

Abhandlungen

Kritik des Steuerarrestverfahrens. Von Dr. iur. Hans Reiser, Rechtsanwalt, Zürich. S. 213.
 Rechtsprechung zum Arrest 2006 – September 2007: Eine Übersicht. Von Dr. iur. Hans Reiser, Rechtsanwalt, Zürich. S. 236.

Bundesgerichtliche Rechtsprechung

Schuldbetreibungs- und Konkursrecht

Schuldbetreibung

Art. 85 LP. – Action en annulation de la poursuite. Un commandement de payer non frappé d'opposition notifié dans une contrepoursuite ne constitue pas une preuve par titre de l'extinction par compensation de la créance déduite en poursuite. S. 240.

Betreibung auf Pfändung

Art. 92 al. 1 ch. 9a LP. – Limites à l'insaisissabilité des rentes de l'assurance-invalidité. Question laissée ouverte de savoir si les rentes versées rétroactivement échappent par principe à la règle d'insaisissabilité. S. 242.

Kantonale Rechtsprechung

Schuldbetreibungs- und Konkursrecht

Schuldbetreibung

Art. 81 LP, art. 125 ch. 2 CO. – Compensation de créances d'aliments dans la procédure de mainlevée définitive. S. 244.

Betreibung auf Pfändung

Art. 94 art. 18 et 20a LP. – L'office des poursuites qui détermine le minimum vital jouit d'un large pouvoir d'appréciation. Procédés téméraires et de mauvaise foi des recourants, justifiant que des frais soient mis à leur charge. S. 245.

Art. 93 SchKG. – Lohnpfändung. Berücksichtigung der Wohnkosten im Existenzminimum. Für die Beurteilung der Angemessenheit der Wohnkosten können auch die Kosten für die tägliche Fahrt an den Arbeitsplatz gewürdigt werden. S. 247.

Art. 93 SchKG. – Einkommenspfändung. Gibt der Schuldner an, über kein Erwerbseinkommen zu verfügen, so hat er dem Betreibungsamt anzugeben und zu belegen, woher und womit er seinen Lebensunterhalt bestreitet. Verfügt der Schuldner über kein nachweisbares Einkommen, so darf weder ein hypothetisches und zumutbares Einkommen noch gar ein Minimalbetrag gepfändet werden. S. 249.

Literatur / Bibliographie / Bibliografia

Hans Ulrich Walder:

SchKG, Schuldbetreibung und Konkurs. Kommentar mit einschlägigen weiteren Erlassen und neuerer Bundesgerichtspraxis. 17., neu bearbeitete Auflage. S. 252.

Blätter für Schuldbetreibung und Konkurs

Nachdruck sämtlicher Artikel nur mit Zustimmung der Redaktion und mit Quellenangabe gestattet.

Kritik des Steuerarrestverfahrens¹

Dr. iur. Hans Reiser, Rechtsanwalt, Zürich

Inhaltsübersicht

- I. Arrest und Zwangsvollstreckung
- II. Der Arrest und seine Rechtsquellen
- III. Die Arrestvoraussetzungen: Eine Auslegung
 - 1. Die Forderung
 - a) Bestand der Forderung
 - b) Keine Pfandsicherheit
 - c) Die Fälligkeit
 - 2. Arrestgründe
 - 3. Die Vermögenswerte des Schuldners
- IV. Das Verfahren der Arrestbewilligung und die Besonderheiten beim Steuerarrest
 - 1. Der staatliche Richter als Arrestrichter nach Art. 272 SchKG
 - a) Die sachliche Zuständigkeit
 - b) Die örtliche Zuständigkeit
 - c) Verfahrensart, Entscheid und Rechtsmittel
 - 2. Die Steuerbehörde als Arrestbehörde
 - a) Sachliche und örtliche Zuständigkeit
 - b) Entscheid und Rechtsmittel
- V. Der Arrestvollzug
 - 1. Der Arrestvollzug nach Massgabe von Art. 275 SchKG
 - 2. Beschwerde und Weiterzug an das Bundesgericht
- VI. Wirkungen des Arrestes
- VII. Arrestprosequierung

¹ Der Text basiert auf den Unterlagen zu meinem Referat, gehalten in Baden am 11. September 2007, anlässlich der Weiterbildungsveranstaltung der Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz. Ganz herzlich zu danken habe ich Herrn lic. iur. *Matthias Renggli*, Zürich, für die kritische Durchsicht des Typoskripts und seine wertvollen Anregungen.

I. Arrest und Zwangsvollstreckung

Das Thema dieses Beitrags berührt einen bestimmten Ausschnitt der Zwangsvollstreckung: die Sicherung der Vollstreckung von Geldforderungen, speziell von Steuerforderungen. Der sogenannte Steuerarrest im schweizerischen Recht ist geprägt durch ein kompliziertes und nicht immer leicht überschaubares Zusammenspiel zwischen dem SchKG und verwaltungsrechtlichen Spezialbestimmungen. Bundesrechtliche Spezialregeln dehnen die Arrestmöglichkeiten aus und bedingen zugleich einen Eingriff in das Verfahren der betriebsrechtlichen Zwangsvollstreckung. Gleichwohl bleibt der Steuerarrest in das SchKG «eingebettet». Auch verschafft er dem Gläubiger – wie der reine SchKG-Arrest – nur eine fragile provisorische Sicherheit, aber grundsätzlich keinen Anspruch auf vorrangige Befriedigung aus dem Erlös der Verwertung der Arrestgegenstände.

An den Anfang meiner Ausführungen stelle ich ein Zitat von Georg Wilhelm Friedrich Hegel aus seinen «Grundlinien der Philosophie des Rechts». Das Zitat findet sich in § 299 des genannten Werkes und steht im Zusammenhang mit Ausführungen von Hegel zur Sittlichkeit, zum Staat und speziell zur gesetzgebenden Gewalt:

*«Es kann im Staat zunächst auffallen, dass von den vielen Geschicklichkeiten, Besitztümern, Tätigkeiten, Talenten und darin liegenden unendlich mannigfaltigen lebendigen Vermögen, die zugleich mit Gesinnung verbunden sind, der Staat keine direkte Leistung fordert, sondern nur das eine Vermögen in Anspruch nimmt, das als Geld erscheint.»*²

Der Staat tritt bekanntermassen – wie in diesem Zitat angesprochen – als Gläubiger von öffentlich-rechtlichen Geldforderungen auf. In dieser Rolle trifft der Staat ähnlich wie ein «gewöhnlicher» Privatgläubiger auf unsichere Schuldner, bzw. auf solche, die den geschuldeten Betrag nicht freiwillig bezahlen. Rechtlich geregelter und organisierter Zwang ist das Mittel, um diesem Phänomen Paroli zu bieten. Das vom schweizerischen Recht zur Verfügung gestellte Instrument ist das SchKG. Dieses regelt die Vollstreckung von Ansprüchen auf Geldzahlung und auf Sicherheitsleistung, und zwar unabhängig davon, ob jene Ansprüche aus privatem oder öffentlichem Recht entstanden sind. In der Schweiz kennen wir – im Unterschied etwa zur Bundesrepublik Deutschland und den deutschen Bundesländern – kein Sonderverfahren zur Steuer- vollstreckung. Nach schweizerischem Recht müssen Staat und Private gleichermaßen durch das Nadelöhr des SchKG hindurch. Die Schuldbetreibung dient, wie Peter Karlen neulich aufgezeigt hat, als Instru-

² Hegel, Grundlinien der Philosophie des Rechts oder Naturrecht und Staatswissenschaft im Grundriss, auf der Grundlage des Werkes von 1832–1845 neu edierte Ausgabe, in Schriftenreihe «Suhrkamp-Taschenbuch Wissenschaft», Bd. 7, 5. Aufl. – 1996 S. 467.

ment der Verwaltungsvollstreckung³. Als Gläubiger einer Steuerforderung steht der Staat im Vollstreckungsverfahren grundsätzlich auf dem gleichen Boden wie jeder andere Betreibungsgläubiger⁴. Für den Zugriff auf das Vermögen des Schuldners – sei es zur Vollstreckung oder zur Sicherung der Vollstreckung – ist auch der Staat als Steuer- gläubiger auf die Betreibungsbehörden angewiesen.

Der Gesetzgeber des SchKG vom 11. April 1889 hatte die dem Bund in Art. 64 der früheren Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 eingeräumte Gesetzgebungskompetenz als Sprungbrett zur Realisierung der Einheit im Bereich des Betreibungs- und Konkurswesens benutzt. Der Gesetzgeber des SchKG hatte den rechtssystematisch wichtigen Entscheid getroffen, neben privatrechtlichen auch öffentlich-rechtliche Geldforderungen und Sicherheitsleistungen in den Anwendungsbereich des SchKG einzubeziehen.

«Grundgesetz der Schuldbetreibung» ist noch heute für privatrechtliche wie für öffentlich-rechtliche Forderungen die im SchKG festgelegte Ordnung, einschliesslich des im achten Titel des SchKG geregelten Arrestrechts. Das SchKG ist ein «code unique». Für eine privilegierte Vollstreckung von öffentlich-rechtlichen Forderungen und von Ansprüchen auf Sicherheitsleistung in kantonalen Exekutionsverfahren unter Umgehung des SchKG bleibt somit grundsätzlich kein Raum. Diese Auffassung hat das Bundesgericht, nachdem es in BGE 22 I S. 332 noch gegenteilig argumentiert hatte, seit dem Leitentscheid BGE 23 I 444 E. 2 immer bestätigt. Revolutionär und ein Bruch mit der schweizerischen Rechts tradition war dieser gesetzgeberische Entscheid aber keineswegs. Im eben genannten Entscheid hat das Bundesgericht in E. 2 bemerkt, «dass auch vorher [vor Inkrafttreten des SchKG] wohl in den meisten Kantonen die Zwangsvollstreckung öffentlich-rechtlicher Ansprüche, im allgemeinen wenigstens, im gleichen Verfahren zu suchen war, wie diejenige von privatrechtlichen Ansprüchen». Ebenso wenig ist neben dem bundesrechtlich geregelten Arrest Platz für eine vorsorgliche Massnahme des kantonalen Rechts zur Sicherung der Vollstreckung von Geldforderungen.

Dieses «Umgehungsverbot» bedeutet freilich nicht, dass das SchKG jedem Gläubiger einer öffentlich-rechtlichen Forderung zur Durchsetzung seiner Forderung zur Verfügung stehen würde. Ein ausländischer

³ Zur Thematik des allgemeinen Verwaltungszwangs bzw. der Verwaltungsvollstreckung mit einem rechtshistorischen und rechtsvergleichenden Überblick vgl. Peter Karlen, Privilegien des Staates bei der Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Geldforderungen, in: FS für Karl Spühler, Zürich 2005, S. 149 ff.

⁴ Ernst Blumenstein, Die Zwangsvollstreckung für öffentlich-rechtliche Geldforderungen nach schweizerischem Recht, in: Festgabe zur Feier des fünfzigjährigen Bestehens dem schweizerischen Bundesgericht dargebracht von der juristischen Fakultät der Universität Bern, Bern 1924, S. 180; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, 2002, S. 488. Zum Verständnis der Wechselwirkung zwischen Schuldbetreibungs- und Verwaltungsrecht vgl. Karl Spühler, in: Probleme der Schuldbetreibung für öffentlich-rechtliche Geldforderungen, ZBl. 1999, 254 ff.

Staat als Gläubiger einer öffentlich-rechtlichen Forderung (Steuer, Zoll) kann diese in der Schweiz überhaupt nicht vollstrecken lassen⁵. Eine ausländische Entscheidung über öffentlich-rechtliche Forderungen ist kein definitiver Rechtsöffnungstitel im Sinne von Art. 80 SchKG und der Entscheid wird – soweit keine entsprechenden staatsvertraglichen Regelungen bestehen – in der Schweiz deshalb nicht vollstreckt⁶. Ebenso wenig käme eine auf das SchKG gestützte Verarrestierung von in der Schweiz gelegenen Vermögenswerten zur Sicherung jener Forderung in Betracht.

Eine konsequente Gleichstellung von öffentlich- und privatrechtlichen Forderungen war aber offenkundig nicht die Leitmaxime des Bundesgesetzgebers. Eine Reihe von Spezialbestimmungen innerhalb und ausserhalb des SchKG bewirkt im Ergebnis eine mehr oder weniger deutliche Bevorzugung von öffentlich-rechtlichen gegenüber privatrechtlichen Forderungen. Ohne Anspruch auf Vollständigkeit zu erheben, wären hier zu nennen: Die Bestimmung von Art. 816 ZGB, welche die Schleuse öffnet für eine schier unüberblickbare Fülle von unmittelbaren, nicht eintragungsbedürftigen Pfandrechten des öffentlichen kantonalen Rechts, die allen übrigen Pfandrechten vorgehen und dadurch die Position anderer Gläubiger verschlechtern⁷. Ambivalent ist Art. 43 Ziff. 1 und 1 bis SchKG, der aus dem Kreis der öffentlich-rechtlichen und privatrechtlicher Forderungen einige wenige besonders heraushebt (darunter Steuern) und für diese eine Beschränkung der Vollstreckung (auf den Weg der Spezialexécution statuiert). Einschneidend ist Art. 44 SchKG mit dem Vorbehalt der strafrechtlichen und fiskalischen Beschlagnahme und Verwertung. Nicht zuletzt dem Fingerspitzengefühl des Bundesgerichtes ist es zu verdanken, dass diese Bestimmung nicht zum Hebel wurde, um die Ordnung des SchKG partiell aus den Angeln zu heben. Art. 44 SchKG ist nach der Praxis des Bundesgerichtes nicht allgemein auf die Durchsetzung von Steuerforderungen anwendbar. Diese Bestimmung bezieht sich – wie das Bundesgericht in BGE 108 III 106 E. 2 feststellt und mit BGE 115 III 3 E. 3 b bestätigt hat – nur auf die Verwertung ganz bestimmter Gegenstände, die unmittelbar im Zusammenhang mit einem Straf- oder Steuerverfahren nach den einschlägigen eidgenössischen oder kantonalen Gesetzen beschlag-

⁵ Vgl. zum Thema der Vollstreckung ausländischer öffentlich-rechtlicher Forderungen in der Schweiz statt vieler die weiterführende und subtil argumentierende Arbeit von *Andrea Braconi*, La collocation des créances en droit international suisse de la faillite. Contribution à l'étude des art. 172-174 LDIP, Zürich 2005, S. 175 ff.

⁶ *Daniel Staehelin*, in: Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, hrsg. Adrian Staehelin et al., Band I, Basel/Genf/München 1998, Art. 80 N. 145.

⁷ Vgl. für die einzelnen Kantone die Übersicht mit Stichtag vom 1. 1. 1997 von *Markus Häusermann/Kurt Stöckli/Andreas Feuz*, in: Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, hrsg. Adrian Staehelin et al., Band II, Basel/Genf/München 1998, Art. 140 N. 46-90. Im praktisch wichtigen Bereich der mittelbaren und unmittelbaren gesetzlichen Pfandrechte herrscht Rechtszersplitterung und nicht Rechtseinheit.

nahmt worden sind⁸. Schliesslich ist noch an die Bestimmung von Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 und 3 SchKG zu erinnern, die zum einen rechtskräftige Verfügungen von Bundesbehörden gerichtlichen Urteilen gleichstellt (rechtskräftige Verfügungen als Rechtsöffnungstitel) und es zum anderen den Kantonen gestattet, ihren Verwaltungsakten die gleiche Wirkung zu verleihen. Obendrein ist den Verwaltungsbehörden noch die Befugnis eingeräumt, nach erhobenem Rechtsvorschlag in Eigenregie gleich selber den Rechtsvorschlag zu beseitigen⁹.

II. Der Arrest und seine Rechtsquellen

Als Element seiner Ordnung der Schuldbetreibung enthält das SchKG im achten Titel, der die Artikel 271 bis 281 umfasst, das Recht des Arrestes. Zusätzliche arretrechtliche Bestimmungen finden sich verstreut in diversen Abgabegesetzen. Der Arrest ist – bildlich gesprochen – bei fehlender Pfanddeckung der Notnagel, um im Inland gelegene, der Zwangsvollstreckung unterliegende Vermögensgegenstände des Schuldners unterm näher umschriebenen Voraussetzungen festzuhalten, zu sichern und dadurch einer Pfändung oder dem Konkursbeschluss zuzuführen. Er ist mithin das Gegenstück zu der ebenfalls im SchKG geregelten paulianischen Anfechtung, deren Aufgabe die Wiederherstellung der Exekutionsrechte von geschädigten Gläubigern ist. Der Arrest zielt – im Unterschied zu sonstigen Massnahmen des vorsorglichen Rechtsschutzes – darauf ab, beliebige pfändbare, vom Gläubiger bezeichnete Vermögensteile des Schuldners zu blockieren und er führt, wie Pfändung oder Konkurs, zu einer amtlichen Beschlagnahme. Anordnung und Vollzug des Arrestes erfolgen überfallartig und ohne vorgängige Anhörung der Gegenpartei¹⁰. Um die Rechtsposition des Arrestschuldners und allfälliger Drittbetroffener nicht über Gebühr zu beeinträchtigen, bedarf es vorab einer hinreichend präzisen Umschreibung der Arrestvoraussetzungen und einer klaren Regelung des Verfahrens der Arrestbewilligung und des Arrestvollzugs. Ferner müssen den Arrestbetroffenen zur Wahrung ihrer Rechte wirksame Rechtsbehelfe und Rechtsmittel gegen die Arrestbewilligung und den Arrestvollzug zur Verfügung stehen.

Neben den arretrechtlichen Bestimmungen im achten Titel des SchKG hat der **Bundesgesetzgeber** zusätzliche arretrechtliche Bestimmungen erlassen, und zwar in den Bereichen Zoll- und Alkoholrecht einerseits und Steuerrecht andererseits.

⁸ *Domenico Accocella*, in: Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, hrsg. Adrian Staehelin et al., Band I, Basel/Genf/München 1998, Art. 44 N. 4.

⁹ Anzumerken ist, dass im Zuge der Privatisierung die Erfüllung öffentlicher Aufgaben je länger je mehr durch Private erfolgt und diese dementsprechend auch öffentlich-rechtliche Forderungen einfordern und durchsetzen müssen. Zu dieser brisanten Problematik vgl. etwa *August Mächler*, Rechtsfragen um die Finanzierung privater Träger öffentlicher Aufgaben, in: *AJP/PJA* 2002, S. 1175-1185.

¹⁰ Für eine konzise Übersicht über die Arrestbewilligung und die damit zusammenhängenden Fragen vgl. *Nicolas Jeandrin*, Aspects judiciaires relatifs à l'octroi du séquestre, in: *Journal des Tribunaux et Revue judiciaire*, II/2006, Heft 1-2, S. 77 ff.

Für das **Steuerrecht** sind folgende Bestimmungen zu erwähnen:

- Art. 43 Abs. 2 des BG vom 27. Juni 1973 über die *Stempelabgaben* (StG);
- Art. 70 Abs. 2 des BG vom 2. September 1999 über die *Mehrwertsteuer* (MWSTG);
- Art. 47 Abs. 2 des BG vom 13. Oktober 1965 über die *Verrechnungssteuer* (VStG);
- Art. 170 des BG vom 14. Dezember 1990 über die direkte *Bundessteuer* (DBG);
- Art. 78 des BG vom 14. Dezember 1990 über die *Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden* (StHG), der die **Kantone** ermächtigt, Sicherstellungsverfügungen der zuständigen kantonalen Steuerbehörden den Arrestbefehlen nach Art. 274 SchKG gleichzustellen. Früher hatte es das Bundesgericht abgelehnt, den Kantonen diese Möglichkeit gestützt auf Art. 44 SchKG zu gewähren (BGE 108 III 105 ff.). Einschlägig für den Kanton Zürich ist § 182 StG.

Im Unterschied zu den Bestimmungen im Bereich der Alkoholgesetzgebung – aber in Übereinstimmung mit der revidierten Zollgesetzgebung – bildet hier die **Sicherstellungsverfügung** der zuständigen Verwaltungsstelle nicht bloss einen zusätzlichen Arrestgrund, sondern einen **Arrestbefehl**. Dieser gesetzgeberische Kniff ist nicht unproblematisch. Die Sicherstellungsverfügung ist zunächst eine Aufforderung an den Steuerschuldner, Sicherheit bestimmter Art (gemäss Art. 169 Abs. 2 DBG in der Form von Geld, durch Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertschriften oder durch Bankbürgschaft) zu leisten¹¹. Die Sicherstellungsverfügung hat neben der Aufforderung auch die Frist anzugeben, innert welcher die Sicherheitsleistung zu erfolgen hat. Ungeachtet dieser dem Steuerschuldner von Gesetzes wegen einzuräumenden Frist gilt die Sicherstellungsverfügung bereits im Zeitpunkt der Aufforderung zur Sicherheitsleistung als Arrestbefehl. Werden die Sicherheiten geleistet, ist gemäss der Bestimmung von Art. 271 Abs. 1 SchKG ein Arrest indessen ausgeschlossen. Pierre-Robert Gilliéron ist diese Ungereimtheit nicht unverborgen geblieben. Als profunder Kenner des schweizerischen Schuldbetreibungsrechts hat dieser Autor den «Kunstgriff» des Steuergesetzgebers einer scharfen Kritik unterzogen und dabei u.a. auch gewichtige verfassungsrechtliche Argumente und die Unvereinbarkeit mit verfahrensrechtlichen Garantien für seine Kritik ins Feld geführt¹².

¹¹ Vgl. statt vieler: *Felix Rajower*, Sicherstellung und Arrest im Recht der direkten Bundessteuer und nach zürcherischem Steuergesetz, in: ZZZ 2006/11 S. 354.

¹² *Pierre-Robert Gilliéron*, Les garanties de procédure dans l'exécution forcée ayant pour objet une somme d'argent ou des sûretés à fournir. Le cas des prétentions de droit public, in: SJ 2003 II 361.

III. Die Arrestvoraussetzungen: Eine Auslegeordnung

Der Arrest ist primär an drei Grundvoraussetzungen geknüpft: Existenz der Forderung des Gläubigers, Vorliegen eines Arrestgrundes sowie Vorhandensein von in der Schweiz belegenen Vermögensgegenständen, die dem Schuldner gehören. Diese Voraussetzungen sind glaubhaft zu machen bzw. müssen mutmasslich gegeben sein. Ob der vom Bundesrecht verlangte Wahrscheinlichkeitsgrad erreicht ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung¹³.

I. Die Forderung

a) Bestand der Forderung

Erste Voraussetzung ist der Bestand einer Forderung des Gläubigers gegen den Schuldner. Zukünftige Forderungen, auch wenn diese vermutlich entstehen werden, bestehen noch nicht (vgl. den exemplarischen Entscheid: Urteil des Bundesgerichtes vom 7. Juni 2007, II. zivilrechtliche Abteilung, 5P. 87/2005, speziell E. 3.2). Eine Arrestlegung für eine noch nicht existierende Forderung ist ausgeschlossen¹⁴.

b) Keine Pfandsicherheit

Gemäss Art. 271 Abs. 1 SchKG darf die Forderung nicht bereits pfandgedeckt sein. Ein durch ein Pfandrecht gesicherter Gläubiger braucht keine zusätzliche Sicherung. Der Arrest ist nur dazu da, dort auszuhelfen, wo Sicherheiten fehlen.

Diesem Grundsatz entsprechend ist der Arrest ausgeschlossen, wenn und soweit die Steuerforderung durch ein gesetzliches Pfandrecht ausreichend gesichert ist. Zur Sicherstellung des staatlichen Steueranspruchs im Grundsteuerrecht über das gesetzliche Pfandrecht vgl. den Entscheid des Verwaltungsgerichtes des Kantons Zürich 30. August 2000 (SB.1999.00083).

c) Die Fälligkeit

Die bestehende Forderung muss ausserdem fällig sein, es sei denn, der Gläubiger sei ganz speziell gefährdet, weil der Schuldner entweder keinen festen Wohnsitz hat oder schuldenflüchtig ist. In diesen beiden Fällen kann auch für eine nicht fällige Forderung Arrest gelegt werden und derselbe bewirkt gegenüber dem Schuldner die Fälligkeit der Forderung (Art. 271 Abs. 2 SchKG).

¹³ Zum Beweismass des Glaubhaftmachens vgl. die klassische Formulierung: Urteil des Bundesgerichtes, 18. September 2002 = Pra 92 (2003), 375/Nr. 71.

¹⁴ Eine Ausnahme scheint im Bereich der Mehrwertsteuer zu gelten. Hier soll sich eine Sicherstellungsverfügung auch auf erst in der Zukunft entstehende Forderungen beziehen können (Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 11. Januar 1999, E. 3a/cc, 3b/aa) in VPB 63.77.

Im Unterschied zum «reinen» SchKG-Arrest muss für eine Sicherung die Forderung nicht fällig sein. Die Sicherungsverfügung kann jederzeit, mithin schon vor Fälligkeit und auch ohne rechtskräftige Einschätzung für nur mutmasslich geschuldete Steuern erfolgen. Im letzten Fall setzt die zuständige Behörde den mutmasslichen Betrag fest¹⁵. Diese Auflockerung der Arrestvoraussetzungen schafft eine deutliche Privilegierung der Steuergläubiger.

2. Arrestgründe

Art. 271 Abs. 1 SchKG enthält einen Katalog von fünf Arrestgründen: (1) Schuldner ohne festen Wohnsitz, (2) böswilliges Beiseiteschaffen von Vermögenswerten oder Flucht, (3) Schuldner auf der Durchreise, (4) Schuldner mit Wohnsitz im Ausland und (5) Besitz eines Verlustscheins. Allen gemeinsam ist eine nach der Einschätzung und Wertung des Gesetzgebers mehr oder minder ausgeprägte Gefährdung des Gläubigers.

Die zwischenstaatlichen Harmonisierungsbemühungen haben nichts daran geändert, dass eine Vollstreckung im Ausland nach wie vor eine beträchtliche Belastung für den Gläubiger bedeutet. Allein schon dieses Faktum war für den Gesetzgeber der grossen Revision von 1994 ein hinreichendes Motiv, den Arrestgrund 4 («wenn der Schuldner nicht in der Schweiz wohnt») beizubehalten und am Ort des vollzogenen Arrestes ein besonderes schweizerisches Betreibungsforum bereitzustellen (Art. 52 SchKG).

Wenig Erfolg versprechend wäre der Versuch, eine im schweizerischen Recht begründete Steuerforderung im Ausland vollstrecken zu wollen. Es ist an dieser Stelle daran zu erinnern, dass umgekehrt eine ausländische Steuerforderung in der Schweiz jedenfalls nicht vollstreckt würde. Bis heute gilt die *Steuererhebung* als geradezu klassischer Hoheitsakt, der einer Behörde oder einem Beamten zukommt und somit auf fremdem Staatsgebiet völkerrechtlich verboten ist, soweit keine Einwilligung des betroffenen Staates vorliegt. In dieser Hinsicht sind Steuerforderungen gegenüber privatrechtlichen Forderungen deutlich diskriminiert. Zur Sicherung der Zwangsvollstreckung kennen Bund und Kanton Zürich zwei Arrest- bzw. Sicherstellungsgründe: Analog zu Art. 271 Ziff. 4 SchKG einerseits den speziellen Sicherstellungs- bzw. Arrestgrund des fehlenden Wohnsitzes in der Schweiz und daneben andererseits einen allgemein formulierten Grund der Steuergefährdung. Dieser zweite Grund

ist auf all jene Fälle zugeschnitten, in denen der Steuerpflichtige zwar Wohnsitz in der Schweiz hat, die Entrichtung der Steuer aber aus anderen Gründen als gefährdet erscheint¹⁶.

Ein strikter Nachweis des Vorhandenseins eines Arrest- bzw. Sicherstellungsgrundes ist nicht erforderlich. Glaubhaftmachen bzw. mutmassliche Existenz genügen.

3. Die Vermögenswerte des Schuldners

Der Arrest dient der Absicherung einer späteren Verwertung. Er kann deshalb nur realisierbare Vermögenswerte des Schuldners erfassen, die in der Schweiz belegen sind. Arrestierbar ist, was pfändbar bzw. allenfalls beschränkt pfändbar wäre (BGE 113 III 33 E. 3c; 108 III 101). Die zu verarrestierenden Vermögenswerte müssen dem Schuldner gehören (Art. 271 Abs. 1 i. V. m. Art. 272 Abs. 1 Ziff. 3 SchKG). Der Gläubiger muss die Vermögensverhältnisse glaubhaft machen, wenn sie nicht offensichtlich sind. Die aus dem Besitz einer Sache oder aus der Gläubigerbezeichnung einer Forderung sich ergebenden Vermutungen finden Anwendung. Eine definitive Klärung der Eigentumsverhältnisse findet im Widerspruchsverfahren statt. Die Geltendmachung von Drittansprüchen ist zwar an keine formelle Frist gebunden. Sie können vielmehr angemeldet werden, solange der Erlös der gepfändeten Gegenstände noch nicht verteilt ist (Art. 106 Abs. 2 SchKG). Diese Regel gilt auch im Falle des Arrestvollzuges (Art. 275 SchKG). Zu beachten ist indes, dass Rechte Dritter an gepfändeten oder verarrestierten Gegenständen dem Grundsatz von Treu und Glauben folgend innert angemessener Frist geltend zu machen sind, ansonsten sie verwirken. Für einen illustren Fall von Rechtsmissbrauch vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 31. Januar 2007, II. zivilrechtliche Abteilung, 5C 209/2006.

Im Unterschied zur Pfändung ist es beim Arrest gemäss Art. 272 Abs. 1 Ziff. 3 Sache des Gläubigers, die mit Beschlag zu belegenden Gegenstände zu bezeichnen.

Die Bezeichnung körperlicher Gegenstände erfolgt durch eine Umschreibung und eine Bezeichnung des Ortes, an welchem sie sich befinden oder durch Angabe der Person, welche sie im Gewahrsam hat. Allenfalls sind Präzisierungen aus dem Grundbuch oder aus anderen Registern (Schiffe, Flugzeuge) beizufügen.

Forderungen werden bezeichnet durch Angabe von Name und Adresse des Gläubigers, mithin des Arrestschuldners, und durch Benennung des Drittschuldners (oftmals eine Bank) samt einem plausiblen Hinweiss auf

¹⁶ Zu den Arrestgründen, die mit den Sicherstellungsgründen identisch sind, vgl. *Felix Rajower* (FN 11), S. 356–358. Die Praxis eröffnet dem Gefährdungstatbestand ein weiteres Anwendungsfeld. Die vom Steuerschuldner erwähnte Möglichkeit eines Privatkonkurses rechtfertigt nach Auffassung des Bundesgerichtes ohne weiteres eine Sicherstellungsverfügung, (Urteil des Bundesgerichtes vom 14. Juli 2006, II. Öffentlich-rechtliche Abteilung, 2A. 426/2006).

¹⁵ *Ferdinand Fessler*, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), hrsg. Martin Zweifel und Peter Athanas, 2. Auflage Basel/Gent/München 2002, Art. 78 N. 12.

Auf das Erfordernis der Fälligkeit der Forderung verzichteten explizit folgende Bestimmungen:

- Art. 43 Abs. 1 StG.
- Art. 70 Abs. 1 MWSTG.
- Art. 47 Abs. 1 VSIG.
- Art. 76 Abs. 2 ZG.

dessen Verbindung mit dem Arrestschuldner¹⁷. Der Arrest umfasst auch die Zinsen einer verarrestierten Forderung, die nach dem Arrestvollzug entstehen. Vom Arrest nicht erfasst sind hingegen Eingänge auf dem Konto nach dem Arrestvollzug.

Soll der Arrest auf Gruppen von Gegenständen oder auf Bankguthaben des Arrestschuldners gelegt werden, lässt es eine langjährige Gerichtspraxis zu, dass die Werte nur ihrer Gattung nach umschrieben werden (Gattungsarrest), sofern ihr Standort und gegebenenfalls der Gewahrsamsinhaber bezeichnet sind (BGE 101 III 91, bestätigt in BGE vom 17. Februar 1999, B1SchK, 2000, S. 142)¹⁸. Da die Forderungen durch Benennung des Drittschuldners bezeichnet werden, ist die Angabe der betreffenden Bank unerlässlich. Der Gattungsarrest erfordert für die definitive Bezeichnung der Arrestgegenstände eine Mitwirkung des Schuldners und des Dritten, insbesondere der Bank. Diesen trifft nach Massgabe von Art. 275 i. V. m. Art. 91 SchKG eine Mitwirkungspflicht. Nach der nicht unproblematischen Meinung des Bundesgerichtes (BGE 125 III 391) ist die Bank als Dritte erst nach Ablauf der Einsprachefrist bzw. – soweit Einsprache erhoben wurde – nach rechtskräftiger Abweisung der Einsprache zur Auskunft verpflichtet. Erst ab diesem Zeitpunkt darf das Betreibungsamt dem Dritten Busse gemäss Art. 324 Ziff. 5 StGB (und nicht etwa Haft oder Busse gemäss Art. 292 StGB) androhen¹⁹.

Die Arrestlegung ohne konkrete Anhaltspunkte über das Vorliegen von Vermögenswerten (der sog. Ausforschungs- oder Sucharrest) ist rechtsmissbräuchlich (instruktiv: Urteil des Bundesgerichtes vom 4. Oktober 2006, II. Zivilabteilung, 5P.256/2006 E, 2.4).

Hinsichtlich der Arrestgegenstände gibt es keine Spezialregeln in den steuerrechtlichen Erlässen. Massgebend sind in diesem Punkt auch für den sog. Steuerarrest die einschlägigen Bestimmungen des SchKG.

IV. Das Verfahren der Arrestbewilligung und die Besonderheiten beim Steuerarrest²⁰

1. Der staatliche Richter als Arrestrichter nach Art. 272 SchKG

Die Regelung des Verfahrens der Arrestbewilligung ist Sache des kantonalen Rechts. Die Grundlinien des Verfahrens sind jedoch durch das SchKG vorgezeichnet und festgelegt.

¹⁷ Walter Stoffel/Isabelle Chabloz, in: CR Commentaire de la Loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite etc., hrsg. Louis Dallevés et al., Basel/Genf/München 2005, Art. 272 N. 25.

¹⁸ Felix Meier-Dietler, Der Ausländerarrest im revidierten SchKG – eine Checkliste, in: AJP/PJA 1996, S. 1418.

¹⁹ Vgl. dazu die kritische Auseinandersetzung mit der Auffassung des Bundesgerichtes von Daniel Schwander, Die Auskunftspflicht Dritter – namentlich der Banken – im Arrestverfahren, in: FS für Karl Spühler, Zürich 2005, S. 317 ff; Zur Auskunftspflicht Dritter: Markus Müller-Chen, Die Auskunftspflicht Dritter beim Pfändungs- und Arrestvollzug, in: B1SchK, 2000, S. 201 ff.

²⁰ Vgl. Ivo W. Hungerbühler, Rechtsmittel und Rechtsbehelfe beim Arrest unter besonderer Berücksichtigung des Steuerarrestes und des Arrestes nach Art. 39 Abs. 1 LugÜ; speziell zu den Steuerforderungen: Kurt Amann, Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht, 1979, Bd. 47 S. 433 ff.

a) Die sachliche Zuständigkeit

Der Arrest ist eine spezielle vorsorgliche Massnahme und muss als solche gemäss Art. 271 Abs. 1 SchKG immer von einem staatlichen Richter angeordnet werden. Die Regelung der sachlichen Zuständigkeit des Richters liegt bei den Kantonen.

Der Erlass des Arrestbefehls durch den Betreibungsbeamten ist nicht zulässig. Ebenso wenig kann ein privates Schiedsgericht einen Arrestbefehl erlassen²¹. Es ist undenkbar, dass der Arrest, der als Befehl an die Vollstreckungsbehörden vom Richter am Ort der gelegenen Sache auszusprechen ist, in den Kompetenzbereich eines privaten Schiedsgerichtes fallen könnte²². Keinem Vollzug zugänglich sind Arrestbefehle, die von einer unzuständigen Instanz erlassen wurden²³. Das Betreibungsamt hat dementsprechend einen von einem privaten Schiedsgericht erlassenen Arrestbefehl zurückzuweisen und den Vollzug abzulehnen²⁴.

b) Die örtliche Zuständigkeit

Der Gerichtsstand richtet sich gemäss Art. 272 Abs. 1 SchKG nach den zu verarrestierenden Vermögenswerten. Örtlich zuständig ist daher der Richter am Ort der Belegenheit der zu verarrestierenden Vermögenswerte²⁵. Der sachliche Wirkungsbereich des schweizerischen Arrestrichters ist eng abgezurkt. Bei Anordnung des Arrestes ist er auf die in seinem Gerichtssprengel liegenden Vermögenswerte beschränkt²⁶. Dies bedeutet umgekehrt, dass ein Arrestgläubiger in seinem an den Arrestrichter gerichteten Begehren nicht nur darzutun hat, dass der Arrestschuldner überhaupt arrestierbare Vermögenswerte besitzt. Darüber hinaus muss er Angaben machen, aus denen sich direkt oder indirekt ergibt, wo genau die zu verarrestierenden Vermögenswerte liegen.

Keine rechtlichen Schwierigkeiten ergeben sich bei Vermögenswerten, die «physisch greifbar» sind. Sie sind rechtlich dort belegen, wo sie sich tatsächlich physisch befinden (Goldvreneli in einem schweizerischen Schrankfach). Das Gleiche gilt für Wertpapiere, einschliesslich (Inhaber- und Namen-)Aktien. Diese sind am Ort gelegen, wo sie sich

²¹ Fritzsche/Walder, Bd. II, § 57 FN 2.

²² Vgl. mit Hinweisen auf die herrschende Lehre und vereinzelte abweichende Lehrmeinungen Bernhard Berger/Franz Kellerhals, Internationale und interne Schiedsgerichtsbarkeit in der Schweiz, Bern 2006 S. 401 Rz 1141; Fridolin Walthier, Vorläufiger Rechtsschutz durch Schiedsgerichte, in: The Proceedings before the Court of Arbitration hrsg. Rigozzi/Bernasconi, Bern/Zürich 2007 S. 124/125.

²³ Hans Reiser, in: Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, hrsg. Adrian Staehelin et al., Band III, Basel/Genf/München 1998, Art. 275 N. 12.

²⁴ Privaten Schiedsgerichten fehlt ebenso die Kompetenz, einem staatlichen Organ der Zwangsvollstreckung direkte Befehle zu erteilen wie ihnen die Kompetenz abgeht, eine Strafandrohung im Sinne von Art. 292 StGB zu erlassen. Vgl. zu letztem Punkt: Hans Reiser, Strafandrohung gemäss Art. 292 StGB durch Schiedsgerichte?, in: FS für Karl Spühler, Zürich 2005, S. 265–272.

²⁵ Walter A. Stoffel, in: Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, hrsg. Adrian Staehelin et al., Band III, Basel/Genf/München 1998, Art. 272 N. 37.

²⁶ Hans Reiser (FN 23), Art. 275 N. 17.

tatsächlich befinden (BGE 92 III 20). Titel in einem Bankdepot sind normalerweise am schweizerischen Sitz der Bank zu verarrestieren (BGE 90 III 20).

Nach konstanter Praxis des Bundesgerichtes (BGE 31 I 200; 109 III 92) sind nicht in einem Wertpapier inkorporierte Forderungen am Wohnsitz des Gläubigers (und Arrestschuldners) belegen; wohnt der Inhaber nicht in der Schweiz, gilt die Forderung als am schweizerischen Wohnsitz bzw. Sitz des Drittschuldners (z. B. Bank) belegen und ist dort zu verarrestieren (BGE 107 III 147)²⁷. Gleiches gilt, wenn die Wohnsverhältnisse des Arrestschuldners derart verworren und undurchsichtig sind, dass eine zuverlässige Aufklärung praktisch ausgeschlossen scheint (BGE 76 III 19). Heikle Fragen ergeben sich, wenn die Forderung des Betriebenen mit Wohnsitz im Ausland auf Beziehungen mit einer ausländischen Zweigniederlassung des in der Schweiz domizilierten Drittschuldners beruht. Eine konzise Zusammenfassung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung findet sich in BGE 128 III 473. Ein vereinzelt gebliebener und nicht ans Bundesgericht weiter gezogener Entscheid des zürcherischen Obergerichtes vom 17. Dezember 2004 zeigt, dass auch hier die Würdigung der besonderen Umstände des Einzelfalls die Rolle eines Züngleins an der Waage spielen kann.

Aktien und Wertpapiere sind unter Umständen nicht wie körperliche Gegenstände, sondern gleich wie Forderungen zu behandeln. Dies gilt namentlich für Titel, die in einem schweizerischen Bankdepot figurieren, aber physisch im Ausland verwahrt werden. Arrestgegenstand bildet diesfalls der Herausgabeanspruch des Arrestschuldners gegen die depotführende Bank. Dieser ist dementsprechend als Forderung beim Arrestschuldner domiziliert bzw. – wenn der Arrestschuldner nicht in der Schweiz wohnt – am Sitz der depotführenden Bank gelegen (BGE 102 III 94). Gleiches gilt für den Aktionär bei nicht als Titel ausgegebenen Aktien (entmaterialisierte Titel). In diesem Fall steht dem Aktionär ein Anspruch gegen die Gesellschaft zu, der als Forderung bei ihm bzw. – bei fehlendem Wohnsitz in der Schweiz – bei der Gesellschaft als Drittschuldner belegen ist²⁸.

Der Anspruch des Arrestschuldners auf den Liquidationsanteil an einer unverteilteten Erbschaft ist gleich wie eine Forderung zu behandeln²⁹. Dieser Anspruch gilt als am Wohnsitz des Schuldners belegen, selbst wenn sich das Erbschaftsvermögen anderswo befindet (BGE 91

III 22 E. 1). Wohnt der Arrestschuldner und Inhaber des Anspruchs nicht in der Schweiz, so gilt der Anspruch als am Ort des Drittschuldners belegen (BGE 109 III 92 E. 1). Zuständig ist dann nach Art. 49 SchKG das Betreibungsamt des Ortes, wo der Erblasser zur Zeit seines Todes hätte betrieben werden können (abgelehnt mit einem obiter dictum in BGE 118 III 66; ebenfalls abgelehnt im Urteil des Bundesgerichtes vom 29. Mai 1996, Schuldbetreibungs- und Konkurskammer, B. 96/1996/ABS). Der Anteil eines im Ausland wohnenden Schuldners an einer im Ausland belegenen unverteilteten Erbschaft kann in der Schweiz nicht mit Arrest belegt werden, auch wenn ein zur Erbschaft gehörendes Grundstück in der Schweiz liegt (BGE 118 III 62)³⁰. Zur Vermeidung von Rechtsschutzlücken kann es sich als unumgänglich erweisen, eine Notbelegenheit in der Schweiz für den Fall anzuerkennen, dass sich der ausländische Staat seinerseits für unzuständig erklärt.

c) Verfahrensart, Entscheid und Rechtsmittel

Das Verfahren im Stadium der Arrestbewilligung ist einseitig, der Schuldner wird (vorerst) nicht angehört. Über das Arrestbegehren entscheidet der staatliche Richter nach Massgabe von Art. 25 Ziff. 2 lit. a SchKG im summarischen Verfahren.

Wird das Begehren des Arrestgläubigers gutgeheissen und der Arrest bewilligt, erlässt der Richter den Arrestbefehl. Durch Zustellung des Arrestbefehls wird das Betreibungsamt mit dem Arrest befasst und zu seinem Vollzug gemäss der richterlichen Anordnung verpflichtet.

Gegen die Arrestbewilligung kann nur Einsprache im Sinne von Art. 278 SchKG erhoben werden³¹. Zur Einsprache ist legitimiert, wer durch den angefochtenen Entscheid betroffen ist. Das ist neben dem Arrestschuldner mit Bestimmtheit jener Dritte, der eigene Rechte am Arrestgegenstand geltend macht³².

Der Arrestbefehl ist sofort vollstreckbar. Ein allfälliges Einspracheverfahren hemmt die Wirkung des Arrestes nach der ausdrücklichen Vorschrift von Art. 278 Abs. 4 SchKG nicht. Die aufschiebende Wirkung kann deshalb auch nicht vom kantonalen Recht gewährt werden.

Der Einspracheentscheid kann innert zehn Tagen ab Eröffnung an die obere Gerichtsstanz weitergezogen werden (Art. 278 Abs. 3 SchKG). Nach Art. 278 Abs. 4 SchKG hemmt die Weiterziehung ebenso wenig

²⁷ Eine explizite und mit der Arrestpraxis des Bundesgerichts übereinstimmende Regelung des Lagesortes von Forderungen zum Zweck der Zuständigkeitsanknüpfung findet sich in Art. 167 Abs. 3 IPR-Gesetz, der die Zuständigkeit schweizerischer Gerichte für die Anerkennung eines ausländischen Konkursdekrets regelt.

²⁸ Walter A. Stoffel (FN 25), Art. 272 N. 41; Walter Stoffel/Isabelle Chabloz (FN 17), Art. 272 N. 41.

²⁹ Hans Fritzsche/Hans Ulrich Walder-Bolner, Schuldbetreibung und Konkurs nach schweizerischem Recht, Band II, Zürich 1993, § 57 N. 5.

³⁰ Hans Reiser (FN 23), Art. 275 N. 57.

³¹ Vgl. zum Einspracheverfahren neben den einschlägigen Kommentaren Yvonne Artho von Gunten, Die Arresteinsprache, Diss. Zürich 2001.

³² Rudolf Ottomann, Der Arrest, in: Aktuelle Fragen des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts nach revidiertem Recht, Basel 1996, S. 72/73, sowie Hans Reiser (FN 23) Art. 278 N. 20–27.

wie die Einsprache die Wirkung des Arrestes. Von Bundesrechts wegen ist damit ein doppelter Instanzenzug ohne Streitwertfordermiss vorgeschrieben³³.

Bei einem Streitwert über Fr. 30 000.– ist gemäss Art. 72 in Verbindung mit Art. 70 BGG ein Weiterzug des letztinstanzlichen kantonalen Entscheides an das Bundesgericht auf dem Weg der Beschwerde in Zivilsachen möglich. Da nach Auffassung des Bundesgerichtes Arrestverfahren zu den vorsorglichen Massnahmen im Sinne von Art. 98 BGG zählen (BGE 133 III 589, 5. Juli 2007, II. zivilrechtliche Abteilung, 5A 134/2007, E. 1, bestätigt durch Urteil vom 9. August 2007, II. zivilrechtliche Abteilung, 5A 301/2007) ist auch bei einem Streitwert über Fr. 30 000.– die Kognition des Bundesgerichtes eingeschränkt³⁴. Mit der Beschwerde gegen Entscheide über vorsorgliche Massnahmen kann nur die Verletzung verfassungsmässiger Rechte gerügt werden. Im Ergebnis bedeutet diese (im Zeitpunkt der Drucklegung des Manuskriptes noch nicht publizierte) Rechtsprechung des Bundesgerichtes, dass Arrestentscheide unabhängig vom Streitwert nur auf Verfassungsverletzungen hin überprüft werden können: Bis Fr. 30 000.– im Rahmen der Verfassungsbeschwerde (Art. 113 in Verbindung mit Art. 116 BGG), ab Fr. 30 000.– im Rahmen der Beschwerde in Zivilsachen gestützt auf Art. 98 BGG.

Die Beschwerde ans Bundesgericht hat gemäss Art. 103 BGG in der Regel keine aufschiebende Wirkung. Für den Weiterzug an das Bundesgericht gelten die in Art. 46 Abs. 1 BGG festgeschriebenen Gerichtsferien nicht. Gemäss Art. 46 Abs. 2 BGG gilt der Friststillstand unter anderem in Verfahren betreffend aufschiebende Wirkung und andere vorsorgliche Massnahmen nicht. Beim Arrest handelt es sich wie oben ausgeführt um eine vorsorgliche Massnahme im Sinne von Art. 98 BGG. Der in Art. 46 Abs. 2 BGG verwendete terminus technicus «vorsorgliche Massnahmen» ist nach der Auffassung des Bundesgerichtes hinsichtlich seines Sinngeltes mit dem in Art. 98 BGG ausgeführten, gleichlautenden Begriff identisch³⁵.

³³ Den Kantonen steht es frei, ein zusätzliches ausserordentliches Rechtsmittel an eine höhere Instanz vorzusehen. Ein solches zusätzliches kantonales Rechtsmittel ist mit dem gebotenen raschen Ablauf des Verfahrens nur schwer vereinbar. Gemäss der am 1. Juli 2003 in Kraft getretenen Ausschlussvorschrift von § 284 Ziff. 7 ZPO/ZH ist die Nichtigkeitsbeschwerde nicht mehr zulässig gegen Rekursentscheide betreffend vorsorgliche Massnahmen. In Fortschreibung seiner unter anderem (Prozess-)recht begründeten Praxis hielt das Kassationsgericht gleichwohl auch nach Inkraftsetzung von § 284 Ziff. 7 ZPO/ZH Nichtigkeitsbeschwerden gegen Rekursentscheide betreffend Arrestentscheidungen für zulässig und trat darauf ein. Mit Beschluss vom 22. Februar 2006 (vgl. ZR 105 [2006] 86/Nr. 18) hat das Kassationsgericht seine Praxis geändert. Nimmehr entfällt die Kassationsbeschwerde gegen obergerichtliche Rekursentscheide, mit denen über eine Arrestentsprache entschieden wurde.

³⁴ Vgl. statt aller *Ingrid Jent-Sørensen*, BGG und SchKG, in: *Wegs zum Bundesgericht in Zivilsachen* nach dem Bundesgerichtsgesetz, Zürich 2007, S. 76.

³⁵ Urteil des Bundesgerichtes vom 7. August 2007, II. zivilrechtliche Abteilung, 5A 218/2007.

Zum Kreis der weiterzugsberechtigten Personen gehört, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat, und wer ein rechtlich geschütztes Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheides hat³⁶. Dies gilt gleichermaßen für die Beschwerde in Zivilsachen (Art. 76 Abs. 1 BGG) wie für die subsidiäre Verfassungsbeschwerde (Art. 115 BGG).

Wird das Arrestbegehren vom Arrestrichter abgewiesen, steht dem Arrestgläubiger kein ordentliches Rechtsmittel des Bundesrechts zur Verfügung. Zur Einsprache ist der Gläubiger nicht legitimiert, da er nicht, wie in Art. 278 Abs. 1 SchKG vorausgesetzt, durch einen bewilligten Arrest in seinen Rechten betroffen ist. Er ist deshalb auf die vom kantonalen Recht zur Verfügung gestellten Rechtsmittel verwiesen. Die Nichtbewilligung des Arrestes kann je nach Streitwert mit der Beschwerde in Zivilsachen bzw. mit der subsidiären Verfassungsbeschwerde an das Bundesgericht weitergezogen werden. In beiden Fällen kann nur gerügt werden, in der Nichtbewilligung des Arrestes liege eine Verletzung verfassungsmässiger Rechte.

2. Die Steuerbehörde als Arrestbehörde

a) Sachliche und örtliche Zuständigkeit

Die Steuergesetzgebung enthält einschlägige Regeln, die eindeutig einen Bruch mit einer Reihe von Verfahrensgrundsätzen des herkömmlichen Arrestrechts bedeuten. Der Staat als Steuergläubiger muss sich zunächst nicht an den Arrestrichter am Ort der gelegenen Sache wenden und ihm ein Arrestgesuch stellen, das bewilligt oder auch abgewiesen werden könnte. Vielmehr genießt der Staat gegenüber den übrigen Gläubigern das Privileg, dass die Steuerbehörden Sicherstellungsverfügungen erlassen, die als Arrestbefehl im Sinne von Art. 274 SchKG gelten.

Sachlich zuständig für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung bezüglich der direkten Bundessteuer ist gemäss Art. 169 Abs. 1 DBG die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer. Bezüglich der kantonalen und kommunalen Steuern ist die sachliche Zuständigkeit in den kantonalen Steuergesetzen geregelt.

Eine (beschränkte) örtliche Zuständigkeit im Sinne von Art. 272 Abs. 1 SchKG (Lageort der zu verarrestierenden Vermögenswerte) kennt die Steuergesetzgebung nicht. Der Arrestbefehl der Steuerbehörde hat somit einen geografisch weiteren Wirkungskreis als der Arrestbefehl eines echen, verfassungsmässigen Arrestrichters. Die von Steuerbehörden im Rahmen des StHG erlassenen Arrestbefehle haben landesweite Wirkung.

³⁶ Vgl. zur Beschwerdebefugnis insbesondere *Hansjörg Peter*, Das neue Bundesgerichtsgesetz und das Schuldbetreibungs- und Konkursrecht, in: *BISchK* 2007 S. 7, und *Elisabeth Escher*, Zum Rechtsschutz in Zwangsvollstreckungssachen nach dem Bundesgesetz über das Bundesgericht, in: *AJP/PIA* 2006 S. 1250.

b) *Entscheidung und Rechtsmittel*

Nach den Spezialbestimmungen des Steuerrechts bildet die Sicherstellungsverfügung einen Arrestbefehl im Sinne von Art. 274 Abs. 1 SchKG, der vom Betreibungsamt auf Begehren der Steuerbehörde zu vollziehen ist. Die Sicherstellungsverfügung beinhaltet die Aufforderung an den (mutmasslichen) Steuerschuldner, innert Frist bestimmte Arten von Sicherheiten zu leisten. Es sind dies Bargeld, die Hinterlegung von sicheren marktgängigen Wertschriften oder eine Bankbürgschaft bzw. Bankgarantie. Soll die Sicherstellungsverfügung ein auch tatsächlich zum Vollzug tauglicher Arrestbefehl sein, müsste er die in Art. 274 Abs. 2 SchKG verlangten Angaben enthalten. Insbesondere wären die dem Schuldner gehörenden und zu verarrestierenden Vermögenswerte anzugeben. Die Steuerbehörden sind aber wenig geneigt, ihre Karten verfrüht, nämlich bereits in der Sicherstellungsverfügung aufzudecken und dem Steuerschuldner dadurch Gelegenheit zu geben, die anvisierten Vermögenswerte handreichartig beiseite zu schaffen. In der Praxis hat es sich deshalb eingebürgert, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl getrennt auszustellen und im Arrestbefehl Bezug auf die zugrunde liegende Sicherstellungsverfügung zu nehmen³⁷. Das Einspracheverfahren gegen den Steuerarrest ist gemäss den Spezialbestimmungen des Steuerrechts explizit oder sinngemäss ausgeschlossen³⁸.

Die Bestreitung des Arrestgrundes und der Forderung sind nur über die verwaltungsrechtliche Beschwerde gegen die Sicherstellungsverfügung und innerhalb der damit vorgesehenen Frist möglich.

Gegen die Sicherstellungsverfügung im Bereich der direkten Bundessteuer kann der Steuerpflichtige gemäss Art. 169 Abs. 3 DBG innert 30 Tagen nach Zustellung bei der kantonalen Steuerrekurskommission Beschwerde führen. Gemäss Abs. 4 dieser Bestimmung hat die Beschwerde keine aufschiebende Wirkung. Der Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission kann gemäss Art. 169 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 146 DBG beim Bundesgericht angefochten werden. Ein Weiterzug an das Bundesgericht erfolgt – da dieser Rechtsstreit öffentlich-rechtlicher Natur ist – auf dem Wege der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 82 ff. BGG. Entscheidet sich das Bundesgericht dafür, die Sicherstellungsverfügung des Steuerrechts den vorsorglichen Massnahmen gemäss Art. 98 BGG zuzuordnen, kann vor Bundesgericht nur noch die Verletzung verfassungsmässiger Rechte gerügt werden. Dies liefe auf einen problematischen Abbau des Rechtsschutzes gegenüber dem bisherigen Rechtszustand heraus. In diesem beschränkten Rahmen überprüft das Bundesgericht, ob die Voraussetzungen der Sicherstellungsverfügung (Bestehen des Sicherstellungsgrundes, Höhe und Bestand der Steuerforderung) mutmasslich gegeben bzw. glaubhaft gemacht sind und ob der Sicherstellungsbetrag im Verhältnis zur mutmasslichen Höhe der Steuerforderung nicht offensichtlich überschätzt ist. Der definitive Entscheid über

Bestand und Umfang der Steuerpflicht erfolgt auf dem Weg des ordentlichen Veranlagungs- bzw. Strafverfahrens.

Auch im Bereich des Steuerrechts der Kantone kann hinsichtlich der Sicherstellung gestützt auf Art. 73 Abs. 1 StHG letztinstanzlich das Bundesgericht angerufen werden. Als Rügegrund kommt ebenfalls wie bei den direkten Bundessteuern die Verletzung verfassungsmässiger Rechte in Frage. In den Bereichen Mehrwertsteuer und Verrechnungssteuer führt der Weg gemäss Art. 70 Abs. 3 MWSTG bzw. Art. 47 Abs. 3 VStG über das Bundesverwaltungsgericht zum Bundesgericht.

Im Rahmen dieser verwaltungsrechtlichen Beschwerdeverfahren kann nur die Sicherstellungsverfügung angefochten, nicht aber der Arrestbefehl selbst überprüft werden. Prozessthema ist die Frage, ob die Voraussetzungen der Sicherstellung gegeben sind oder nicht.

Hinsichtlich der Beschwerdeberechtigung des vom Arrest betroffenen Dritten zum Weiterzug an das Bundesgericht dürfte die grosszügige Regelung von Art. 89 Abs. 1 BGG einschlägig sein. Beschwerdeberechtigt ist nach dieser Bestimmung, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat sowie durch den angefochtenen Entscheid oder Erlass besonders berührt ist, und wer ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat. Ein rechtlich geschütztes Interesse ist im Unterschied zur Beschwerde in Zivilsachen (Art. 76 Abs. 1 BGG) nicht erforderlich.

V. Der Arrestvollzug

1. *Der Arrestvollzug nach Massgabe von Art. 275 SchKG*

Zur Vermeidung von Schwerfälligkeiten hat der Gesetzgeber des SchKG darauf verzichtet, für den Arrestvollzug eigenständige, spezielle Regeln aufzustellen. Vielmehr bedient er sich der erprobten Technik der Verweisung: Art. 275 bestimmt, dass die Artikel 91–109 über die Pfändung sinngemäss für den Arrestvollzug gelten. Von der Verweisung nicht erfasst ist Art. 90 SchKG, der die Anündigung einer Pfändung spätestens am vorgehenden Tag vorschreibt. Von der Verweisung ebenfalls nicht erfasst ist Art. 89 SchKG, der für die Pfändung Gewährung der Rechtshilfe vorsteht. Da nach den Regeln des SchKG für den Arrestvollzug zwischen den Betreibungsämtern keine Rechtshilfe stattfindet, sind die Steuerbehörden nicht anders als Privatgläubiger gezwungen, einen oder mehrere Arrestbefehle jeweils durch den Betreibungsbeamten am Ort der gelegenen Sache vollziehen zu lassen. In diesem Punkt verkehrt der Staat als Steuergläubiger mit den übrigen Arrestgläubigern tatsächlich auf gleichem Fuss.

Aufgabe des Betreibungsbeamten ist der Vollzug des Arrestbefehls³⁹. Zur Nachprüfung der Grundlagen eines Arrestbefehls ist der Betrei-

³⁹ Eine detaillierte und hilfreiche Darstellung des Arrestvollzugs und der sich bei diesem Vorgang stellenden praktischen Probleme findet sich im Aufsatz von *Michel Ochser*, *Exécution du séquestre*, in: *Journal des Tribunaux et Revue judiciaire*, II/2006, Heft 1–2, S. 77 ff.

³⁷ *Felix Rajower* (FN 11).

³⁸ *Hans Reiser* (FN 23) Art. 278 N. 18.

bungsbeamte weder berechtigt noch verpflichtet. Die gerichtlich oder durch die Steuerbehörden festgestellte mutmassliche Existenz von Forderung und Arrestgrund ist für den Betreibungsbeamten verbindlich. Das bedeutet aber nicht, dass der Betreibungsbeamte alles zu vollziehen hat, was ihm an Arrestbefehlen auf den Tisch flattert. Dem Betreibungsbeamten steht ein eingeschränkter Kognitionsbereich gegenüber Arrestbefehlen zu. Keinem Vollzug zugänglich sind Arrestbefehle, die von einer unzuständigen Instanz erlassen wurden, Arrestbefehle, die den formellen Anforderungen nicht genügen, mit dem Völkerrecht offenbar unvereinbar sind oder aus anderen Gründen schlechterdings nichtig sind oder wo Rechtsmissbrauch im Spiele ist.

Im Stadium des Vollzuges zeigt es sich, ob die Steuerbehörden einen tauglichen Arrestbefehl produziert haben oder nicht. Als Musterbeispiel kann BGE 130 III 579 gelten. Die Steuerbehörde als Arrestbehörde war der Auffassung, dass gewisse Vermögenswerte entgegen dem formellen Anschein dem Arrestschuldner zustünden und zu verarrestieren seien («Durchgriff»). Sie bezeichnete in ihren Steuerarrestbefehlen – sprachlich etwas eigenwillig – als Arrestgegenstände u.a. jene Vermögenswerte bei der Bank Z in St. Moritz, bei denen «der Schuldner oder Frau Y. als Wirtschaftsberechtigter sich erweist». Sie unterliess es jedoch, die Namen derjenigen Dritten anzugeben, deren Vermögenswerte dem Arrestschuldner lediglich formell gehören sollten. Damit ein Arrest aber überhaupt durchführbar ist, muss nach der von der Rechtsprechung aus Art. 272 Abs. 1 Ziff. 3 SchKG abgeleiteten Auffassung der Name derjenigen Dritten angegeben werden, die lediglich formell Vermögenswerte des Arrestschuldners halten. Das Fehlen dieser Angaben machte die erlassenen Steuerarreste für den Vollzug untauglich. Wenn in den Arrestbefehlen die Namensangabe von Dritten, denen – nicht speziell genannte – Vermögenswerte des Arrestschuldners lediglich formell gehören, fehlt und die Arrestbefehle insoweit nicht durchführbar sind, darf der Betreibungsbeamte nicht in die Rolle eines Lückenbüssers schlüpfen und über entsprechende Dritte selbst Nachforschungen anstellen oder von der Bank Auskunft verlangen.

Enthält ein Steuerarrest den Namen des Dritten, der lediglich formell Vermögenswerte des Arrestschuldners hält, hat das Betreibungsamt den Arrest ohne Nachprüfung der materiellen Arrestvoraussetzungen zu vollziehen. Auf der Betreibungsurkunde ist alsdann zu vermerken, dass die Vermögenswerte vom Arrestschuldner als im Eigentum des namentlich genannten Dritten stehend bezeichnet wurden, und es hat gemäss Art. 276 Abs. 2 SchKG diesen Dritten zu benachrichtigen. Die Abklärung der Eigentumsverhältnisse erfolgt diesfalls im Widerspruchsverfahren (Art. 275 in Verbindung mit Art. 106–109 SchKG)⁴⁰.

⁴⁰ Urteil des Bundesgerichtes vom 29. November 2005, Schuldbetreibungs- und Konkurskammer, 7B.2077/2005 = Praxis 2006 331/Nr. 45.

2. Beschwerde und Weiterzug an das Bundesgericht

Zulässig gegen den Arrestvollzug ist die Beschwerde gemäss Art. 17 ff. SchKG⁴¹. Da es sich beim Arrestvollzug um eine Zivilsache im Sinne von Art. 72 Abs. 2 lit. a BGG handelt, und zwar ungeachtet darum, ob ein «SchKG-Arrest» oder ein «Steuerarrest» in Frage steht, kann letztinstanzlich das Bundesgericht auf dem Weg der Beschwerde in Zivilsachen angerufen werden (Art. 72 BGG). Der Streitwert ist dabei ohne Belang (Art. 74 Abs. 2 lit. c BGG). Die subsidiäre Verfassungsbeschwerde entfällt. Die Beschwerdeberechtigung für den Weiterzug an das Bundesgericht richtet sich nach Art. 76 Abs. 1 BGG⁴².

VI. Wirkungen des Arrestes

Für den Schuldner sind die Wirkungen des Arrestes die gleichen wie bei einer Pfändung. Die Bestimmungen über die Beschränkungen der Verfügungsbefugnis und der Verwaltung der beschlagnahmten Vermögenswerte sind sinngemäss anwendbar. Verwertung ist – ausgenommen der zwingende Fall eines Notverkaufs gemäss Art. 124 Abs. 2 SchKG – ausgeschlossen. Bei Nichtbeachtung der Verfügungsbeschränkung wird der Schuldner zivilrechtlich haftbar und macht sich gegebenenfalls auch strafbar (Art. 169 StGB). Dritgewahrsamsinhaber haben die mit dem Arrest verbundene Vermögenssperrung ebenfalls zu beachten. Die Verpflichtung des Schuldners, die mit Beschlag belegten Gegenstände zu erhalten, begründet weder gegenüber dem Gläubiger noch gegenüber dem Betreibungsamt eine Garantieflicht. Die blosse Untätigkeit stellt daher keine eigenmächtige Verfügung i.S.v. Art. 169 StGB dar (BGE 121 IV 353).

Durch Leistung einer hinreichenden Sicherheit kann sich der Arrestschuldner gemäss Art. 277 SchKG die freie Verfügung über die Arrestgegenstände erhalten und das Verfügungsverbot abwenden. Sobald in der Arrestprosequierung eingeleiteten Betreibung die mit Arrest belegten Gegenstände gepfändet sind, fällt eine Freigabe gemäss Art. 277 SchKG jedoch ausser Betracht (BGE 129 III 391).

Der Gläubiger erlangt mit dem Arrest eine provisorische Sicherheit, aber grundsätzlich keinen Anspruch auf vorrangige Befriedigung aus dem Erlös der Verwertung der Arrestgegenstände (BGE 116 III 111). Nach Art. 281 SchKG begründet der Arrest ausser in Bezug auf den provisorischen Pfändungsabschluss und die Arrestkosten kein Vorzugsrecht⁴³. Auch die Arrestlegung der Eidgenössischen Steuerverwaltung für Mehrwertsteuern verschafft kein Vorzugsrecht an den Arrestgegenständen, wie in dem vorzüglich redigierten Entscheid des Bundesgerichtes (7B.29/2005, Urteil vom 20. April 2005) nachzulesen ist.

⁴¹ Zur mitunter schwierigen Abgrenzung zwischen Einsprache und Beschwerde vgl. den Entscheid der Aufsichtsbehörde Basel-Stadt über das Betreibungs- und Konkursamt vom 15. 5. 2003, BJM 2005, S. 42.

⁴² Vgl. dazu eingehend *Hansjörg Peter* (FN 36) und *Elisabeth Escher* (FN 36).

⁴³ Zum Verhältnis zwischen Arrest und anderen Betreibungen, provisorischer Pfändungsabschluss vgl. BGE 130 III 652.

Wird über den Schuldner der Konkurs in der Schweiz eröffnet oder erfolgt in der Schweiz die Anerkennung eines ausländischen Konkursdekretes nach den Regeln von Art. 166 IPR-Gesetz, fallen die Arrestgegenstände nach Art. 199 SchKG bzw. nach Art. 199 SchKG i.V.m. 170 IPR-Gesetz in die Konkursmasse.

Weiter eröffnet der Arrest dem Gläubiger einen ausserordentlichen Betreibungsstand, allerdings beschränkt auf die Vollstreckung in das verarbeitete Vermögen; ein neuer Konkursort wird dadurch nicht begründet (Art. 52 SchKG).

Zusätzlich begründet der Arrestort im internationalen Verhältnis einen Gerichtsstand für die Arrestforderung (Art. 4 IPR-Gesetz), soweit dem nicht eine staatsvertragliche Regelung wie Art. 3 Abs. 2 des Lugano-Übereinkommens entgegensteht. Keinen Gerichtsstand begründet der Arrestort im Anwendungsbereich des GeStG⁴⁴.

Durch den Arrestbeschluss betroffene Dritte haben Zahlungs- und Verfügungssperren zu beachten (Art. 98 Abs. 2, 99 SchKG). Geldzahlungen, die zu Lasten der vom Arrest betroffenen Konten ergangen sind, haben keine befreiende Wirkung und führen auch nicht zu einem entsprechenden Untergang der arrestierten Forderung. Die Bank kann durch das Betreibungsamt (Art. 100 SchKG) oder durch denjenigen, der im Verwertungsverfahren die Forderung erwirbt (Art. 131 SchKG), nochmals belangt werden (BGE 130 III 665).

VII. Arrestprosequierung

Der Arrest als provisorische Sicherungsmassnahme fällt dahin, wenn er nicht innert Frist prosequiert wird. Einschlägig ist Art. 279 SchKG. Diese Bestimmung sieht zwei Arten der Prosequierung vor: Prosequierung durch Betreibung und Prosequierung durch Klage. Der Gläubiger muss, auf die Gefahr hin, dass der Arrest dahinfällt, diesen innert zehn Tagen vom Moment an, da er die Arresturkunde erhalten hat, prosequieren; ob der Schuldner diese Urkunde ebenfalls erhalten hat, ist unerheblich (BGE 126 III 291). Will der Gläubiger den Sicherungsbeschluss nicht nachträglich verlieren, muss er das Verfahren für jeden weiteren Schritt, einschliesslich des Fortsetzungsbegehrens, ohne Unterbruch weiterführen, und zwar jeweils binnen zehn Tagen. Hatte der Gläubiger bereits vor dem Vollzug eines Arrestbefehls die Betreibung eingeleitet, bedarf es keiner Wiederholung dieser Vorkehr, sofern der Zahlungsbefehl nach Massgabe von Art. 88 SchKG im Zeitpunkt der Zustellung der Arresturkunde noch gültig ist. Erhebt der Schuldner noch vor Zustellung der Arresturkunde Rechtsvorschlag, beginnen die zehntägigen Prosequierungsfristen von Art. 279 SchKG für die Einleitung des Rechtsöffnungsverfahrens oder für die Erhebung der Klage

auf Anerkennung der Forderung nicht im Zeitpunkt der Mitteilung des Rechtsvorschlages (Art. 279 Abs. 2 SchKG), sondern vielmehr im Zeitpunkt der Zustellung der Arresturkunde zu laufen⁴⁵. Eine vor Bewilligung des Arrestes angehobene Klage vermag den Arrest nur aufrechtzuerhalten, wenn sie sich auf die Arrestforderung selbst bezieht (BGF 93 III 77). Innert zehn Tagen nach Rechtskraft des Urteils hat der Gläubiger gemäss Art. 279 Abs. 4 SchKG zur Aufrechterhaltung des Arrestes die Betreibung einzuleiten.

Wird die Prosequierungsbetreibung gemäss Art. 52 SchKG an dem (nicht zufällig mit dem allenfalls vorhandenen allgemeinen Betreibungs-ort des schweizerischen Wohnsitzes zusammenfallenden) Orte der Arrestlegung durchgeführt, so können nur die arrestierten Gegenstände gepfändet werden und zur Verwertung gelangen. Kommt es zu einer auf die Verwertung von arrestierten Gegenständen beschränkten Betreibung am speziellen Betreibungsort des Art. 52 SchKG, so ist es in keinem Falle zulässig, dem Gläubiger einen Verlustschein auszustellen, der das Ungenügen des gesamten der schweizerischen Vollstreckung unterworfenen Vermögens zur Befriedigung des Gläubigers amtlich bescheinigen würde. Eine vom Betreibungsamt ausgestellte Verlustbescheinigung ist kein Verlustschein und hat dementsprechend nicht die in Art. 149 SchKG umschriebenen Wirkungen. Eine Verlustbescheinigung gibt dem Gläubiger somit nicht das Recht, die Betreibung ohne neuen Zahlungsbefehl fortzusetzen⁴⁶.

Ein im Zeitpunkt des Erlasses der Sicherstellungsverfügung bereits rechtskräftiger Einschätzungsentscheid ist zur Aufrechterhaltung des Arrestes innert zehn Tagen nach Empfang der Arresturkunde durch Einleitung der Betreibung auf Zahlung zu prosequieren, sofern die Betreibung nicht bereits zuvor eingeleitet worden war.

Wurde der Arrest für eine bloss mutmasslich geschuldete Steuerforderung gelegt, so ist es nach der Praxis zulässig, gestützt auf die rechtskräftige Sicherstellungsverfügung den Arrest durch Einleitung der Betreibung auf Sicherheitsleistung⁴⁷ zu prosequieren. Ist die Sicherstellungsverfügung im Zeitpunkt der Zustellung der Arresturkunde bereits rechtskräftig, so ist die Betreibung innert zehn Tagen nach Empfang der Arresturkunde einzuleiten; war die Sicherstellungsverfügung in jenem Zeitpunkt noch nicht rechtskräftig, ist die Betreibung innert zehn Tagen nach Eintritt der Rechtskraft anzuheben⁴⁸.

⁴⁵ Kantonsgericht Freiburg, 21. Juni 2004, RFJ/FZR 2004 Nr. 13.

⁴⁶ Urteil des Bundesgerichts vom 1. Dezember 2006, Schuldbetreibungs- und Konkurskammer, 7B.180/2006.

⁴⁷ Heute noch lesenswert sind die grundsätzlichen Überlegungen von *Lutz Krauskopf*, Wesen und Bedeutung der Betreibung auf Sicherheitsleistung in Lehre, Rechtsprechung und Praxis, in: *BISchK*, 1978 S. 161 ff. Zur Betreibung auf Sicherheitsleistung vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 6. März 2006, Schuldbetreibungs- und Konkurskammer, 7B.8/2006.

⁴⁸ Vgl. dazu *Felix Rajower* (FN 11), S. 379/380.

⁴⁴ Gerichtsstandsgesetz, Kommentar zum Bundesgesetz über den Gerichtsstand in Zivilsachen, hrsg. Franz Kellerhals et. al., Bern 2005, Art. 1 N. 33, 35; Art. 25 N. 15.

M.E. sind Zweifel an der Berechtigung dieser Praxis erlaubt, und es ist zu hoffen, dass das Bundesgericht Gelegenheit erhält, diese Thematik einer eingehenden Prüfung zu unterziehen. Die Sicherstellungsverfügung der Steuerbehörden gilt gemäss den obgenannten Bestimmungen *ex lege* als Arrestbefehl. In der Annahme, dass sich der Gesetzgeber mit Erlass dieser Spezialbestimmungen nicht allzu weit vom Grundsatz der Gleichbehandlung der Gläubiger entfernen wollte, ist ratio legis dieser Bestimmungen, den Steuerbehörden den Gang zum staatlichen Arresttrichter zu ersparen, nicht aber dem Steuergläubiger weitere Privilegien zu verschaffen. Mit dem Vollzug des Arrestes ist die Sicherungsvollziehung und der Zweck der Sicherung erfüllt (durch Vormerkung der Verfügungsbeschränkung im Sinne von Art. 960 Abs. 1 Ziff. 2 ZGB bei Grundstücken [dazu BGE 130 III 669] oder bei sonstigen körperlichen Gegenständen allenfalls durch physische Verwahrung). Könnte der Steuergläubiger das Recht auf Arrest mit dem Recht auf Prosequierung der Betreibung auf Sicherheitsleistung kumulieren, würde dies dem Steuergläubiger eine Direktissima eröffnen, um im Rahmen der Betreibung auf Sicherheitsleistung die entsprechenden Vermögenswerte auf Vorrat verwerten zu lassen. Der Arrestschuldner kann dadurch einen unwiederbringlichen Verlust erleiden, der – bei Liegenschaften oder individuell geprägten Vermögenswerten – durch keine nachträgliche Geldzahlung des Staates mehr zu kompensieren ist, wenn sich die Steuerverforderung im Einschätzungsverfahren als inexistent erweist. Die vollständig durchgeführte Betreibung auf Sicherheitsleistung gibt dem Gläubiger im Ergebnis ein Pfand und damit ein Vorzugsrecht in die Hand, das – wenn sich die Forderung nachträglich als begründet erweist – auf dem Weg der Pfandverwertung⁴⁹ zu verwerten ist. Mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung der Gläubiger ist es kaum vereinbar, dass der Steuergläubiger gleichsam auf Samtpfoten zu Lasten anderer Gläubiger das Haftungssubstrat schmälert. M.E. hat deshalb die Prosequierung des Arrestes ausschliesslich durch Eröffnung des Veranlagungs- bzw. des Nachsteuer- und Bussenverfahrens zu erfolgen, sobald diese steuerrechtlichen Verfahren zulässig sind⁵⁰.

Literatur

Domenico Acocella, in: Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, hrsg. Adrian Staehelin et al., Band I, Basel/Genf/München 1998
Kurt Amann, Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht, 1979

Yvonne Artho von Gunten, Die Arresteinsprache, Diss. Zürich 2001
Bernhard Berger/Franz Kellerhals, Internationale und interne Schiedsgerichtsbarkeit in der Schweiz, Bern 2006

Ernst Blumenstein, Die Zwangsvollstreckung für öffentlich-rechtliche Geldforderungen nach schweizerischem Recht, in: Festgabe zur Feier des fünfzigjährigen Bestehens dem schweizerischen Bundesgericht dargebracht von der juristischen Fakultät der Universität Bern, Bern 1924

Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, 2002

Andrea Braconi, La collocation des créances en droit international suisse de la faillite. Contribution à l'étude des art. 172–174 LDIP, Zürich 2005
Elisabeth Escher, Zum Rechtsschutz in Zwangsvollstreckungssachen nach dem Bundesgesetz über das Bundesgericht, in: AJP/PJA 2006

Ferdinand Fessler, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), hrsg. Martin Zweifel und Peter Athanas, 2. Auflage Basel/Genf/München 2002

Hans Fritzsche/Hans Ulrich Walder-Bohner, Schuldbetreibung und Konkurs nach schweizerischem Recht, Band 11, Zürich 1993

Pierre-Robert Gilliéron, Les garanties de procédure dans l'exécution forcée ayant pour objet une somme d'argent ou des sûretés à fournir. Le cas des prétentions des droit public, in: SJ 2003 II

Markus Häusermann/Kurt Stöckli/Andreas Feuz, in: Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, hrsg. Adrian Staehelin et al., Band II, Basel/Genf/München 1998, Art. 140

Georg Wilhelm Friedrich Hegel, Grundlinien der Philosophie des Rechts oder Naturrecht und Staatswissenschaft im Grundriss, auf der Grundlage des Werkes von 1832–1845 neu edierte Ausgabe, in: Schriftenreihe «Suhrkamp-Taschenbuch Wissenschaft», Bd. 7, 5. Aufl. – 1996

Ivo W. Hungerbühler, Rechtsmittel und Rechtsbehelfe beim Arrest unter besonderer Berücksichtigung des Steuerarrestes und des Arrestes nach Art. 39 abs. 1 LugÜ

Nicolas Jeandrin, Aspects judiciaires relatifs à l'octroi du séquestre, in: Journal des Tribunaux et Revue judiciaire, II/2006, Heft 1–2

Ingrid Jent-Sørensen, BGG und SchKG, in: Wege zum Bundesgericht in Zivilsachen nach dem Bundesgerichtsgesetz, Zürich 2007

Peter Karlen, Privilegien des Staates bei der Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Geldforderungen, in: FS für Karl Spühler, Zürich 2005

Franz Kellerhals et al., Gerichtsstandsgesetz, Kommentar zum Bundesgesetz über den Gerichtsstand in Zivilsachen, Bern 2005

Lutz Krauskopf, Wesen und Bedeutung der Betreibung auf Sicherheitsleistung in Lehre, Rechtsprechung und Praxis, in: BISchK, 1978

August Mächler, Rechtsfragen um die Finanzierung privater Träger öffentlicher Aufgaben, in: AJP/PJA 2002

Felix Meier-Dietler, Der Ausländerarrest im revidierten SchKG – eine Checkliste, in: AJP/PJA 1996

⁴⁹ Vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts vom 19. Februar 2001, II. Zivilabteilung, 5P.471/2000 E. 4c. bb.

⁵⁰ Vgl. dazu im Einzelnen *Felix Rajower* (FN 11), S. 379/380.