

# Obergericht des Kantons Zürich

II. Zivilkammer als obere kantonale Aufsichtsbehörde  
über Schuldbetreibung und Konkurs



---

Geschäfts-Nr.: PS170126-O/U

Mitwirkend: Oberrichter lic. iur. P. Diggelmann, Vorsitzender, Oberrichterin  
lic. iur. E. Lichti Aschwanden und Ersatzrichterin Prof. Dr. I. Jent-  
Sørensen sowie Gerichtsschreiberin Dr. M. Isler

## **Beschluss und Urteil vom 26. Januar 2018**

in Sachen

**A.**\_\_\_\_\_,

Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. X1.\_\_\_\_\_ und / oder Rechtsanwalt lic. iur.  
X2.\_\_\_\_\_,

gegen

**Schweizerische Eidgenossenschaft,**

Beschwerdegegnerin,

vertreten durch Kantonales Steueramt Zürich,

betreffend

**Aufrechterhaltung Arrestbeschlag / Arrest Nr. ...**  
(Beschwerde über das Betreibungsamt Zürich 7)

Beschwerde gegen einen Beschluss der 1. Abteilung des Bezirksgerichtes Zürich  
vom 9. Juni 2017 (CB170031)

## Erwägungen:

### **1. Sachverhalt und Prozessgeschichte**

1.1 A.\_\_\_\_\_ (fortan Beschwerdeführer) hatte in den Steuerperioden 2005 bis 2015 seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in B.\_\_\_\_\_ (GB), war aber in verschiedenen Orten der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig. So im Kanton Zürich, wo er über Grundeigentum verfügt. Im April 2013 nahm die Eidgenössische Zollverwaltung eine Hausdurchsuchung in der dem Beschwerdeführer gehörenden Villa C.\_\_\_\_\_ an der ... [Adresse] in der Stadt Zürich vor wegen Verdachts auf Zoll- und Mehrwertsteuerergehen im Zusammenhang mit der Einfuhr von Kunstgegenständen. In der Folge nahm auch das kantonale Steueramt Einblick in die beschlagnahmten Akten und eröffnete ein Nach- und Strafsteuerverfahren bezüglich der Steuerperioden 2005 bis 2009.

Am 26. Januar 2016 erliess das kantonale Steueramt gegenüber dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau Einschätzungsentscheide betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2010 bis 2013 sowie Veranlagungsverfügungen für die direkte Bundessteuer 2010 bis 2013. Das Nach- und Bussensteuerverfahren für die Steuerperioden 2005 bis 2009 mündete am 27. Januar 2016 in eine Nachsteuerverfügung betreffend Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer (das Hinterziehungsbusenverfahren wurde bis zum Abschluss des Nachsteuerverfahrens sistiert). Die Nachsteuern beruhen auf der Annahme, der Beschwerdeführer sei nicht nur an Liegenschaften in der Schweiz beteiligt, sondern habe in den fraglichen Steuerperioden auch Geschäftsbetriebe an der ... [Adresse] unterhalten, in denen er im Bereich des Handels mit Kunst und Antiquitäten eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübe.

Ebenfalls am 27. Januar 2016 erliess das kantonale Steueramt gegenüber dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau einerseits eine Sicherstellungsverfügung für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 bis 2009 (Nachsteuern und Bussen inkl. Zinsen und Verfahrenskosten) und andererseits eine Sicherstellungsverfügung für die direkten Bundessteuern der Jahre 2005 bis 2009 (Nachsteuern und Bussen inkl. Zinsen und Verfahrenskosten) sowie der Jahre 2010 bis 2015 (or-

dentliche Steuern inkl. Zinsen und Verfahrenskosten). Im Falle der Staats- und Gemeindesteuern lautete die Sicherstellungsverfügung auf einen Betrag von Fr. 140'000'000.–, im Falle der direkten Bundessteuern auf einen Betrag von Fr. 65'000'000.–. Die Sicherstellungsverfügungen liess das kantonale Steueramt durch entsprechende Arrestbefehle an die jeweils zuständigen Betreibungsämter absichern. Als Arrestgrund wurde eine Steuergefährdung wegen fehlenden Wohnsitzes in der Schweiz angegeben.

1.2 Das Betreibungsamt Zürich 7 (fortan Betreibungsamt) vollzog den Arrest am 28. Januar 2016 (act. 3/5). Die Beschwerden gegen die Sicherstellungsverfügungen wiesen sowohl das kantonale Verwaltungsgericht als auch das Bundesgericht mit Entscheiden vom 22. Juni 2016 und 8. Dezember 2016 ab. Als Sicherstellungsgrund wurde der Auslandwohnsitz bestätigt.

1.3 Am 6. Januar 2017 prosequierte das kantonale Steueramt den Arrest rechtzeitig mit einem Betreibungsbegehren auf Sicherheitsleistung gegenüber dem Beschwerdeführer. Gegen den Zahlungsbefehl vom 9. Januar 2017 erhob der Beschwerdeführer Rechtsvorschlag, woraufhin das kantonale Steueramt am 3. Februar 2017 Rechtsöffnung beim Bezirksgericht Zürich beantragte. Das Bezirksgericht Zürich trat mit Verfügungen vom 10. Februar 2017 nicht auf die Rechtsöffnungsbegehren ein, weil das Rechtsbegehren dem Bestimmtheitsgebot nicht genüge und das Gesuch als Ganzes auch die Anforderungen von Art. 221 ZPO nicht erfülle (act. 3/11/1-3).

1.4 Mit Schreiben vom 24. Februar 2017 gelangte der Beschwerdeführer an das Betreibungsamt und ersuchte um Freigabe der Arrestgegenstände (act. 3/14). Zur Begründung führte er aus, dass er am 6. Februar 2017 in seiner Heimatgemeinde D.\_\_\_\_\_ Wohnsitz genommen habe und damit der Sicherstellungsgrund des ausländischen Wohnsitzes entfallen sei. Mit Verfügung vom 27. Februar 2017 wies das Betreibungsamt den Antrag auf Freigabe der arrestierten Werte ab. Weiter hielt es fest, mit Einleitung des Veranlagungsverfahrens habe das Steueramt, ungeachtet allfällig bisheriger Betreibungshandlungen, den Arrest genügend prosequiert (act. 3/2 = act. 9/14).

1.5 Gegen diese Verfügung setzte sich der Beschwerdeführer am 10. März 2017 beim Bezirksgericht Zürich als untere kantonale Aufsichtsbehörde über die Betreibungsämter zur Wehr (act. 1), welches die Beschwerde mit Beschluss vom 9. Juni 2017 abwies (act. 19 = act. 22 = act. 24).

1.6 Der Beschwerdeführer erhob mit Eingabe vom 23. Juni 2017 Beschwerde gegen den vorinstanzlichen Entscheid an die Kammer als obere kantonale Aufsichtsbehörde über Betreibungsämter (act. 23). Er beantragt die Aufhebung des angefochtenen Beschlusses sowie der betreibungsamtlichen Verfügung betreffend Aufrechterhaltung des Arrestbeschlags und die Feststellung, dass der Arrest dahingefallen sei. Sodann ersucht er um Vereinigung der Beschwerde mit den anderen bei der Kammer hängigen Beschwerdeverfahren gegen Urteile des Bezirksgerichts Zürich in derselben Sache.

1.7 Die Akten der Vorinstanz wurden beigezogen (act. 1-20). Mit Verfügung vom 25. Juni 2017 wurde der Beschwerdegegnerin Gelegenheit gegeben, die Beschwerde zu beantworten (act. 36). Die Beschwerdeantwort vom 7. August 2017 (act. 39) wurde dem Beschwerdeführer zugestellt (act. 33). Am 8. Januar 2018 reichte er eine Stellungnahme zur Beschwerdeantwort ein (act. 36). Die Sache erweist sich als spruchreif.

## **2. Verfahrensvereinigung**

2.1 Der Beschwerdeführer beantragt eine Vereinigung der Verfahren mit den vorinstanzlichen Geschäftsnummern CB170027 bis CB170035, welche bei der Kammer nunmehr unter den Geschäftsnummern PS170122 bis PS170130 hängig sind. Er führt aus, dass sich die Beschwerden entweder gegen den Kanton Zürich oder die Schweizerische Eidgenossenschaft richteten, wobei beide Beschwerdegegner durch das kantonale Steueramt vertreten würden. Anfechtungsobjekte seien Verfügungen diverser Betreibungsämter der Stadt Zürich, allen Verfahren liege derselbe Sachverhalt zugrunde. Die vorliegende Mehrspurigkeit führe zu einem erheblichen Zusatzaufwand für alle involvierten Parteien, weshalb es zweckmässig sei, die Verfahren zu vereinigen (act. 23 S. 4 f.).

2.2 Gemäss Art. 125 lit. c ZPO kann das Gericht zur Vereinfachung des Prozesses selbstständig eingereichte Klagen vereinigen. Dieser Prozessleitungsakt ist – vorausgesetzt gewisse prozessuale Bedingungen wie gleiche Zuständigkeit und Verfahrensart liegen vor – ins Ermessen des Gerichts gestellt. Die Vereinigung selbstständig eingereichter Beschwerden bietet sich auf Rechtsmittelstufe an, wenn dadurch eine tatsächliche Vereinfachung und Beschleunigung der betroffenen Verfahren erzielt werden kann.

2.3 Vorliegend wären die Voraussetzungen für eine Vereinigung, wie der Beschwerdeführer richtig ausführt, an sich gegeben, weil es sich um acht SchKG-Beschwerdeverfahren handelt, die auf gleichen tatsächlichen und rechtlichen Gründen beruhen. Indessen scheint die praktische Umsetzung einer Vereinigung (Integration von acht einigermaßen aktenreicher Verfahren in ein neuntes mit leicht unterschiedlichen Actorenummern gleicher Schriftstücke in den verschiedenen Verfahren, unterschiedliche Beschwerdegegner sowie unterschiedliche Betreibungsämter) umständlich. Für das vorliegende sowie ein allfälliges Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht wäre durch die Verfahrensvereinigung sodann nichts gewonnen, da die Vorakten bereits vorhanden sind, insofern also ein Kopieraufwand entfällt, und sich der Mehraufwand für die Erstellung von acht an sich gleichen Beschwerdeschriften in Grenzen hält. Eine Beschleunigung oder wesentliche Vereinfachung wäre bei einer Verfahrensvereinigung nicht zu erwarten. Der Antrag ist daher abzuweisen und das Verfahren entsprechend der vorinstanzlichen Geschäftsanlegung weiterzuführen.

### **3. Beschwerdegründe**

Gemäss Art. 17 Abs. 1 SchKG kann gegen jede Verfügung eines Betreibungsamts bei der Aufsichtsbehörde wegen Gesetzesverletzung oder Unangemessenheit Beschwerde geführt werden. Der Beschwerdeführer macht eine Rechtsverletzung durch die Vorinstanz geltend: Diese habe seine Beschwerde gegen die betreibungsamtliche Aufrechterhaltung des Arrests abgewiesen, obwohl der Arrest einerseits wegen nachträglichen Wegfalles des Arrestgrundes und andererseits wegen gescheiterter Prosequierung dahingefallen sei (act. 23 S. 6).

## 4. Arrestgrund

### 4.1 Vorinstanzliche Erwägungen

Die Vorinstanz erwog, dass die Aufsichtsbehörden nicht befugt seien, den Arrestbefehl auf seine materielle Begründetheit zu überprüfen. Damit seien die Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach er mittlerweile Wohnsitz in der Schweiz habe und deshalb der Arrestgrund weggefallen sei, unbeachtlich. Vielmehr sei der Arrestgrund des Auslandwohnsitzes vom Verwaltungs- und Bundesgericht abschliessend beurteilt worden. Damit übereinstimmend sei festzuhalten, dass für die Frage des Wohnsitzes auf den Zeitpunkt des Arrestgesuchs abzustellen sei und eine nachträgliche Wohnsitznahme in der Schweiz den Arrestgrund nicht zu beseitigen vermöge (act. 22 S. 8 f.).

### 4.2 Parteistandpunkte

4.2.1 Der Beschwerdeführer führt aus, dass es vorliegend nicht darum gehe, ob er im Zeitpunkt des Arrestgesuchs seinen Wohnsitz im Ausland gehabt habe. Den Sicherstellungsgrund des Auslandwohnsitzes habe das Bundesgericht mit Urteil vom 8. Dezember 2016 bestätigt. Er habe jedoch rund zwei Monate nach der Fällung des Bundesgerichtsurteils seinen Wohnsitz in die Schweiz verlegt. Vorliegend bestreite er also nicht den Arrestgrund, sondern es gehe um die Frage, was zu geschehen habe, wenn der Arrestgrund nach Arrestlegung weggefallen sei. Der Entscheid des Bundesgerichts 5A\_870/2010 vom 15. März 2011 zeige entgegen der Ansicht der Vorinstanz auf, dass ein Ausländerarrest bei Vorliegen eines Wohnsitzes in der Schweiz keinen Bestand haben könne. Die Vorinstanz habe sich aber mit dieser Argumentation nicht auseinandergesetzt, worin im Übrigen eine Verletzung des rechtlichen Gehörs zu erblicken sei (act. 23 S. 7).

4.2.2 Der einschneidende Eingriff des Arrests in die Rechtsposition des Betroffenen finde seine Rechtfertigung in der Gefährdung der Forderung. Falle diese dahin, lasse sich die Aufrechterhaltung des Arrests nicht rechtfertigen. Mit dem Zugang in die Schweiz sei die durch den vorliegenden Arrest gesicherte (bestrittene) Steuerforderung nicht mehr oder nicht stärker gefährdet als jede andere Steuer-

forderung gegen einen Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in der Schweiz. Das Gesetz gebe keine direkte Antwort auf die Frage, was zu geschehen habe, wenn der Arrestgrund nachträglich weg falle. Art. 277 SchKG sehe aber vor, dass die Arrestgegenstände dem Schuldner zur freien Verfügung zu überlassen seien, wenn er Sicherheit für die gefährdete Forderung leiste. Durch die geleistete Sicherheit ent falle die Gefährdung, weshalb sich auch der Arrest nicht mehr rechtfertige.

Gleichermassen entfalle die Gefährdung der Steuerforderung bei Zuzug in die Schweiz, weshalb die Aufrechterhaltung des Arrests nicht mehr gerechtfertigt sei (act. 23 S. 8, act. 36 S. 7).

4.2.3 Der Beschwerdeführer hält dafür, dass dieses echte Novum vom Betreibungsamt durchaus berücksichtigt werden dürfe, weil es sich beim Arrest um eine dauernde Sicherungsmassnahme handle, die der Anpassung an veränderte Verhältnisse zugänglich sein müsse. Dass die Betreibungsämter veränderte Verhältnisse berücksichtigen dürften, veranschauliche folgender Fall: Nachdem bis vor Bundesgericht über das Vorliegen eines Arrestgrunds gestritten worden sei, entscheide sich der unterliegende Schuldner eine Sicherheit zu leisten, um die verarrestierten Vermögenswerte wieder frei zu bekommen. Wenn sich das Betreibungsamt in der Folge weigere, den Arrest aufzuheben, könne der Schuldner selbstredend eine SchKG-Beschwerde erheben und geltend machen, der Arrest sei aufzuheben, weil er eine Sicherheit geleistet habe (act. 23 S. 8).

4.2.4 Die Beschwerdegegnerin bringt vor, dass der Beschwerdeführer aus dem Entscheid des Bundesgerichts 5A\_870/2010 vom 15. März 2011 nichts zu seinen Gunsten ableiten könne, weil er im Zeitpunkt der Einreichung des Arrestbegehrens unbestrittenermassen im Ausland und nicht wie der Schuldner im besagten Urteil in der Schweiz gewohnt habe. Selbst wenn aber der nachträgliche Zuzug des Beschwerdeführers von Belang wäre, so sei überaus fraglich, ob er tatsächlich einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG bzw. § 3 Abs. 1 StG/ZH begründet habe, da einerseits beweismässig keine Anhaltspunkte für einen Lebensmittelpunkt in der Schweiz vorlägen und zum andern die Absicht dauernden Verbleibens in der Schweiz nicht erkennbar sei, nachdem der Beschwerdeführer offensichtlich nur zwecks Umgehung des Arrestverfahrens

in die Schweiz gezogen sei. Selbst wenn von einem schweizerischen Wohnsitz ausgegangen werden müsste, bestünde kein rechtsgenügender Anlass, den Arrest aufzuheben, da nach wie vor von einer massiven Steuergefährdung im Sinne von Art. 169 Abs. 1 DBG bzw. § 181 Abs. 1 StG/ZH auszugehen sei. Insbesondere müsse die Fluchtgefahr als sehr hoch eingestuft werden, da der Beschwerdeführer aufgrund seines erheblichen Vermögens sowie seiner weltweit verstreuten Liegenschaften jederzeit aus der Schweiz wieder abreisen und sich auf irgendeines seiner weltweiten Landgüter zurückziehen könnte. Zudem lägen mit seiner knappen liquiden Situation sowie seiner mangelnden Kooperationsbereitschaft offensichtlich weitere Steuergefährdungsgründe vor. Was der Beschwerdeführer schliesslich aus Art. 277 SchKG ableiten wolle, sei nicht ersichtlich; die Bestimmung sei im vorliegenden Fall nicht einschlägig (act. 29 S. 3 f.). Es sei ausserdem nichts weiter als rechtsmissbräuchlich, wenn sich der Beschwerdeführer beim angeblich neu vorliegenden Wohnsitz in der Schweiz auf ein zulässiges Novum berufe, welches er aber selbst bestimmt habe und auch künftig selber bestimmen könne (act. 29 S. 5).

4.2.5 Der Beschwerdeführer hält dem in seiner Stellungnahme zur Beschwerdeantwort entgegen, dass er in D.\_\_\_\_\_ aufgewachsen sei und hier seinen Lebensabend verbringen wolle. Das schweizerische Nachlass- und Erbschaftssteuerrecht für Familienangehörige sei zudem wesentlich günstiger als das englische. Der Grund bzw. die Motivation für einen Umzug sei für die Begründung des Wohnsitzes, sowohl des zivilrechtlichen wie des steuerrechtlichen, unerheblich. Eine Fluchtgefahr bestehe sodann nicht. Erforderlich sei dafür eine konkrete Gefährdung, die sich im Verhalten des Steuerpflichtigen manifestiere, also ein überstürztes oder heimliches Vorgehen. Dies sei von der Beschwerdegegnerin nicht dargelegt worden. Schliesslich würden die knappe liquide Situation sowie die mangelnde Kooperationsbereitschaft bestritten (act. 36 S. 5 f.). Weshalb der Zuzug in die Schweiz keine Veränderung der Verhältnisse darstellen solle, nachdem gerade der ausländische Wohnsitz den Arrestgrund bilde, sei nicht nachvollziehbar (act. 36 S. 7).

### 4.3 Würdigung

4.3.1 Der Steuerarrest dient der amtlichen Beschlagnahme von Vermögenswerten, um die spätere Zwangsverwertung von geschuldeten Steuern und Kosten zu sichern. Dass die geschuldeten Steuern fällig oder rechtskräftig veranlagt sind, ist nicht vorausgesetzt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Art. 170 N 1). Auf den Steuerarrest finden grundsätzlich die Bestimmungen von Art. 271 ff. SchKG Anwendung, jedoch mit folgenden Besonderheiten: Die Arrestgründe sind nicht die in Art. 271 SchKG genannten, sondern die besonderen steuerlichen Gefährdungstatbestände gemäss Art. 169 Abs. 1 DBG bzw. § 181 Abs. 1 StG/ZH (fehlender Wohnsitz in der Schweiz oder Gefährdung der Steuerbezahlung). Als Arrestbehörde fungiert ferner nicht der Richter, sondern die Steuerbehörde, indem die von der Steuerbehörde ausgestellte Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl gilt (Art. 170 Abs. 1 DBG bzw. § 182 Abs. 1 StG/ZH). Die Sicherstellungsverfügung ist eine Aufforderung an den Schuldner, der Wohnsitz im Ausland hat oder dessen Steuerbezahlung als gefährdet erscheint, Sicherheit für den mutmasslich geschuldeten Steuerbetrag zu leisten. In der Praxis werden von den Steuerbehörden zwei Dokumente verfasst, wobei das eine als Sicherstellungsverfügung bezeichnet wird und den in Art. 169 DBG bzw. § 181 StG/ZH ausdrücklich bezeichneten Inhalt enthält; das andere trägt den Titel "Arrestbefehl", weist auf die Sicherstellungsverfügung hin und nennt die Arrestgegenstände (FREY, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Art. 170 N 2). Eine Einsprache gegen den Arrestbefehl nach Art. 279 SchKG ist im Steuerarrestverfahren schliesslich ausgeschlossen.

4.3.2 Für den Vollzug des Steuerarrests ist das Betreibungsamt zuständig (Art. 170 Abs. 1 Satz 2 DBG bzw. § 182 Abs. 1 Satz 2 StG/ZH). Die Steuerbehörde beauftragt an Stelle des Arrestrichters den örtlich zuständigen Betreibungsbeamten mit dem Vollzug und stellt diesem den Arrestbefehl zu. Das Betreibungsamt hat den Arrest sofort zu vollziehen, auch wenn – wie es vorliegend der Fall war – die Sicherstellungsverfügung noch nicht rechtskräftig ist (Art. 169 Abs. 1 und 4 DBG bzw. § 181 Abs. 1 und 4 StG/ZH). Aus der gesetzlichen Abgrenzung der Zuständigkeiten der Arrestbehörde einerseits und der Vollzugsorgane ande-

rerseits ergibt sich, dass es dem vollziehenden Betreibungsamt nicht zusteht, die Grundlagen eines Steuerarrestbefehls nachzuprüfen. Die Kognition gegenüber der Arrestbehörde ist stark eingeschränkt. Eine Prüfung der materiellen Begründetheit des Arrestbefehls (und damit des Bestands des Arrestgrundes) durch das Betreibungsamt ist nicht zulässig (FREY, a.a.O., Art. 170 N 17; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 170 N 7; DIES., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., § 182 N 9; RAJOWER, Sicherstellung und Arrest im Recht der direkten Bundessteuer und nach zürcherischem Steuergesetz (2. Teil), IFF Forum für Steuerrecht, 175 ff., 184; BGer 7B.207/2005 vom 29. November 2005 E. 2.3.3 f.; KGer SZ, Urteil vom 3. Mai 2001, StR 57/2002, 111 ff., E. 5.). Das Betreibungsamt wäre einzig befugt, den Vollzug eines nichtigen Arrestbefehls zu verweigern; zu denken ist an einen Arrestbeschluss über Vermögenswerte, die nicht im Amtskreis des mit dem Vollzug beauftragten Betreibungsamts liegen oder offensichtlich nicht dem Arrestschuldner gehören (FREY, a.a.O., Art. 170 N 17; RAJOWER, a.a.O., 184). Die Frage aber, ob der Arrestgrund "fehlender Wohnsitz in der Schweiz" vorliegt oder nicht, ist der Überprüfung durch das Betreibungsamt entzogen (so ausdrücklich BGer 7B.4/3003 vom 5. März 2003 E. 4.2 und 5.1). Aus diesem Grund muss es dem Betreibungsamt auch verwehrt sein, eine behauptete nachträgliche Wohnsitznahme in der Schweiz zu überprüfen, und – falls diese denn unzweifelhaft feststehen würde – den Arrest wegen nachträglichen Dahinfallens des Arrestgrundes aufzuheben.

4.3.3 Stand die Überprüfung des Arrestgrundes nicht in der Kognition des Betreibungsamts, kann selbstredend bei der Aufsichtsbehörde auch nicht gerügt werden, das Betreibungsamt habe trotz Wegfalles des Arrestgrundes den Arrest nicht aufgehoben. Die Prüfungsbefugnis der Aufsichtsbehörde reicht nicht weiter als diejenige des Betreibungsbeamten, dessen Amtshandlung sie zu beurteilen hat. Mit Beschwerde nach Art. 17 ff. SchKG können lediglich Mängel in der Verfahrenstätigkeit des Betreibungsbeamten beim Steuerarrestvollzug beanstandet werden (FREY, a.a.O., Art. 170 N 22; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 170 N 8; RAJOWER, a.a.O., 185; KGer SZ, Urteil vom 3. Mai 2001, StR 57/2002, 111 ff., E. 4). Vor diesem Hintergrund kann im vorliegenden Beschwer-

deverfahren offen bleiben, ob der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz tatsächlich in die Schweiz verlegt hat.

4.3.4 Lediglich der Vollständigkeit halber und um auf die weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers einzugehen, ist Folgendes anzufügen: Im zitierten Entscheid 5A\_870/2010 vom 15. März 2011 E. 3.1 hielt das Bundesgericht in Bezug auf den Arrest gemäss Art. 271 Abs. 1 Ziff. 4 SchKG fest, dass der entscheidende Zeitpunkt für die Frage des Wohnsitzes die Einleitung des Arrestverfahrens sei. Hinsichtlich der Frage, ob der Arrest bei späterem Zuzug in die Schweiz dahinfällt oder nicht, lässt sich dem Entscheid nichts entnehmen. Ebenfalls nichts abzuleiten vermag der Beschwerdeführer aus dem Vergleich mit einer Sicherheitsleistung durch den Schuldner nach rechtskräftigem Entscheid über den Bestand eines Arrestgrunds, denn diese Möglichkeit ist in Art. 277 SchKG explizit vorgesehen. Das Betreibungsamt berücksichtigt diesfalls nicht ein Novum, sondern die Sicherheitsleistung tritt an die Stelle der Arrestgegenstände (RAJOWER, a.a.O. 186). Der Entscheid über Art und Höhe der Sicherheit sowie die Einstellung des Arrests fällt im Gegensatz zur Überprüfung des Arrestgrundes in die Vollzugskompetenz des Betreibungsamts (FREY, a.a.O., Art. 170 N 18).

Wäre der Beschwerdeführer während des Rechtsmittelverfahrens gegen die Sicherstellungsverfügung in die Schweiz gezogen, wäre dieses (echte) Novum vom Verwaltungsgericht zu berücksichtigen gewesen (FREY, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Art. 169 N 64, der auf die analoge Situation im Einspracheverfahren gegen den Arrestbefehl verweist, wo gemäss Art. 278 Abs. 3 SchKG i.V.m. Art. 326 Abs. 2 ZPO Noven zulässig sind). Dass er erst nach rechtskräftigem Abschluss des Beschwerdeverfahrens gegen die Sicherstellungsverfügung einen Zuzug in die Schweiz behauptet, führt nach dem oben Ausgeführten jedoch nicht dazu, dass dieses echte Novum vom Betreibungsamt berücksichtigt werden könnte. Ob er es gegenüber der Beschwerdegegnerin als Arrestbehörde vorbringen könnte, weil vorsorgliche Massnahmen, wie der Arrest eine ist, grundsätzlich aufzuheben sind, wenn sie sich nachträglich als ungerechtfertigt erweisen (Art. 286 Abs. 1 ZPO), muss vorliegend nicht beantwortet werden.

## 5. Arrestprosequierung

### 5.1 Vorinstanzliche Erwägungen

5.1.1 Die Vorinstanz erwog, dass die Beschwerdegegnerin einen Tag vor bzw. am Tag der Arrestlegung die Veranlagungsverfügungen für die Steuerperioden 2010 bis 2013 bzw. 2005 bis 2009 prosequiert habe. Damit gelte der Arrest bis zur Rechtskraft der vor Verwaltungsgericht hängigen Veranlagungsverfahren als prosequiert. Der Umstand, dass die Beschwerdegegnerin in der gestützt auf die Sicherstellungsverfügung angehobenen Betreuung auf Sicherheitsleistung keine Rechtsöffnung erhalten habe bzw. dass auf das Begehren nicht eingetreten worden sei, führe nicht zum Dahinfallen des Arrests. Die Beschwerdegegnerin sei nicht verpflichtet gewesen, eine Betreuung auf Sicherheitsleistung einzuleiten. Leite sie dennoch eine solche ein, schade es ihr nicht, wenn sie keine Rechtsöffnung erhalten habe, sofern daneben das Veranlagungsverfahren hängig sei. Die Beschwerdegegnerin habe den Arrest genügend prosequiert (act. 22 S. 9).

5.1.2 Hinzu komme, dass in der Lehre und Rechtsprechung die begründete Ansicht vertreten werde, eine Betreuung auf Sicherheitsleistung sei gar nicht zulässig und die Prosequierung des Arrests habe immer auf dem Weg des Veranlagungsverfahrens mit anschliessender Betreuung auf Zahlung zu erfolgen (act. 22 S. 9).

### 5.2 Parteistandpunkte

5.2.1 Der Beschwerdeführer führt aus, dass in der Lehre zweifelhaft und bislang nie gerichtlich beurteilt worden sei, ob eine rechtskräftige Sicherstellungsverfügung durch Einleitung der Betreuung auf Sicherheitsleistung prosequiert werden müsse, oder ob den Steuerbehörden die Wahl zustehe, indem die Arrestprosequierung auch durch Einleitung eines Veranlagungsverfahrens erfolgen könne. Letzteres mache allerdings wenig Sinn. Das Verfahren zur Gewährung des einstweiligen Rechtsschutzes sei summarischer Natur und für den Gläubiger von Steuerforderungen privilegiert. Wolle die Behörde diesen vorsorglichen Rechtsschutz mittels Arrest in Anspruch nehmen, so habe sie dieses Verfahren auch

konsequent durchzuführen. Das vorsorgliche Arrestverfahren sei vom materiell rechtlichen Veranlagungsverfahren zu trennen. Es führe zu einem Rechtsöffnungstitel, der nach Eintritt der Rechtskraft nur und einzig mittels Betreuung prosequiert werden könne und müsse. Art. 279 Abs. 1 SchKG sei daher gar nicht anwendbar, beziehe sich die Bestimmung doch nur auf Fälle, in denen noch gar kein definitiver Rechtsöffnungstitel vorliege und eine Klage daher überhaupt noch Sinn ergebe. Die rechtliche Konstruktion der Vorinstanz, der Arrest für den vorsorglich geltend gemachten Sicherstellungsanspruch sei bereits durch die Eröffnung der Veranlagungsverfahren prosequiert worden, sei unzulässig, würden doch dadurch das Sicherungs- und das Hauptveranlagungsverfahren in verwirrender Weise vermengt.

5.2.2 Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, Verwaltungsbehörden dürften sich gegenüber anderen Behörden oder Gemeinwesen und gegenüber Privaten nicht widersprüchlich verhalten. Sie dürften insbesondere nicht einen einmal eingenommen Standpunkt ohne sachlichen Grund ändern. Die Beschwerdegegnerin sei von Anfang an davon ausgegangen, sie müsse den Arrest auf dem Weg der Betreuung auf Sicherheitsleistung prosequieren, sonst hätte sie die Betreuung wohl nicht eingeleitet. Auch das Betreibungsamt sei davon ausgegangen; es habe nämlich einen entsprechenden Zahlungsbefehl ausgestellt. Weder von der Beschwerdegegnerin noch vom Betreibungsamt sei je erwähnt worden, dass der Arrest schon dadurch als prosequiert zu gelten habe, dass im Januar 2016 das Veranlagungsverfahren eingeleitet worden sei. Diesen Standpunkt hätten sie erst herbeigezogen, als der geplante Weg gescheitert sei. Damit verhielten sich die Behörden widersprüchlich und verletzen das verfassungsmässige Gebot des Handelns nach Treu und Glauben gemäss Art. 5 Abs. 3 BV (act. 23 S. 10 f., act. 36 S. 7).

5.2.4 Schliesslich liege ein Verstoss gegen Art. 8 Abs. 1 BV wegen einer unzulässigen Praxisänderung vor. Im Kanton Zürich würden Arreste, die aufgrund von Sicherstellungsverfügungen erlassen würden, trotz Kritik des Bezirksgerichts Zürich ausnahmslos auf dem Weg der Betreuung auf Sicherheitsleistung prosequiert. Wenn sich die Behörden nun darauf beriefen, dass der Arrest mit der Ein-

leitung des Veranlagungsverfahrens als prosequiert gelte, so stelle dies eine Praxisänderung dar, die nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig sei (ernsthafte und sachliche Gründe für die neue Praxis, grundsätzliche Änderung, Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegt dasjenige an der Rechtssicherheit, kein Verstoss gegen Treu und Glauben). Diese Voraussetzungen seien vorliegend nicht erfüllt. Es sei nicht anzunehmen, dass die Praxisänderung grundsätzlich erfolge, sondern es sei davon auszugehen, dass es sich um eine singuläre Abweichung handle, um die Versäumnisse aus dem Rechtsöffnungsverfahren wettzumachen (act. 23 S. 11 f.; act. 36 S. 8).

5.2.5 Die Beschwerdegegnerin macht geltend, dass sie ihre Position nicht nach Belieben gewechselt, sondern praxisgemäss lediglich ihr Wahlrecht in Anspruch genommen habe. Nicht sie, sondern der Beschwerdeführer versuche, sich durch eine nachträglich veränderte vermeintliche Wohnsitzverlegung in die Schweiz dem Arrest zu entziehen. Solche Handlungen, die einzig unter dem Druck eines öffentlich rechtlichen Verfahrens erfolgten, verstiesse gegen Treu und Glauben. Woher der Beschwerdeführer ihre Ansicht bzw. die Ansicht des Betreibungsamts hinsichtlich der Arrestprosequierung kennen wolle, sei rätselhaft. Tatsache sei, dass die Prosequierung sowohl mittels Einleitung des Veranlagungsverfahrens als auch mittels Betreuung auf Sicherheitsleistung gesetzlich vorgesehen und möglich sei und diesbezüglich ein Wahlrecht des Gläubigers bestehe. Merkwürdig bzw. widersprüchlich sei, dass selbst Rechtsanwalt Dr. E.\_\_\_\_\_, der den Beschwerdeführer in Sachen Sicherstellungsverfahren vertrete, der Auffassung sei, der Arrest könne durch Eröffnung eines Veranlagungsverfahrens prosequiert werden. Eine Praxisänderung liege nicht vor, zumal der Beschwerdeführer ihre Praxis gar nicht kennen könne, hätten seine Rechtsvertreter in der vergangenen Jahren doch nie einen Steuerpflichtigen in Sachen Steuersicherung oder Arrest vertreten (act. 29 S. 5 f.).

### 5.3 Würdigung

5.3.1 Der Arrest ist entsprechend seiner Natur als reine Sicherungsmassnahme mit provisorischem Charakter innert kurzer Frist vom Gläubiger zu prosequieren, damit er aufrecht erhalten bleibt. Gemäss Art. 279 Abs. 1 SchKG muss der Gläu-

biger, der nicht schon vor der Bewilligung des Arrests Betreuung eingeleitet oder Klage eingereicht hat, dies innert zehn Tagen nach Zustellung der Arresturkunde tun. Je nachdem, welchen Titel die Steuerbehörde in der Hand hat, erfolgt die Prosequierung auf unterschiedliche Weise (für eine allgemeine Übersicht über die verschiedenen Prosequierungsarten vgl. FREY, a.a.O., Art. 170 N 29 ff.).

5.3.2 Vorliegend kam für die Beschwerdegegnerin einzig eine Betreuung auf Sicherheitsleistung innert zehn Tagen nach Eintritt der Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung oder die Klageerhebung infrage, da noch keine rechtskräftige Steuerveranlagung des Beschwerdeführers vorliegt. Die Beschwerdegegnerin erliess einen Tag vor bzw. am Tag der Arrestlegung die Einschätzungsentscheide bzw. Veranlagungsverfügungen für die Steuerperioden 2010 bis 2013 sowie die Nachsteuerungsverfügung für die Steuerperioden 2005 bis 2009. Im Steuerverfahren gilt die nachgewiesene Einleitung des Veranlagungs-, Nachsteuer- oder Bussenverfahrens als Klageerhebung im Sinne von Art. 279 SchKG; und zwar gilt die Prosequierung entsprechend der Bestimmung von Art. 279 Abs. 1 SchKG auch dann als erfolgt, wenn ein Steuerverfahren bereits vor Arrestlegung eingeleitet wurde, sofern es sich auf die im Arrestverfahren geltend gemachte Steuerforderung bezieht (FREY, a.a.O, Art. 170 N 44; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., § 182 N 15; RAJOWER, a.a.O., 188). Die Möglichkeit der Prosequierung durch Einleitung eines materiellen Steuerverfahrens stellt der Beschwerdeführer nicht grundsätzlich in Abrede. Er stellt sich jedoch auf den Standpunkt, eine rechtskräftige Sicherstellungsverfügung könne nur durch Einleitung einer Betreuung auf Sicherheitsleistung prosequiert werden und nicht durch Einleitung eines Veranlagungsverfahrens.

5.3.3 Es trifft zu, dass diese Frage – soweit ersichtlich – bis anhin nie gerichtlich entschieden wurde. In BGE 121 III 184 erwog das Bundesgericht aber in Bezug auf den "normalen" Arrest, dass Sinn und Zweck der Prosequierung des nur vorläufigen Arrests darin liege, dass der Gläubiger seine Forderung binnen angemessener Frist verfolge. Ob er dies durch Betreuung oder Klage tue, sei von untergeordneter Bedeutung. Es sei nicht einzusehen, weshalb ausgerechnet dem Arrestgläubiger nicht, wie sonst jedem Gläubiger, die Wahl zwischen der Betrei-

bung und der Einleitung der Forderungsklage zur Verfügung stehen sollte. Vielmehr sollte ihm im Fall, wo er damit rechnen, dass das gerichtliche Verfahren ohnehin unvermeidlich sei, der Umweg über die Einleitung der Betreibung erspart bleiben (BGE 121 III 184 E. 2.b). Damit setzt das Bundesgericht die beiden Wege der Arrestprosequierung einander als gleichrangige Möglichkeiten gegenüber. Weshalb diese Rechtsprechung in Bezug auf den Steuerarrest nicht zum Tragen kommen sollte, ist nicht ersichtlich; nicht nur die Sicherstellungsverfügung, die als Arrestbefehl gilt (Art. 170 Abs. 1 DBG bzw. § 182 Abs. 1 StG/ZH), sondern auch die normale Arrestbewilligung ist vorsorglicher Natur und vom materiellen Verfahren betreffend den zugrunde liegenden Forderungsanspruch zu trennen. Indem das Bundesgericht die Einleitung einer Klage zur Prosequierung des Arrests als dringende Sicherungsmassnahme ausdrücklich zulässt, was auch durch den Gesetzeswortlaut von Art. 279 Abs. 1 SchKG ohne weiteres abgedeckt ist, wird eine solche "Vermischung" der Verfahrensweisen in Kauf genommen.

5.3.4 Im Kanton Zürich wird im Fall, dass bei Arrestvornahme weder eine rechtskräftige Sicherstellungsverfügung noch eine rechtskräftige Einschätzung vorliegt, die Sicherstellung aber zuerst rechtskräftig wird, was vorliegend zutraf, die Prosequierung gemäss Weisung der Finanzdirektion über den Bezug der Staats- und Gemeindesteuern vom 13. September 2016 (ZStB-Nr. 172.1; abrufbar unter <https://www.steuern.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/steuerbuch/zuercher-steuerbuch-definition/zstb-172-1.html>) so vorgenommen, dass innerhalb von zehn Tagen nach Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung die Betreibung auf Sicherheitsleistung einzuleiten ist (Ziff. 50 der Weisung der FD). Dies hat die Beschwerdegegnerin so gehandhabt und es kann angenommen werden, dass dieses Vorgehen der Zürcher Praxis entspricht (so auch BGZ EB160225 vom 18. Februar 2016 in ZR 115/2016, 195 ff., 196 mit ausdrücklicher Kritik an dieser Praxis, da sie auf eine Privilegierung des Fiskus gegenüber den privaten Gläubigern hinauslaufe). Der Umstand, dass die (Zürcher) Steuerbehörden Steuerarreste offenbar regelmässig auf diese Weise prosequieren, ändert jedoch nichts am oben ausgeführten Grundsatz, dass die Prosequierung gemäss Art. 279 Abs. 1 SchKG auch als erfolgt gilt, wenn ein Steuerverfahren, das sich auf die im Arrestverfahren geltend gemachte Steuerforderung bezieht, bereits vor Arrestlegung

eingeleitet worden ist. Aus Sicht des Steuerschuldners hat dies sogar den Vorteil, dass nicht Vermögenswerte durch Betreuung auf Sicherheitsleistung verwertet und hinterlegt werden, für die nach durchgeführter Veranlagung tatsächlich gar keine Steuerforderung besteht (vgl. FREY, a.a.O., Art. 170 N 46).

5.3.5 Ein widersprüchliches Verhalten oder gar ein Verstoss gegen Art. 8 Abs. 1 BV kann der Beschwerdegegnerin nicht zur Last gelegt werden, weil von Gesetzes wegen beide Möglichkeiten zur Verfügung stehen. Damit konnte der Beschwerdeführer von Anfang an kein berechtigtes Vertrauen bilden, dass der Arrest nach erfolgloser Betreuung dahinfallen würde. Dies wäre allein dann der Fall, wenn der Weg über die Einleitung eines materiellen Steuerverfahrens von den Gerichten oder Steuerbehörden in der Vergangenheit als unzulässige Prosequierungshandlung gewertet worden wäre und diese Praxis nun im Einzelfall aufgegeben würde.

## **6. Verletzung des rechtlichen Gehörs**

6.1 Der Beschwerdeführer macht schliesslich geltend, die Vorinstanz sei ihrer Begründungspflicht nicht nachgekommen und habe damit seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Sie sei auf wesentliche Argumente nicht eingegangen; namentlich habe sie sich nicht damit auseinandergesetzt, wie sich ein nachträglicher Wegfall des Arrestgrundes auf einen Arrest auswirke. Auch in Bezug auf die Prosequierung habe sich die Vorinstanz darauf beschränkt, Ausführungen zu den verschiedenen Prosequierungsarten zu machen. Zur Frage der Verletzung von Treu und Glauben habe sie sich aber mit keinem Wort geäussert (act. 23 S. 13). Weil er aber von einer Heilung der Gehörsverletzung im vorliegenden Rechtsmittelverfahren ausgehe, verlange er lediglich eventualiter eine Aufhebung des angefochtenen Beschlusses der Vorinstanz und eine Rückweisung der Sache zur Neuurteilung an dieselbe (act. 23 S. 14).

6.2 Ein Teilaspekt des Anspruch auf rechtliches Gehör ist der Anspruch auf Begründung des gerichtlichen Entscheids. Die Urteilsbegründung muss so abgefasst sein, dass sich die vom Entscheid betroffenen Parteien über dessen Tragweite und allfällige Anfechtungsmöglichkeiten ein Bild machen können. Das Ge-

richt muss sich aber nicht mit allen Standpunkten einlässlich auseinandersetzen, sondern es genügt, wenn es sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränkt (ZK ZPO-SUTTER-SOMM / CHEVALIER, 3. Aufl., Art. 53 N 14). Die Vorinstanz gab in knapper, aber klarer Weise die Überlegungen kund, die zum abweisenden Beschluss geführt haben. Sie führte aus, dass die Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach er mittlerweile Wohnsitz in der Schweiz habe und deshalb der Arrestgrund weggefallen sei, unbeachtlich seien (act. 22 S. 8) und hielt in Bezug auf die Prosequierung fest, dass es der Beschwerdegegnerin nicht schade, wenn sie in der Betreuung auf Sicherheitsleistung keine Rechtsöffnung erhalten habe, sofern daneben das Veranlagungsverfahren hängig sei (act. 22 S. 9). Dies waren die für den vorinstanzlichen Entscheid wesentlichen Punkte. Um sich dagegen zu wehren, stand dem Beschwerdeführer das Rechtsmittelverfahren offen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz infolge mangelnder Begründung ist aber nicht auszumachen.

6.3 Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde abzuweisen.

## **7. Kosten- und Entschädigungsfolgen**

Das Verfahren vor den kantonalen Aufsichtsbehörden in Schuldbetreibungs- und Konkursachen ist kostenlos (Art. 20a Abs. 2 Ziff. 5 SchKG). Parteientschädigungen sind keine auszurichten (Art. 62 Abs. 2 GebV SchKG).

### **Es wird beschlossen:**

1. Der Antrag auf Vereinigung mit den Beschwerdeverfahren Geschäfts-Nr. PS170123 bis PS170125 und PS170127 bis PS170130 wird abgewiesen.
2. Schriftliche Mitteilung mit dem nachstehenden Urteil.

**und erkannt:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Es werden keine Kosten erhoben.
3. Es werden keine Parteienschädigungen zugesprochen.
4. Schriftliche Mitteilung an die Parteien, an die Beschwerdegegnerin unter Beilage eines Doppels von act. 36, unter Rücksendung der erstinstanzlichen Akten an die Vorinstanz sowie an das Betreibungsamt Zürich 7, je gegen Empfangsschein.

Die Akten gehen nach unbenutztem Ablauf der Beschwerdefrist an die Vorinstanz zurück.

5. Eine Beschwerde gegen diesen Entscheid an das Bundesgericht ist innert 10 Tagen von der Zustellung an beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, einzureichen. Zulässigkeit und Form einer solchen Beschwerde richten sich nach Art. 72 ff. (Beschwerde in Zivilsachen) oder Art. 113 ff. (subsidiäre Verfassungsbeschwerde) in Verbindung mit Art. 42 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG).

Dies ist ein Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG.

Es handelt sich um einen Entscheid der kantonalen Aufsichtsbehörde in Schuldbetreibungs- und Konkursachen im Sinne von Art. 74 Abs. 2 lit. c BGG.

Die Beschwerde an das Bundesgericht hat keine aufschiebende Wirkung.

Obergericht des Kantons Zürich  
II. Zivilkammer

Die Gerichtsschreiberin:

Dr. M. Isler

versandt am:  
30. Januar 2018