



HANS REISER

Der Steuerarrest

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Steuerarrest und der SchKG-Arrest: Gemeinsamkeiten und Unterschiede
- III. Die Steuerbehörde als Arrestbehörde
 - A. Die Sicherstellungsverfügung
 - B. Rechtsmittel
- IV. Arrestvollzug, Beschwerde und Arrestprosequierung
 - A. Der Arrestvollzug nach Massgabe von Art. 275 SchKG
 - B. Beschwerde und Weiterzug an das Bundesgericht
 - C. Arrestprosequierung

I. Einleitung

Tritt der Staat als Gläubiger von öffentlich-rechtlichen Geldforderungen auf, trifft er wie ein «gewöhnlicher» Privatgläubiger auf unsichere Schuldner, beziehungsweise auf solche, die den geschuldeten Betrag nicht freiwillig bezahlen. Bleibt die fällige Zahlung nach erfolgter Mahnung aus, wird die geschuldete Steuer auf dem Weg der Schuldbetreibung eingetrieben. Rechtsgrundlage hierfür 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.

Die Schweiz kennt – im Unterschied etwa zur Bundesrepublik Deutschland und den deutschen Bundesländern – kein Sonderverfahren zur Steuervollstreckung. Als Gläubiger einer Steuerforderung steht der Staat im schweizerischen Vollstreckungsverfahren grundsätzlich auf dem gleichen Boden wie jeder andere Betreibungsgläubiger und er tritt in direkte Konkurrenz zu privaten Gläubigern. Nicht grundsätzlich privilegiert werden öffentlich-rechtliche Gläubiger gegenüber privaten Gläubigern.

Zu vermerken sind freilich als betreibungsrechtliche Sonderregeln für öffentlich-rechtliche Geldforderungen und Sicherheitsleistungen einerseits der sehr weit gefasste Vorbehalt der strafrechtlichen und fiskalischen Beschlagnahme und Verwertung (Art. 44 SchKG) und andererseits die Beschränkung der Vollstreckung auf die Spezialexécution (Art. 43 Ziff. 1 SchKG). Die in Art. 44 SchKG vorbehaltenen Spezialgesetze können für den Staat eine im Vergleich zum SchKG vorteilhaftere Regelung statuieren und den Staat auf diesem Weg privilegieren.¹

Bisher haben wir ohne nähere Präzisierung vom «Staat» als Gläubiger öffentlich-rechtlicher Geldforderungen gesprochen. Wie steht es, wenn nicht der schweizerische Fiskus sondern ein ausländischer Staat als Gläubiger einer öffentlich-rechtlichen Forderung (Steuern) diese in der Schweiz vollstrecken lassen will? Zwar macht das schweizerische Vollstreckungsrecht grundsätzlich keinen Unterschied zwischen inländischen und ausländischen Gläubigern. Für beide Kategorien von Gläubigern richtet sich das Verfahren nach der lex fori der schweizerischen Vollstreckungsbehörde, mithin nach den Regeln des SchKG.² Diese Gleichbehandlung gilt indes nur, soweit privatrechtliche Forderungen zur Debatte stehen. Ausländische öffentlich-rechtliche Forderungen werden – soweit keine entsprechende staatsvertragliche Regelung besteht, welche die Vollstreckung vorsieht – in der Schweiz nicht vollstreckt.³ Eine entsprechende staatsvertragliche Ausnahmebestimmung findet sich in Art. 26a des Doppelbesteuerungsabkommens mit Österreich. Diese kuriose Bestimmung sieht eine beschränkte Vollstreckungshilfe (Inkassoamtshilfe) der Schweiz für österreichische Steuerforderungen vor.⁴

HANS REISER, Dr. iur., Rechtsanwalt, Zürich.

Bei diesem Aufsatz handelt es sich um das verschriftlichte Referat des Autors an der IRP-HSG-Tagung «Der Steuerarrest» vom 22. Juni 2017 in Zürich.

¹ BGE 126 I 97 E. 3.

² Klar formuliert in BGE 86 III 146 E. 2.

³ BGE 141 III 28 E. 3.

⁴ Dazu BGer, 2C_705/2016, 10.11.2016.

II. Steuerarrest und der SchKG-Arrest: Gemeinsamkeiten und Unterschiede

Der Arrest ist primär an drei Grundvoraussetzungen geknüpft: *Existenz der Forderung* des Gläubigers,⁵ *Vorliegen eines Arrestgrundes* sowie *Vorhandensein von in der Schweiz belegenen Vermögensgegenständen, die dem Schuldner gehören*. Diese drei Voraussetzungen sind glaubhaft zu machen beziehungsweise müssen mutmasslich gegeben sein. Ob der vom Bundesrecht verlangte Wahrscheinlichkeitsbeweis erreicht ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung.

Steuarrest und reiner SchKG-Arrest haben inhaltlich die gleiche Funktion: Steuerarrest wie reiner SchKG-Arrest dienen bei fehlender Pfanddeckung als Notnagel, um im Inland gelegene, der Zwangsvollstreckung unterliegende Vermögensstücke des Schuldners unter näher umschriebenen Voraussetzungen festzuhalten, zu sichern und der späteren Zwangsvollstreckung zuzuführen. Der Steuerarrest verschafft dem Fiskus wie der SchKG-Arrest den sonstigen Gläubigern nur eine provisorische Sicherheit, aber grundsätzlich keinen Anspruch auf vorrangige Befriedigung aus dem Erlös der Verwertung der Arrestgegenstände.⁶ Prekär kann sich die Eröffnung des Konkurses über den Schuldner auswirken. Wird über den Schuldner der Konkurs in der Schweiz eröffnet oder erfolgt in der Schweiz die Anerkennung eines ausländischen Konkursdekretes, fallen die vor Konkurseröffnung verarrestierten und nicht bereits verwerteten Vermögenswerte nach Massgabe von Art. 199 SchKG in die Konkursmasse. Ausser Spesen nichts gewesen.

Geregelt ist der Arrest im *achten Titel des SchKG*, in den Artikeln 271 bis 281. Zusätzliche arrestrechtliche Bestimmungen finden sich verstreut in diversen *Abgabegesetzen*. Auf den *Steuarrest* finden die Bestimmungen von Art. 271 ff. SchKG (grundsätzlich) Anwendung, soweit sich aus den Spezialvorschriften oder den Besonderheiten des Abgaberechts keine abweichende Regelung ergibt. Umstritten und nicht höchstrichterlich geklärt ist etwa die heikle Frage, ob hinsichtlich der Haftung des Fiskus für Arrestschäden die haftpflichtrechtliche Spezialnorm von Art. 273 SchKG anwendbar ist oder ob diese Spezialnorm nicht vielmehr durch die öffentlich-rechtlichen Bestimmungen der Staatshaftung verdrängt wird.⁷

Der *SchKG-Arrest* muss zwingend in einem *gerichtlichen* Verfahren angeordnet werden. Anwendbar ist das *summarische Verfahren* (Art. 251 lit. a ZPO). Der SchKG-Arrest ist eine spezielle vorsorgliche Massnahme und muss als solche gemäss Art. 272 Abs. 1 SchKG

immer vom staatlichen Richter angeordnet werden. Örtlich zuständig ist gemäss Art. 272 Abs. 1 SchKG das Gericht am *Betreibungsort* (in der Regel am Wohnsitz des Schuldners, vgl. Art. 46 Abs. 1 SchKG) und *alternativ* am Ort, wo *Vermögensgegenstände des Schuldners liegen*.

Der Staat als Steuergläubiger, handelnd durch die Steuerbezugsbehörde, muss sich nicht zum (staatlichen) Arrestrichter bemühen 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 (Steuarrest)*. Diese rechtlich festgeschriebene Privilegierung des Fiskus lässt sich durch keine Interpretationskunst wegdiskutieren. Immerhin sei die Frage erlaubt, ob diese Sonderbehandlung der speziellen Rolle des Fiskus angemessen Rechnung trägt oder ob sie nicht vielmehr den Fiskus ungerechtfertigt privilegiert, zumal auf das Verfahren der Steuersicherung nach Meinung des Bundesgerichtes die Verfahrensgarantie von Art. 6 Ziff. 1 EMRK keine Anwendung findet.⁸

Steuarrest wie SchKG-Arrest sind durch das Betreibungsamt am Ort der gelegenen Sache zu vollziehen.

III. Die Steuerbehörde als Arrestbehörde

Gemäss Art. 170 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und § 182 des Steuergesetzes des Kantons Zürich (StG/ZH) gilt die Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG. Der Arrest wird durch das zuständige Betreibungsamt vollzogen.

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.

A. Die Sicherstellungsverfügung

Die *Sicherstellung für die direkte Bundessteuer* kann vom Steuerpflichtigen jederzeit auch vor der rechtskräftigen Feststellung des Steuerbetrages verlangt werden (Art. 169 Abs. 1 DBG). Im Unterschied zum «reinen» SchKG-Arrest muss für eine Steuersicherung die Forderung nicht fällig sein. Die Sicherstellung kann jederzeit, mithin schon vor Fälligkeit und auch ohne rechtskräftige Einschätzung für nur mutmasslich geschuldete Steu-

⁵ Zukünftige Forderungen, auch wenn diese vermutlich entstehen werden, bestehen noch nicht, vgl. dazu BGer, 5P.87/2005, 7.6.2007, speziell E. 3.2.

⁶ BGer, 7B.29/2005, 20.4.2005.

⁷ Für die Anwendbarkeit von Art. 273 SchKG ausgesprochen hat sich die II. Zivilkammer des KGer GR, ZK 2 10 71, 14.3.2011, E. 4c/aa.

⁸ BGer, 2P.41/2002, 10.6.2003; zur Frage der Privilegierung des Staates vgl. PETER KARLEN, Privilegien des Staates bei der Vollstreckung öffentlichrechtlicher Geldforderungen, in: Hans Michael Riemer/Moritz Kuhn/Dominik Vock/Myriam A. Gehri (Hrsg.), Schweizerisches und Internationales Zwangsvollstreckungsrecht, Festschrift für Karl Spühler zum 70. Geburtstag, Zürich 2005, 149 ff.

ern erfolgen. Im letzteren Fall setzt die zuständige Behörde den mutmasslichen Betrag fest. Hinsichtlich der Bemessung der Steuerfaktoren verbleibt ihr ein «gewisses Tatbestandermessen».⁹ Unzulässig ist hingegen die Sicherstellung für künftige, im Zeitpunkt der verlangten Sicherstellung noch nicht existierende Forderungen.

Der Verzicht auf das Erfordernis der Fälligkeit der Forderung schafft eine ins Auge springende Privilegierung der Steuergläubiger gegenüber privaten Gläubigern. Gemäss Art. 271 SchKG muss die bestehende Forderung fällig sein, es sei denn, der Gläubiger sei ganz speziell gefährdet, weil der Schuldner entweder keinen festen Wohnsitz hat oder schuldnerflüchtig ist. Nur in diesen beiden Fällen kann auch für eine nicht fällige Forderung Arrest gelegt werden und derselbe bewirkt gegenüber dem Schuldner Fälligkeit der Forderung (Art. 271 Abs. 2 SchKG).

Die Sicherstellungsverfügung ist zunächst eine Aufforderung an den Steuerschuldner, Sicherheiten bestimmter Art (gemäss Art. 169 DGB und § 181 Abs. II StG/ZH in der Form von Geld, durch Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertschriften oder durch Bankbürgschaft) zu leisten. Die Sicherstellungsverfügung ist sofort vollstreckbar und gilt bereits im Zeitpunkt der Aufforderung zur Sicherheitsleistung als Arrestbefehl.

Soll die Sicherstellungsverfügung ein auch für den Betreibungsbeamten 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 verständlicherweise nicht davon angetan, ihre Karten vorgängig, nämlich bereits in der Sicherstellungsverfügung, aufzudecken und dem Steuerschuldner dadurch Gelegenheit zu geben, die anvisierten Vermögenswerte handstreichartig beiseite zu schaffen. Die Praxis der Steuerbehörden ist deshalb dazu übergegangen, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl getrennt auszustellen und im Arrestbefehl Bezug auf die zugrunde liegende Sicherstellungsverfügung zu nehmen.

Das SchKG enthält in Art. 271 Abs. 1 einen Katalog von sechs Arrestgründen. (1) Schuldner ohne festen Wohnsitz, (2) böswilliges Beiseiteschaffen von Vermögenswerten oder Flucht, (3) Schuldner auf der Durchreise, (4) Schuldner mit Wohnsitz im Ausland, (5) Gläubiger im Besitz eines Verlustscheins auf Schuldner und (6) Gläubiger im Besitz eines definitiven Rechtsöffnungstitels gegen den Schuldner. Den Arrestgründen Ziff. 1 bis Ziff. 5 gemeinsam ist eine nach Einschätzung und Wertung des Gesetzgebers mehr oder minder ausgeprägte Gefährdung des Gläubigers. Dies trifft auf den Arrestgrund von Ziff. 6 offensichtlich nicht zu.

Sowohl der Bund (Art. 169 DBG) als auch der Kanton Zürich (§ 181 StG/ZH) kennen zwei Sicherstellungsgründe: den speziellen Sicherstellungsgrund des

fehlenden Wohnsitzes beziehungsweise Sitzes in der Schweiz und den allgemeinen Sicherstellungsgrund der Steuergefährdung. Den Arrestgrund von Art. 271 Ziff. 6 SchKG (Gläubiger im Besitz eines definitiven Rechtsöffnungstitels gegen den Schuldner) kennen die Steuergesetze nicht. Einen Arrest für eine Steuerforderung kann die Steuerbehörde gestützt auf den Arrestgrund von Art. 271 Ziff. 6 SchKG nicht in eigener Regie erlassen. Vielmehr hat sie sich dafür an den staatlichen Arrestrichter zu wenden. Ob dies ohne weiteres möglich ist, lässt sich im Lichte des Urteils des Bundesgerichtes¹⁰ nicht mit Sicherheit sagen.

Im Hinblick auf den Erlass einer Sicherstellungsverfügung hat die Steuerbehörde zunächst die folgenden drei Voraussetzungen zu prüfen:

- Unterliegt die betreffende natürliche oder juristische Person im betreffenden Zeitpunkt oder Zeitraum überhaupt der *Steuerhoheit* und damit der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht gegenüber dem Gemeinwesen, das eine Sicherstellung anvisiert?
- *Besteht die Steuerschuld* und in welcher Höhe besteht sie?
- Ist ein *Sicherstellungsgrund* gegeben?

Als Beweismass hinsichtlich dieser drei Voraussetzungen genügt, analog zum SchKG-Arrest, Wahrscheinlichkeit. Ein strikter Nachweis ist nicht erforderlich.

Es liegt auf der Hand, dass die Frage der Steuerhoheit grossen Zündstoff enthalten kann, wie der einem Urteil des Bundesgerichts zugrunde liegende Sachverhalt zeigt.¹¹ Stichwortartig: Kein Wohnsitz in der Schweiz (unbestritten), strittig schweizerische Steuerhoheit und beschränkte Steuerpflicht der betreffenden Person kraft schweizerischer Betriebsstätte beziehungsweise Geschäftsbetrieb in der Schweiz, Erlass einer Sicherstellungsverfügung ohne vorgängigen Feststellungsbescheid und damit ohne vorgängige Klärung der Steuerhoheit, Vertröstung auf die Möglichkeit, später die Veranlagungsverfügung anzufechten auch mit der Begründung, es fehle dem verfügenden Gemeinwesen an der Steuerhoheit.

Eine *ausländische Entscheidung über eine ausländische Steuerforderung* wird, soweit keine entsprechende staatsvertragliche Regelung besteht, *nicht vollstreckt*. Ebenso wenig kommt eine Verarrestierung von in der Schweiz gelegenen Vermögenswerten zur Sicherung jener Forderung in Betracht. Die *Ausnahme* bildet Art. 26a des Doppelbesteuerungsabkommens mit Österreich. Diese Bestimmung sieht eine *beschränkte Inkassoamtshilfe* zugunsten des *ausländischen Fiskus* vor. Sie betrifft Steueransprüche betreffend Vergütungen, die eine Person *aus unselbständiger Arbeit* hat. In einem vom Bundesgericht beurteilten Fall¹² fungierte das *kantonale Steueramt/ZH als Inkassoamtshilfestelle für den österreichischen Fiskus*.

¹⁰ BGer, 5A_150/2015, 4.6.2016.

¹¹ BGer, 2C_669/2016 / 2C_670/2016, 8.12.2016.

¹² BGer, 2C_705/2016, 10.11.2016.

⁹ BGer, 2C_669/2016 / 2C_670/2016, 8.12.2016, E. 2.2.

Das KStA/ZH erliess für eine *österreichische Steuerforderung von umgerechnet CHF 3'791.50 nebst Verfahrenskosten von CHF 1'208.50 eine Sicherstellungsverfügung*. Dem Beschwerdeführer war beim Bundesgericht kein Erfolg beschieden.

B. Rechtsmittel

Das *Einspracheverfahren* (Art. 278 SchKG) gegen den Steuerarrest ist gemäss den Spezialbestimmungen des Steuerrechts explizit *ausgeschlossen*.

Die Bestreitung des Sicherstellungs- beziehungsweise Arrestgrundes und der Forderung sind nur über die *verwaltungsrechtliche Beschwerde gegen die Sicherstellungsverfügung* und innerhalb der dafür vorgesehenen Frist (30 Tage) möglich. Das Ergreifen eines Rechtsmittels hemmt deren Vollstreckbarkeit nicht (Art. 169 Abs. 4 DBG; § 181 Abs. 4 StG/ZH). Gleichzeitig oder unmittelbar nach Erlass der Sicherstellungsverfügung kann somit Arrest gelegt werden.

Im Kanton Zürich entscheidet das *Verwaltungsgericht in Sicherstellungsfällen* als *einzig* und *obere kantonale Gerichtsbehörde* (§ 13 Abs. 2 i.V.m. 14 Abs. 2 der Verordnung des Kantons Zürich über die Durchführung des DBG sowie § 181 Abs. 3 StG/ZH). Nicht zuständig ist das kantonale Steuerrekursgericht.

Der Rechtsmittelentscheid des Verwaltungsgerichts bildet einen an das *Bundesgericht* weiterziehbaren *Endentscheid* im Sinne von Art. 90 BGG und zugleich einen Entscheid über eine vorsorgliche Massnahme im Sinne von Art. 98 BGG. Aufgrund der Anwendbarkeit von Art. 98 BGG ist die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichtes darauf beschränkt, ob der angefochtene Entscheid verfassungsmässige Rechte des eidgenössischen oder kantonalen Rechts verletze. Gemäss Art. 46 Abs. 1 BGG gilt in Verfahren betreffend vorsorgliche Massnahmen der Fristenstillstand nicht.

IV. Arrestvollzug, Beschwerde und Arrestprosequierung

A. Der Arrestvollzug nach Massgabe von Art. 275 SchKG

Für den Arrestvollzug sind die entsprechenden Regeln des SchKG direkt anwendbar. Da nach diesen Regeln zwischen den Betreibungsämtern keine Rechtshilfe stattfindet, ist die Steuerbehörde gehalten, einen oder mehrere Arrestbefehle jeweils durch den Betreibungsbeamten am Ort der gelegenen Sache vollziehen zu lassen.

Aufgabe des Betreibungsbeamten ist der Vollzug des Arrestbefehls. Zur *Nachprüfung der Grundlagen eines Arrestbefehls* ist der *Betreibungsbeamte weder berechtigt noch verpflichtet*. Die durch die Steuerbehörde festgestellte mutmassliche Existenz von Forderung und Sicherstellungs- beziehungsweise Arrestgrund ist für den Betreibungsbeamten *verbindlich*. Dem Betreibungsbe-

amten steht immerhin ein eingeschränkter Kognitionsbereich gegenüber Arrestbefehlen zu. Keinem Vollzug zugänglich sind Arrestbefehle, die von einer offensichtlich unzuständigen Instanz erlassen wurden, Arrestbefehle, die den formellen Anforderungen nicht genügen, mit dem Völkerrecht offenbar unvereinbar oder aus anderen Gründen schlechterdings nichtig sind oder wo Rechtsmissbrauch im Spiel ist.¹³ Beispiel: Eine von der Steuerbehörde gestützt auf Art. 271 Ziff. 6 SchKG erlassene Sicherstellungsverfügung stützt sich zwar auf eine für die Steuerbehörde nicht einschlägige Rechtsgrundlage, ist aber keinesfalls nichtig.

B. Beschwerde und Weiterzug an das Bundesgericht

Zulässig gegen den Arrestvollzug durch den Betreibungsbeamten ist die Beschwerde gemäss Art. 17 ff. SchKG. 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 BGG.

C. 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 Einreichung der Klage in einer Zivilrechtsstreitigkeit entspricht im *Steuerverfahren die Einleitung des Veranlagungs-, Nachsteuer- und Bussenverfahrens*.

Der Gläubiger muss, auf die Gefahr hin, dass der Arrest dahinfällt, diesen *innert zehn Tagen* prosequieren; ob der Schuldner diese Urkunde ebenfalls erhalten hat, ist unerheblich.¹⁴

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*.

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*

¹³ Zum Rechtsmissbrauch, der durch das Betreibungsamt nachzuprüfen ist und der den Arrestvollzug verhindert, vgl. BGer, 5A_745/2016, 15.5.2017, betreffend Kanton VD; BGE 143 III 279.

¹⁴ BGE 126 III 293.

Sicherheitsleistung zu prosequieren. Meines Erachtens ist diese Praxis verfehlt.¹⁵ Mit dem Vollzug des Arrestes ist die Sicherung vollzogen und der Zweck der Sicherung erfüllt. Könnte der Steuergläubiger das Recht auf Arrest mit dem Recht auf Prosequierung der Betreibung auf Sicherheitsleistung kumulieren, würde dies dem Steuergläubiger den direkten Weg eröffnen, um im Rahmen der Betreibung auf Sicherheitsleistung die entsprechenden Vermögenswerte des Schuldners auf Vorrat verwerten zu lassen. Der Arrestschuldner kann dadurch einen unwiederbringlichen Verlust erleiden, der – bei Liegenschaften oder individuell geprägten Vermögenswerten wie Gemälden – durch keine nachträgliche Geldzahlung mehr zu kompensieren ist, wenn sich die Steuerforderung in der definitiven Einschätzung als inexistent oder erheblich tiefer als gemutmasst erweist. Eine vollständig durchgeführte Betreibung auf Sicherheitsleistung gibt dem Gläubiger im Ergebnis ein Pfand und damit ein Vorzugsrecht in die Hand.

Die Protagonisten einer möglichen Kombination übersehen, dass im Unterschied zu einer im Privatrecht begründeten Sicherstellungspflicht im Steuerverfahren das Mittel der Aberkennungsklage nicht zur Verfügung steht. Mit der Aberkennungsklage kann der Betriebene in einer Betreibung auf Sicherheitsleistung umfassend prüfen lassen, ob die Forderung auf Sicherheitsleistung besteht. Eine Möglichkeit, die «Forderung des Staates auf Sicherheitsleistung» umfassend noch vor der Verwertung überprüfen zu lassen, gibt es im Steuerverfahren nicht. Das Bundesgericht hat sich bis heute noch nie darüber geäußert, ob ein Steuerarrest mit einer Betreibung auf Sicherheitsleistung kombiniert werden kann.

¹⁵ Zur Kritik an dieser Praxis: BezGer Zürich, Einzelgericht Audienz, Urteil vom 18.2.2016, ZR 115/2016, 195–197.