Mehrwertsteuerforderungen das Gewicht auf der Bereitstellung finanzieller Mittel für den Staat liegt. Es ist somit nicht der öffentlich-rechtliche Charakter der Forderung, der Art. 149a Abs. 1 SchKG bezüglich der Bussen nicht zur Anwendung gelangen lässt – wie dies der Beschwerdeführer ausführen lässt –, sondern deren strafrechtlicher Charakter.

Die systematische Auslegung ergibt somit ebenfalls, dass Art. 149a Abs. 1 SchKG Art. 40 Abs. 1 aMWSTV vorgeht.

2.4.5 Zusammengefasst folgt aus dem Gesagten, dass bezüglich Mehrwertsteuerforderungen, für welche ein Verlustschein ausgestellt wurde, die Verjährungsfrist von Art. 149a Abs. 1 SchKG und nicht jene von Art. 40 Abs. 1 aMWSTV gilt. Dies ergibt sich vor allem aus Sinn und Zweck sowie der Systematik des Gesetzes, während Wortlaut und Entstehungsgeschichte dies offenlassen.

2.5 Damit bleibt als Ergebnis festzuhalten, dass die vorliegend zu beurteilende Mehrwertsteuerforderung der ESTV gegen den Beschwerdeführer nicht verjährt ist, denn die zwanzigjährige Verjährungsfrist gemäss Art. 149a Abs. 1 SchKG fing erst mit Ausstellung des Verlustscheins zu laufen an.

3. Die Beschwerde ist abzuweisen und der unterliegende Beschwerdeführer hat die Kosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten sind unter Berücksichtigung des Umfangs und der Schwierigkeit der Streitsache, der Art der Prozessführung und der finanziellen Lage der Partei auf Fr. 3'000.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Sie sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist dem Beschwerdeführer nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Thomas Stadelmann Susanne Raas

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: