

Obergericht des Kantons Zürich

II. Zivilkammer als obere kantonale Aufsichtsbehörde
über Schuldbetreibung und Konkurs



Geschäfts-Nr.: PS170199-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 des Arrestbeschlages im Arrestverfahren Nr. ...

(Beschwerde über das Betreibungsamt ...)

Beschwerde gegen ein Urteil des Bezirksgerichtes Meilen vom 11. August 2017
(CB170013)

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 ... (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 Meilen beantragte. Das Bezirksgericht Meilen trat mit Verfügung vom 16. März 2017 nicht auf das Rechtsöffnungsbegehren ein, weil das Rechtsbegehren dem Bestimmtheitsgebot nicht genüge und das Gesuch als Ganzes auch die Anforderungen von Art. 221 ZPO nicht erfülle (act. 3/12).

1.4 Mit Schreiben vom 21. März 2017 gelangte der Beschwerdeführer an das Betreibungsamt und ersuchte um Freigabe der Arrestgegenstände (act. 3/13). Zur Begründung führte er aus, dass keine Rechtsöffnung erteilt worden und daher die Prosequierung des Arrests misslungen sei. Mit Verfügung vom 22. März 2017 teilte das Betreibungsamt dem Beschwerdeführer mit, dass der Arrest mit der Einleitung des materiellen Steuerverfahrens (Veranlagungsverfahrens) ausreichend prosequiert worden sei und daher keine Freigabe der Arrestgegenstände erfolge (act. 3/2 = act. 10/14).

1.5 Gegen diese Verfügung setzte sich der Beschwerdeführer am 29. März 2017 beim Bezirksgericht Meilen als untere kantonale Aufsichtsbehörde über die Betriebsämter zur Wehr (act. 1), welches die Beschwerde mit Urteil vom 11. August 2017 abwies (act. 22 = act. 25 = act. 27).

1.6 Der Beschwerdeführer erhob mit Eingabe vom 4. September 2017 Beschwerde gegen den vorinstanzlichen Entscheid an die Kammer als obere kantonale Aufsichtsbehörde über Betriebsämter (act. 26). Er beantragt die Aufhebung des angefochtenen Urteils sowie der betriebsamtlichen 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 Meilen in derselben Sache.

1.7 Die Akten der Vorinstanz wurden beigezogen (act. 1-23). Auf die Einholung einer Beschwerdeantwort kann in Anwendung von Art. 20a Abs. 3 SchKG i.V.m. § 18 EG SchKG, § 84 GOG und Art. 322 Abs. 1 ZPO verzichtet werden. Die Sache erweist sich als spruchreif.

2. Verfahrensvereinigung

2.1 Der Beschwerdeführer beantragt eine Vereinigung der Verfahren mit den vorinstanzlichen Geschäftsnummern CB170013, CB170014 und CB170016, welche bei der Kammer nunmehr unter den Geschäftsnummern PS170199, PS170200 und PS170201 hängig sind. Er führt aus, dass sich die Beschwerden entweder gegen den Kanton Zürich, die Schweizerische Eidgenossenschaft oder gegen beide richteten, wobei beide Beschwerdegegner durch das kantonale Steueramt vertreten würden. Anfechtungsobjekte seien Verfügungen diverser Betriebsämter, 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. 26 S. 4).

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 drei SchKG-Beschwerdeverfahren handelt, die auf gleichen tatsächlichen und rechtlichen Gründen beruhen. Indessen scheint die praktische Umsetzung einer Vereinigung (Integration zweier einigermaßen aktenreicher Verfahren in ein drittes mit leicht unterschiedlichen Actorennummern 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 dreier an sich gleicher 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.

4. Arrestgrund

4.1 Vorinstanzliche Erwägungen

4.1.1 Die Vorinstanz hielt als unbestritten fest, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Sicherstellungsverfügung und der Arrestlegung am 27. Januar 2016 keinen Wohnsitz in der Schweiz hatte. Daraus schloss sie, die Sicherstellung der mutmasslich geschuldeten Steuer gemäss 169 Abs. 1 DBG sowie der Erlass des entsprechenden Arrestbefehls gestützt auf Art. 170 Abs. 1 DBG seien grundsätzlich zulässig gewesen (act. 25 S. 9).

4.1.2 Im Folgenden ging die Vorinstanz dem Einwand des Beschwerdeführers nach, am 6. Februar 2017 in die Schweiz gezogen zu sein und hier Wohnsitz begründet zu haben, weshalb der Arrest wegen Wegfalles des Arrestgrundes (kein Wohnsitz in der Schweiz) nachträglich dahingefallen sei.

Die Vorinstanz hielt fest, dass weder dem Gesetz noch dem von beiden Parteien angerufenen Bundesgerichtsentscheid 5A_870/2010 vom 15. März 2011 direkt entnommen werden könne, ob ein sogenannter Ausländerarrest bei späterem Vorliegen eines Wohnsitzes in der Schweiz Bestand habe. Gemäss Art. 280 SchKG falle der Arrest dahin, wenn er nicht gehörig prosequiert werde; weitere Gründe, die zum Dahinfallen des Arrestes führten, fänden sich im Gesetz nicht (act. 25 S. 9). In einer älteren Entscheidung des Bundesgerichts zum "gewöhnlichen" Ausländerarrest gemäss Art. 271 Abs. 1 Ziff. 4 SchKG sei indes erwogen worden, dass die Betreibungsbehörden auf keinen Fall befugt seien, einen Arrest aufgrund einer Wohnsitznahme in der Schweiz nachträglich aufzuheben, weil über die mit dem Arrestgrund zusammenhängenden Fragen ausschliesslich die Arrestbehörde und sodann der Richter im Arrestaufhebungsprozess zu befinden habe. Diese Rechtsprechung sei auf den Steuerarrest analog anwendbar, da dieser genau wie der Ausländerarrest seine Rechtfertigung in den Schwierigkeiten finde, die dem Gläubiger bei der Geltendmachung seiner Ansprüche im Ausland gegengegenständen (act. 25 S. 9 f.).

4.1.3 Die Vorinstanz wies sodann auf den Umstand hin, dass gemäss ausdrücklicher gesetzlicher Regelung im Steuerrecht keine Arresteinsprache im Sinne von Art. 278 SchKG möglich ist. Problematisch sei, wenn wie vorliegend die Aufsichtsbehörde über die Voraussetzungen für den Erlass eines Arrestbefehls und damit über die Frage einer allfälligen nachträglichen Wohnsitzverlegung befinden solle, was in eine Überprüfung des Arrestbefehls münden würde. Hierzu sei eigentlich die (im Steuerarrest aber ausgeschlossene) Möglichkeit der Arresteinsprache gedacht. Die Aufsichtsbehörde könne nicht die aufgrund eindeutigem gesetzlichem Wortlaut ausgeschlossene Möglichkeit der Einsprache gegen den Arrestbefehl über den Weg der betreibungsrechtlichen Beschwerde wieder einführen und sich Kompetenzen eines Arrestrichters anmassen (act. 25 S. 10).

4.1.4 Die Vorinstanz schloss, dass vor diesem Hintergrund offen bleiben könne, ob der Beschwerdeführer nach Erlass der Sicherstellungsverfügung und des Arrestbefehls in der Schweiz Wohnsitz genommen habe, denn selbst wenn, würde dies nicht zum Dahinfallen des Arrestes führen (act. 25 S. 11).

4.2 Vorbringen des Beschwerdeführers

4.2.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, dass es entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht um die Überprüfung des Arrestbefehls gehe, was in einem – im Steuerarrestverfahren jedoch ausgeschlossenen – Einspracheverfahren zu geschehen hätte. Das Einspracheverfahren diene nämlich der Überprüfung der Rechtmässigkeit des erlassenen Arrestbefehls und nicht der Prüfung von neuen Tatsachen, die erst nach Arrestlegung eingetreten seien. Selbst in einem "gewöhnlichen" Arrestverfahren hätte er den Zuzug in die Schweiz am 6. Februar 2017 im Einspracheverfahren nicht mehr einbringen können, weil in diesem Zeitpunkt die Frist für die Einsprache längst verstrichen gewesen wäre (act. 26 S. 7).

4.2.2 Vorliegend gehe es vielmehr um die Beurteilung einer neuen Tatsache (eines echten Novums), die erst nach gelegtem Arrest eingetreten sei. Dass der Sicherstellungsgrund des ausländischen Wohnsitzes im Zeitpunkt der Arrestlegung gegeben gewesen und der Arrest rechtsgültig gelegt worden sei, sei vom Bundesgericht mit Entscheid vom 8. Dezember 2016 endgültig beurteilt worden. Die

Beschwerde richte sich indessen gegen eine Handlung des Betreibungsamts, das dieses echte Novum nicht richtig gewertet habe und trotz Wohnsitzverlegung die Aufrechterhaltung des Arrestes verfügt habe. Dass Betreibungsämter echte Noven berücksichtigen könnten und damit auch eine Überprüfung durch die Aufsichtsbehörde möglich sei, ergebe sich daraus, dass der Arrest eine dauernde Sicherungsmassnahme sei, welche der Anpassung an veränderte Verhältnisse zugänglich sein müsse. Zu denken sei an den Fall, dass der Schuldner, nachdem er bis vor Bundesgericht über das Vorliegen eines Arrestgrundes gestritten habe, sich entscheide, eine Sicherheit zu leisten, um die verarrestierten Vermögenswerte wieder frei zu bekommen. Wenn sich das Betreibungsamt in der Folge weigere, den Arrest aufzuheben, könne dies in einer SchKG-Beschwerde gerügt werden.

4.2.3 Der Beschwerdeführer führt weiter aus, dass er durch den Arrest im Umfang von mehr als Fr. 200'000'000.– ausserordentlich stark in seiner wirtschaftlichen Tätigkeit eingeschränkt werde. Dieser einschneidende Eingriff finde seine Rechtfertigung in der Gefährdung der Steuerforderung. Falle diese dahin, lasse sich die Aufrechterhaltung des Arrests nicht mehr rechtfertigen. Mit dem Zuzug in die Schweiz sei die (bestrittene) Steuerforderung nicht mehr oder nicht weniger gefährdet als jede andere Steuerforderung gegen einen Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in der Schweiz. Dies zeige auch die Stossrichtung von Art. 277 SchKG, wonach bei Leistung einer Sicherheit die Arrestgegenstände dem Schuldner zur freien Verfügung überlassen werden müssten. Ausserdem ergebe sich dies aus dem Entscheid des Bundesgerichts 5A_870/2010 vom 15. März 2011, der deutlich darauf hindeute, dass bei Vorliegen eines Wohnsitzes in der Schweiz ein Ausländerarrest – sei es nach SchKG, sei es nach DBG – keinen Bestand haben könne (act. 26 S. 8). Die Aufrechterhaltung eines Arrests, nachdem die Gefährdung der Forderung weggefallen sei, stelle schliesslich eine grobe Verletzung des allgemeinen Verfassungsprinzips der Verhältnismässigkeit dar (act. 26 S. 9).

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). Wie die Vorinstanz zu Recht festhielt, finden auf den Steuerarrest 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 andererseits 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). Die Vorinstanz hielt daher zu Recht fest, dass vor diesem Hintergrund im vorliegenden Beschwerdeverfahren offen bleiben kann, 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: Dem Steuer-

schuldner, der den Arrestgrund bestreiten will, steht – weil die Arresteinsprache gemäss Art. 278 SchKG ausgeschlossen ist – grundsätzlich nur das Rechtsmittel gegen die Sicherstellungsverfügung offen. Dieses hatte der Beschwerdeführer, wie ausgeführt, auch ergriffen. Hätte er bereits während des Beschwerdeverfahrens gegen die Sicherstellungsverfügung Wohnsitz in der Schweiz genommen, 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). In diesem Sinne irrt der Beschwerdeführer, wenn er ausführt, eine spätere Wohnsitzverlegung hätte nicht mehr geltend gemacht werden können (act. 26 S. 7). Dass er erst nach rechtskräftigem Abschluss des Beschwerdeverfahrens gegen die Sicherstellungsverfügung einen Zuzug in die Schweiz behauptet, führt nach dem oben Ausgeführten 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.

Der vom Beschwerdeführer angestellte Vergleich mit einer Sicherheitsleistung durch den Schuldner nach rechtskräftigem Entscheid über den Bestand eines Arrestgrunds hinkt schliesslich insofern, als diese Möglichkeit in Art. 277 SchKG explizit vorgesehen ist. 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).

5. Arrestprosequierung

5.1 Vorinstanzliche Erwägungen

5.1.1 Die Vorinstanz erwog, dass für die Beschwerdegegnerin im Zeitpunkt des Erhalts der Arresturkunde an sich kein Anlass für eine weitere Prosequierungshandlung bestanden habe, da sie bereits vor der Arrestlegung mit den Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren auch eine Klage im Sinne von Art. 279 Abs. 1 SchKG eingeleitet gehabt habe. Somit sei der Arrest, obwohl noch gar nicht erlassen, damals bereits prosequiert worden und die Einleitung der Betreuung auf Sicherheitsleistung am 6. Januar 2017 wäre gar nicht nötig gewesen (act. 25 S. 14 f.).

5.1.2 Mit ihrem Vorgehen habe sich die Beschwerdegegnerin auch nicht widersprüchlich verhalten. Gemäss Art. 2 Abs. 2 ZGB finde nur der offenbare Missbrauch eines Rechts keinen Rechtsschutz. Der Beschwerdegegnerin stehe die Wahl der Prosequierungshandlung in den Schranken des Gesetzes frei. Dass sie eine letztlich erfolglose Betreuung auf Sicherheitsleistung eingeleitet habe, ändere nichts daran, dass der Arrest in jenem Zeitpunkt bereits genügend prosequiert gewesen sei. Ob die Vorgehensweise der Beschwerdegegnerin der Praxis entsprochen habe, sei irrelevant; jedenfalls sei sie nicht unzulässig im Sinne von Art. 2 Abs. 2 ZGB. Schliesslich sei nicht ersichtlich, inwiefern dem Beschwerdeführer ein rechtlicher Vorteil zugekommen wäre, wenn sich die Beschwerdegegnerin von Anfang an auf den Standpunkt gestellt hätte, dass sie mit der Einleitung der Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren die Prosequierungshandlung rechtzeitig vorgenommen hätte, denn die Arrestgegenstände wären auch dann seiner Verfügungsbefugnis entzogen gewesen (act. 25 S. 15).

5.2 Vorbringen des Beschwerdeführers

5.2.1 Der Beschwerdeführer führt aus, dass ein Teil der Lehre die Ansicht vertrete, ein Steuerarrest könne durch Einleitung eines Veranlagungs-, Einschätzungs-, Nachsteuer- oder Bussenverfahren prosequiert werden. Es sei in der Lehre aber zweifelhaft und bis anhin noch nie gerichtlich beurteilt worden, ob eine rechtskräft-

tige Sicherstellungsverfügung durch Einleitung einer Betreibung auf Sicherheitsleistung prosequiert werden müsse oder ob den Steuerbehörden die Wahl zustehe. Wolle die Steuerbehörde den vorsorglichen Rechtsschutz mittels Arrest in Anspruch nehmen, so habe sie dieses Verfahren konsequent durchzuführen. Das vorsorgliche Verfahren sei hinsichtlich Durchführung und Vollstreckung vom materiellrechtlichen Veranlagungsverfahren zu trennen. Das vorsorgliche Verfahren führe zu einem Rechtsöffnungstitel, der nach Eintritt der Rechtskraft nur und einzig mittels Betreibung prosequiert werden könne. Art. 279 Abs. 1 SchKG sei daher gar nicht anwendbar, beziehe sich diese Bestimmung doch ausschliesslich auf Fälle, in denen noch gar kein definitiver Rechtsöffnungstitel vorliege und eine Klage daher Sinn ergebe. Die rechtliche Konstruktion der Vorinstanz, dass der Arrest für den vorsorglich geltend gemachten Sicherstellungsanspruch bereits durch die Eröffnung eines Veranlagungsverfahrens prosequiert worden sei, verwirre das Sicherungs- und das Hauptveranlagungsverfahren in unzulässiger Weise (act. 26 S. 15 f.).

5.2.2 Der Beschwerdeführer beruft sich weiter auf Art. 5 Abs. 3 BV, der Behörden und staatlichen Organen jedes treuwidrige und widersprüchliche Verhalten verbiete. Die Beschwerdegegnerin habe sowohl das Betreibungs- als auch das Rechtsöffnungsbegehren damit begründet, dass der Arrest auf dem Wege der Betreibung auf Sicherheitsleistung prosequiert werden müsse. Wenn sie tatsächlich die Meinung vertreten hätte, der Arrest sei genügend prosequiert, hätte die Beschwerdegegnerin wohl keine Betreibung eingeleitet. Sobald ein Arrest prosequiert sei, bleibe er aufrecht. Eine nochmalige Prosequierung sei nach dem Prinzip "man kann keine offene Türe öffnen" weder erforderlich noch möglich. Auch das Betreibungsamt sei davon ausgegangen, dass der Arrest noch nicht prosequiert sei, daher habe es einen Zahlungsbefehl ausgestellt. Wenn es sich nun auf den gegenteiligen Standpunkt stelle, verletze es den Grundsatz von Treu und Glauben. Ausserdem habe er durch das Vorgehen der Beschwerdegegnerin sehr wohl einen Nachteil erlitten, indem er sich in gesamthaft zehn gescheiterten Rechtsöffnungsverfahren habe zur Wehr setzen müssen und ihm trotz Obsiegens keine Parteientschädigung zugesprochen worden sei (act. 26 S. 10 ff.).

5.2.3 Schliesslich beruft sich der Beschwerdeführer auf Art. 8 Abs. 1 BV und macht einen Verstoss dagegen aufgrund einer unzulässigen Praxisänderung geltend. Im Kanton Zürich würden Arreste, die gestützt auf Sicherstellungen verfügt werden, ausnahmslos auf dem Weg der Betreuung auf Sicherheitsleistung prosequiert. Wenn sich die Beschwerdegegnerin nun darauf berufe, dass mit der Einleitung des Veranlagungsverfahrens der Arrest als prosequiert gelte, 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). Vorliegend sei davon auszugehen, dass es sich um eine singuläre Abweichung handle, um die Versäumnisse aus dem Rechtsöffnungsverfahren wettzumachen, welche gegen Treu und Glauben verstosse (act. 26 S. 12 ff.).

5.3 Würdigung

5.3.1 Wie die Vorinstanz richtig erwog, ist der Arrest 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 Gläubiger, 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 (vgl. hierzu die allgemeine Übersicht der Vorinstanz, act. 25 S. 14).

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 Betreuung und der Einleitung der Forderungsklage zur Verfügung stehen sollte. Vielmehr sollte ihm im Fall, wo er damit rechne, dass das gerichtliche Verfahren ohnehin unvermeidlich sei, der Umweg über die Einleitung der Betreuung 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 Betreuung 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.

5.3.6 Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde abzuweisen.

6. 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. PS170200 und PS170201 wird abgewiesen.
2. Schriftliche Mitteilung mit nachstehendem Erkenntnis.

und erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Es werden keine Kosten erhoben.
3. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.
4. Schriftliche Mitteilung an die Parteien, an die Beschwerdegegnerin unter Beilage eines Doppels von act. 26, sowie unter Rücksendung der Akten an die Vorinstanz und an das Betreibungsamt ..., 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