

# Sicherstellung und Arrest im Recht der direkten Bundessteuer und nach zürcherischem Steuergesetz (2. Teil)

Dr. iur. Felix Rajower, RA\*

## Inhalt\*\*

*In der vorangehenden Ausgabe:*

<b>1</b>	<b>Ausgangslage</b>
<b>2</b>	<b>Gesetzliche Grundlagen der Steuersicherung</b>
<b>2.1</b>	<b>Bund</b>
<b>2.2</b>	<b>Kanton Zürich</b>
<b>3</b>	<b>Sicherstellung</b>
<b>3.1</b>	<b>Gegenstand und Zweck</b>
<b>3.2</b>	<b>Sicherstellungsgründe</b>
3.2.1	Allgemeines
3.2.2	Fehlender Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz (spezieller Sicherstellungsgrund)
3.2.3	Gefährdung der Zahlung (allgemeiner Sicherstellungsgrund)
<b>3.3</b>	<b>Form und Inhalt der Sicherstellungsverfügung</b>
3.3.1	Zuständigkeit
3.3.2	Adressat
3.3.3	Sicherzustellender Betrag
3.3.4	Sicherstellungsgrund
3.3.5	Aufforderung zur Sicherheitsleistung
3.3.6	Rechtsmittel und Rechtsmittelbelehrung
<b>3.4</b>	<b>Wirkung und Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung</b>

*In dieser Ausgabe:*

<b>4</b>	<b>Arrest</b>
<b>4.1</b>	<b>Allgemeines</b>
<b>4.2</b>	<b>Arrestgründe</b>
<b>4.3</b>	<b>Arrestgegenstände</b>
4.3.1	Allgemeines
4.3.2	Spezialfälle
4.3.2.1	Anteile an Gemeinschaftsvermögen, insbesondere an einer unverteilter Erbschaft
4.3.2.2	Leistungen der 2. und 3. Säule
4.3.2.3	Kapitalleistungen aus Lebensversicherungen
4.3.3	Eigentum des Arrestschuldners
<b>4.4</b>	<b>Arrestbefehl</b>
4.4.1	Allgemeines
4.4.2	Adressat
4.4.3	Arrestschuldner
4.4.4	Arrestort
4.4.5	Arrestvollzug
4.4.6	Rechtsmittel gegen Arrestbefehl und Arrestvollzug
4.4.6.1	Arresteinsprache
4.4.6.2	Beschwerde
4.4.7	Wirkungen des Arrests
4.4.8	Arrestprosequierung
4.4.8.1	Ziel und Zweck
4.4.8.2	Fristen
4.4.8.3	Einleitung der Betreibung oder des Veranlagungsverfahrens
4.4.8.4	Rechtsöffnung
4.4.8.5	Fortsetzung, Pfändung und Verwertung
4.4.9	Dahinfallen des Arrests
4.4.10	Schadenersatz bei ungerechtfertigtem Arrest

### Literatur

### Rechtsquellen und Materialien

\* Anwaltskanzlei Rajower & Weber, Zürich

\*\* Dieser Beitrag erscheint gleichzeitig in: ZZZ Schweizerische Zeitschrift für Zivilprozess- und Zwangsvollstreckungsrecht.

## 4 Arrest

### 4.1 Allgemeines

Der Steuerarrest dient, wie der gewöhnliche Arrest nach Massgabe der Bestimmungen von Art. 271 ff. SchKG, der amtlichen Beschlagnahme von Vermögenswerten zwecks Sicherung der späteren Zwangsverwertung. Es handelt sich im Grunde genommen um eine superprovisorische Verfügung ohne Anhörung der Gegenpartei, in diesem Fall des Schuldners<sup>88</sup>. Auf ihn finden somit grundsätzlich die Bestimmungen von Art. 271 ff. SchKG mindestens sinngemäss Anwendung, soweit sich aus den Spezialvorschriften im Steuerrecht oder der besonderen Natur dieses Instituts keine abweichende Regelung ergibt.

Arrestbehörde ist die für den Erlass der Sicherstellungsverfügung zuständige Steuerbehörde<sup>89</sup>. Sie kann somit gleichzeitig mit der Sicherstellungsverfügung einen Arrestbefehl erlassen und braucht nicht mehr, wie bis anhin, ein Arrestbegehren beim zuständigen Arrestrichter zu stellen (Art. 272 Abs. 1 SchKG)<sup>90</sup>. Für den Vollzug des Steuerarrestes ist hingegen das Betreibungsamt zuständig (Art. 170 Abs. 1 Satz 2 DBG; § 182 Abs. 1 Satz 2 StG ZH; vgl. Art. 274 Abs. 1 SchKG)<sup>91</sup>.

Da die Sicherstellungsverfügung, wie erwähnt, sofort vollstreckbar ist<sup>92</sup>, kann der Arrest vor Eintritt der Rechtskraft der zugrundeliegenden Sicherstellungsverfügung und ungeachtet eines allenfalls laufenden Rechtsmittelverfahrens erlassen und vollzogen werden.

Die Frage, ob überhaupt ein Arrest für einen Anspruch auf Sicherheitsleistung erwirkt werden kann<sup>93</sup>, ist angesichts der klaren spezialgesetzlichen Grundlage im Steuerrecht gegenstandslos.

### 4.2 Arrestgründe

Die Arrestgründe sind mit den Sicherstellungsgründen identisch<sup>94</sup>.

Wie erwähnt, sind die Gefährdungstatbestände, welche zur Sicherstellung und zum Arrest Anlass geben können, im Steuerrecht allgemeiner und genereller umschrieben

als in Art. 271 SchKG<sup>95</sup>. Man kann mit Fug und Recht behaupten, dass sämtliche der in Art. 271 SchKG aufgeführten Arrestgründe von der allgemeinen Umschreibung der Sicherstellungsgründe in Art. 169 DBG bzw. § 181 StG ZH erfasst werden. Die Frage, ob für (direkte) Steuern überhaupt noch ein Arrest nach dem SchKG verlangt werden kann oder ob der Arrestrichter auf ein entsprechendes Begehren unter Hinweis auf die Spezialnorm im Steuerrecht gar nicht einzutreten hätte, ist deshalb eher akademischer Natur. Da mit dem Steuerarrest genau genommen nur die Sicherheitsleistung gesichert wird, könnte man sich auf den Standpunkt stellen, dass wenigstens für rechtskräftig festgesetzte Steuern, welche auf dem ordentlichen Betreibungsweg zu vollstrecken sind, ein gewöhnlicher Arrest verlangt werden darf. In diesem Fall wäre aber auch die Arresteinsprache gegeben, was wiederum Fragen hinsichtlich der Kognition des Arrestrichters im Einspracheverfahren aufwerfen würde.

### 4.3 Arrestgegenstände

#### 4.3.1 Allgemeines

Die Verarrestierbarkeit von Gegenständen richtet sich nach den einschlägigen Bestimmungen des SchKG<sup>96</sup>. Der Arrest kommt einer vorsorglichen Pfändung gleich. Folglich können sämtliche Vermögenswerte und Einkünfte des Schuldners mit Arrest belegt werden, die einen Geldwert aufweisen und – mindestens beschränkt – pfänd- und verwertbar sind (Art. 275 iVm Art. 92 - 95a SchKG)<sup>97</sup>.

Als verarrestierbare Vermögenswerte fallen somit namentlich in Betracht:

- Grundstücke im Sinne von Art. 655 Abs. 2 ZGB;
- bewegliche Sachen wie Fahrzeuge, Schmuck, Bilder und andere Kunstgegenstände;
- Luftfahrzeuge und Schiffe;
- in Wertpapieren verurkundete Forderungen wie Aktien oder Obligationen;
- gewöhnliche Forderungen wie Bankguthaben, Arbeitslohn und Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, Werklohn, Kaufpreis, Auftrags honorar, Ansprüche auf Versicherungsleistungen oder Anteile an Gemeinschaftsvermögen;
- Immaterialgüterrechte wie z. B. Urheber- oder Markenrechte, Rechte auf hinterlegte Muster und

88 BGE 116 III 115 f. E 3a, 107 III 35 E 2.

89 S. vorne, Abschn. 3.3.1; vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 182 N 3.

90 DOMINIQUE RIGOT, Le recouvrement forcé des créances de droit public, S. 361.

91 Vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 8; DERS., StHG Art. 78 N 21; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 182 N 9.

92 S. vorne, Abschn. 3.3.6.

93 BGE 93 III 72; vgl. DOMENICO ACOCELLA, SchKG Art. 38 N 19; DOMINIQUE RIGOT, Le recouvrement forcé des créances de droit public, S. 371, bei Fn 73.

94 S. vorne, Abschn. 3.2.

95 S. vorne, Abschn. 3.2.1, bei Fn 30.

96 DOMINIQUE RIGOT, Le recouvrement forcé des créances de droit public, S. 367 f.

97 BGE 113 III 33 E 3c, 108 III 101; vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 271 N 41; HANS REISER, SchKG Art. 275 N 63; DOMINIQUE RIGOT, Le recouvrement forcé des créances de droit public, S. 369.

Modelle oder zur Patentierung angemeldete Erfindungen.

Wegen des das Vollstreckungsrecht beherrschenden Territorialitätsprinzips ist allerdings der Vollzug der Pfändung oder des Arrests eines im Ausland gelegenen Vermögenswerts durch einen schweizerischen Betreibungsbeamten nicht möglich<sup>98</sup>. In einem solchen Fall fällt lediglich die Verarrestierung des Herausgabe- bzw. Auslieferungsanspruchs gegenüber dem ausländischen Gewahrsamsinhaber in Betracht<sup>99</sup>.

Damit das Betreibungsamt den Arrest vollziehen kann, müssen die zu verarrestierenden Vermögenswerte bekannt sein und im Arrestbefehl möglichst genau spezifiziert werden. Die zu verarrestierenden Vermögenswerte können zwar bloss der Gattung nach bezeichnet werden (z. B. Kassabestand, Postcheck- und Bankguthaben, Wertschriftendepots, Inhalt von Banksafes, Mobiliar, Warenlager); anzugeben ist jedoch in einem solchen Fall stets die Örtlichkeit, wo sie sich befinden, oder die Person, welche diese Gegenstände in Gewahrsam hat. Man spricht von einem «Gattungsarrest»<sup>100</sup>. Verpönt, da rechtsmissbräuchlich, ist ein so genannter «Sucharrest»: Bestehen Anhaltspunkte dafür, dass ein Arrestbegehren in erster Linie dazu dient, Vermögenswerte des Schuldners ausfindig zu machen, darf ihm keine Folge geleistet werden<sup>101</sup>.

### 4.3.2 Spezialfälle

#### 4.3.2.1 Anteile an Gemeinschaftsvermögen, insbesondere an einer unverteilter Erbschaft

Verarrestiert werden können auch Anteile des Schuldners an Gemeinschaftsvermögen, bei denen die Beteiligten eine so genannte Gesamthandgemeinschaft bilden. Dazu gehören namentlich die Erbengemeinschaft bei einer un-

verteilten Erbschaft (Art. 602 ZGB) sowie die Gesellschafter einer einfachen Gesellschaft (Art. 530 ff. OR), einer Kollektivgesellschaft (Art. 552 ff. OR) oder einer Kommanditgesellschaft (Art. 594 ff. OR).

In all diesen Fällen gehört der Vermögenswert selbst nicht dem Pflichtigen. Dieser hat nur einen Anteil am Liquidationserlös, der seiner quotenmässigen Beteiligung am Gemeinschaftsvermögen entspricht. Verarrestiert werden folglich nicht der Vermögenswert bzw. die Vermögenswerte selbst, sondern bloss der dem Schuldner zustehende (wertmässige) Liquidationsanteil<sup>102</sup>, also eine Forderung. Infolgedessen müssen bei der Verwertung die Rechte der übrigen Beteiligten am Gemeinschaftsvermögen gewahrt werden. Das Verwertungsverfahren richtet sich nach einer speziellen Verordnung des Bundesgerichts über die Pfändung und Verwertung von Anteilen an Gemeinschaftsvermögen vom 17.1.1923 (VVAG)<sup>103</sup>.

Gemäss einer Bundesgerichtsentscheid aus dem Jahre 1996 sind bei einer unverteilter Erbschaft aber weder die Miterben noch die Erbengemeinschaft als Ganzes Schuldner. Befindet sich der Wohnsitz des Arrest- oder Pfändungsschuldners im Ausland, so kann sein Anteil an einer Erbschaft in der Schweiz auch dann nicht verarrestiert oder gepfändet werden, wenn das gesamte Nachlassvermögen oder wesentliche Teile davon in der Schweiz gelegen sind oder wenn der Erblasser seinen letzten Wohnsitz in der Schweiz hatte und der Erbgang deshalb hier eröffnet wurde<sup>104</sup>.

Diese Auffassung vermag allerdings nicht zu überzeugen. Nach ständiger bundesgerichtlicher Praxis wird bei Auslandswohnsitz des Pfändungs- bzw. Arrestschuldners aus Praktikabilitätsgründen die Belegenheit von Forderungen am (schweizerischen) Sitz bzw. Wohnsitz des Drittschuldners angenommen<sup>105</sup>. Ausserdem sind, entge-

98 BGE 118 III 67, 112 III 50; vgl. ANDRÉ E. LEBRECHT, SchKG Art. 89 N 24; HANS FRITZSCHE/HANS ULRICH WALDER-BOHNER, Grundriss des Schuldbetriebs- und Konkursrechts, § 23 Rz. 8; DANIEL STAEHELIN, Die internationale Zuständigkeit der Schweiz im Schuldbetriebs- und Konkursrecht, S. 259 f.

99 BGE 107 III 147, 102 III 102 ff.; BISchK 2001, S. 138 f., und 1990, S. 103 ff.; vgl. ANDRÉ E. LEBRECHT, SchKG Art. 89 N 27; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetriebs- und Konkursrechts, § 22 N 20 und § 51 N 9; DANIEL STAEHELIN, Die internationale Zuständigkeit der Schweiz im Schuldbetriebs- und Konkursrecht, S. 264.

100 BGE 109 III 59, 103 III 86 und 91, 100 III 28, 96 III 110 E 3, 56 III 44; BISchK 2000, S. 142; ZR 46 Nr. 19; vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 272 N 29; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetriebs- und Konkursrechts, § 51 N 34.

101 BGE 120 III 47 f., 112 III 48, 110 III 35, 108 III 120, 107 III 38, 105 III 18 f., 104 III 51; ZR 86 Nr. 57; vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 272 N 32; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetriebs- und Konkursrechts, § 51 N 35.

102 BGE 118 III 62, anders noch BGE 73 III 111; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetriebs- und Konkursrechts, § 27 N 65; vgl. auch den bei PETER BREITSCHMID, Übersicht zur Arrestbewilligungspraxis nach revidiertem SchKG, S. 1013, zitierten Entscheid des Zürcher Obergerichts. Im Unterschied dazu bildet das Anteilsrecht des Miteigentümers, also auch des Stockwerkeigentümers, einen verselbstständigten Vermögenswert, welcher als (ideelle) Quote der ganzen Sache gepfändet bzw. verarrestiert werden kann, vgl. BGE 111 II 26; vgl. PETER TUOR/BERNHARD SCHNYDER/JÖRG SCHMID/ALEXANDRA RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, S. 668 f.

103 Vgl. dazu im Einzelnen RAYMOND BISANG, Die Zwangsverwertung von Anteilen an Gesamthandschulden.

104 BGE 118 III 62; BGer B.96/1996, 29.5.1996 (unveröffentlicht). Anders noch BGE 109 III 90 ff. und 91 III 19 ff.

105 BGE 128 III 473, 118 III 10, 114 III 32, 109 III 92, 107 III 149, 103 III 90, 102 III 99 f.; vgl. ANDRÉ E. LEBRECHT, SchKG Art. 89 N 26; WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 272 N 40; THOMAS BAUER, EB, SchKG Art. 272 ad N 40; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER,

gen der Ansicht des Bundesgerichts, die Mitglieder der Erbengemeinschaft oder die Erbengemeinschaft als Schuldner der Forderung aus der Erbschaft, mithin als Drittschuldner, zu betrachten<sup>106</sup>. Demzufolge müsste der Anteil an einer unverteilten Erbschaft eines im Ausland wohnhaften Erben in der Schweiz verarrestiert werden können, sofern entweder der letzte Wohnsitz des Erblassers sich in der Schweiz befand oder mindestens einer der Miterben hier wohnhaft ist. Art. 2 VVAG sollte im internationalen Verhältnis nicht zur Anwendung kommen. Jedenfalls ist nach richtiger Ansicht ein «Notgerichtsstand» anzunehmen, wenn keine ausländische Zuständigkeit beansprucht wird (vgl. Art. 3 IPRG), zumal die Vollstreckung einer schweizerischen Steuerforderung im Ausland grundsätzlich nicht möglich ist<sup>107</sup>.

Dieser Lösung entsprächen im Übrigen sowohl die Konzeption von Art. 49 SchKG, wonach die Betreibung gegen einen Schuldner nach dessen Tode gegen die unverteilte Erbschaft am Betreibungsort des Verstorbenen, d. h. in der Regel an dessen letztem Wohnsitz, fortgeführt werden kann, als auch der einheitliche gesetzliche Gerichtsstand für sämtliche erbrechtlichen Klagen am letzten Wohnsitz des Erblassers (Art. 18 Abs. 1 GestG).

Nach einem älteren Bundesgerichtsentscheid ist denn auch die Verarrestierung von Anteilen an einer Personengesellschaft (Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft) möglich, wenn sich der Gesellschaftshauptsitz in der Schweiz befindet und hier auch Gesellschaftsvermögen liegt<sup>108</sup>.

#### 4.3.2.2 Leistungen der 2. und 3. Säule

Ein wesentlicher Grundgedanke der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, der so genannten 2. Säule, besteht in der Erhaltung des Vorsorge-schutzes bis zum Eintritt des Versicherungsfalles. Diesem Vorsorgezweck tragen verschiedene gesetzliche Bestimmungen Rechnung. Zentral ist das Barauszahlungsverbot, welches in Art. 3 - 5 FZG seinen Ausdruck findet<sup>109</sup>. Die Ausnahmen vom Barauszahlungsverbot sind im Gesetz abschliessend aufgezählt (Art. 5, 22 - 22c

und 23 FZG)<sup>110</sup>. Flankiert wird dieses Verbot namentlich durch das Verbot der Abtretung, Verpfändung und Verrechnung (Art. 39 Abs. 1 BVG; Art. 17 FZV, Art. 331b OR)<sup>111</sup>.

Im Vollstreckungsrecht findet dieser Schutz seine Entsprechung darin, dass sämtliche Ansprüche auf Vorsorge- und Freizügigkeitsleistungen gegenüber einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge nach der zwingenden gesetzlichen Regelung grundsätzlich vor Eintritt der Fälligkeit unpfändbar und nicht verarrestierbar sind (Art. 92 Abs. 1 Ziff. 10 und Art. 275 SchKG)<sup>112</sup>. Diese Vorschrift gilt nicht nur im obligatorischen, sondern auch im ausser- und überobligatorischen Bereich, also selbst für die freiwillige Versicherung Selbständigerwerbender<sup>113</sup> sowie für Leistungen aus einer Freizügigkeitspolice oder von Auffangeinrichtungen<sup>114</sup>.

Unbeschränkt pfänd- und verarrestierbar wird eine nach Eintritt eines Freizügigkeitsfalles fällig gewordene Barauszahlung<sup>115</sup>. Ab dem Zeitpunkt der Fälligkeit beschränkt pfänd- und verarrestierbar sind Renten oder Kapitalabfindungen infolge Alter, Tod oder Invalidität<sup>116</sup>.

Somit stellt sich die Frage nach dem Zeitpunkt der Fälligkeit. Bei den Barauszahlungsfällen des endgültigen Verlassens der Schweiz (Art. 5 Abs. 1 Bst. a FZG) sowie der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 5 Abs. 1 Bst. b FZG) tritt die Fälligkeit nicht schon automatisch beim Eintritt der entsprechenden Bedingung ein, sondern es bedarf zusätzlich eines Auszahlungsbegehrens des Versicherten in Form einer ausdrücklichen Erklärung<sup>117</sup>. Das Auszahlungsbegehren selbst bedarf zu seiner Gültigkeit indessen – eine anders lautende reglementarische Bestimmung vorbehalten – nicht der

Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 22 N 22.

106 DANIEL STAEHELIN, Die internationale Zuständigkeit der Schweiz im Schuldbetreibungs- und Konkursrecht, S. 267, rechte Spalte.

107 BGE 47 III 76; vgl. DANIEL STAEHELIN, Die internationale Zuständigkeit der Schweiz im Schuldbetreibungs- und Konkursrecht, S. 268; KARL SPÜHLER, Probleme bei der Schuldbetreibung für öffentlichrechtliche Geldforderungen, S. 261; HANS REISER, SchKG Art. 275 N 57; vgl. zum Ganzen auch MAGDALENA RUTZ, SchKG Art. 132 N 7.

108 BGE 47 III 71 ff.

109 Vgl. HANS MICHAEL RIEMER/GABRIELA RIEMER-KAFKA, Das Recht der beruflichen Vorsorge in der Schweiz, § 7 N 112.

110 BGE 120 III 78, 119 III 19; vgl. HANS MICHAEL RIEMER/GABRIELA RIEMER-KAFKA, Das Recht der beruflichen Vorsorge in der Schweiz, § 7 N 114 ff.; ALFRED MAURER, Bundessozialversicherungsrecht, S. 215; FRANCO LORANDI, Pfändbarkeit und Arrestierbarkeit von Leistungen der zweiten Säule (BVG), S. 1171 ff.

111 BGE 119 III 18 ff.; vgl. HANS MICHAEL RIEMER/GABRIELA RIEMER-KAFKA, Das Recht der beruflichen Vorsorge in der Schweiz, § 7 N 97 f.

112 BGE 121 III 3, 120 III 77, 118 III 20.

113 BGE 119 III 20; vgl. GEORGES VONDER MÜHLL, SchKG Art. 92 N 39; FRANCO LORANDI, Pfändbarkeit und Arrestierbarkeit von Leistungen der zweiten Säule (BVG), S. 1172.

114 BGer 7B.22/2005 E 3.1, 21.4.2005; BGE 128 III 467 ff.

115 BGE 118 III 25, 117 III 23 ff.; ZR 91/92 Nr. 45 E 3c; vgl. GEORGES VONDER MÜHLL, SchKG Art. 92 N 40 und Art. 93 N 14; FRANCO LORANDI, Pfändbarkeit und Arrestierbarkeit von Leistungen der zweiten Säule (BVG), S. 1176.

116 BGE 120 III 71, 115 III 45 ff., 113 III 10 ff.; vgl. GEORGES VONDER MÜHLL, SchKG Art. 92 N 40 und Art. 93 N 12 f.

117 BGer 7B.22/2005 E 3.2, 21.4.2005; BGE 121 III 31 E 2c, 120 III 77 E 1a, 119 III 18; BISchK 1997, S. 182 f. Kritisch dazu HANS MICHAEL RIEMER/GABRIELA RIEMER-KAFKA, Das Recht der beruflichen Vorsorge in der Schweiz, § 7 N 122; SZS 1996, S. 242 f.

Schriftform. Es genügt auch eine mündliche Erklärung, beispielsweise ein Telefonanruf<sup>118</sup>. Verheiratete Personen brauchen darüber hinaus, ausser bei der Altersleistung, noch die schriftliche Zustimmung ihres Ehegatten (Art. 5 Abs. 2 FZG)<sup>119</sup>. In der Lehre wird die Ansicht vertreten, dass sogar ein Widerruf des Auszahlungsbegehrens zulässig sein müsse, jedenfalls bis zum Zeitpunkt, in welchem die Auszahlung erfolgt ist. Die Folge davon wäre, dass die Pfändbarkeit des Auszahlungsanspruchs dahinfällt. Eine Schranke der freien Widerrufbarkeit bilde indessen das Rechtsmissbrauchsverbot. Erfolgt der Widerruf ohne sachlichen Grund allein deshalb, um die Leistung der Pfändung bzw. Arrestlegung und damit den Gläubigern zu entziehen, so soll er unbeachtlich sein<sup>120</sup>.

Was Ansprüche auf Leistungen der (gebundenen) individuellen Vorsorge nach Art. 82 BVG und BVV 3 (3. Säule) anbetrifft, so gilt das Verbot der Abtretung, Verpfändung und Verrechnung schon von Gesetzes wegen sinngemäss (Art. 4 BVV 3). Das Bundesgericht hat ausserdem in einem einlässlich begründeten Entscheid festgehalten, dass die Leistungsansprüche der 3. Säule auch dem Pfändungsverbot in der Zwangsvollstreckung unterliegen<sup>121</sup>.

Abschliessend kann somit festgehalten werden, dass sämtliche Ansprüche auf Vorsorge- und Freizügigkeitsleistungen gegenüber Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (Säule 2) sowie der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) vor Fälligkeit bzw. Barauszahlung weder gepfändet noch verarrestiert werden können<sup>122</sup>.

Die Arrestlegung bei Freizügigkeitsguthaben gestaltet sich somit äusserst schwierig, da eine solche lediglich in der oft kurzen Zeitspanne zwischen Abruf des Guthabens durch den Versicherten bei seiner Vorsorgeeinrichtung und Auszahlung möglich ist. Die Tatsache, dass bei Auslandswohnsitz die Vorsorgeleistung der Quellenbesteuerung unterliegt (Art. 96 DBG; §§ 98 und 99 StG ZH), ist nach geltendem Recht und herrschender Praxis ebenfalls unbehelflich. Die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbstvorsorge müssen den Steuerbehörden zwar eine Bescheinigung über die erbrachten Leistungen ausstellen (Art. 100 Abs. 1 Bst. b und 129 Abs. 1 Bst. b DBG; §§ 102 Abs. 1 Bst. b und 136 Abs. 1

Bst. f StG ZH), die Abrechnung und Überweisung der Steuer an das zuständige Gemeindesteuernamt erfolgt jedoch erst nach Ausrichtung der Leistung an den Pflichtigen (vgl. die entsprechenden Merkblätter in ZStB I Nrn. 29/400 und 29/450).

Immerhin hat das Bundesgericht unlängst entschieden, dass eine Vorsorgeeinrichtung gegenüber den Steuerbehörden gemäss Art. 112 DBG nicht nur im Rahmen des Veranlagungsverfahrens, sondern auch zur Durchführung des Steuerbezugs und damit auch im Hinblick auf eine mögliche Sicherstellung nach Art. 169 DBG auskunftspflichtig ist und diesen auf Verlangen bei der Ausrichtung von Vorsorgeleistungen die Auszahlungsadresse bekanntzugeben hat. Dieser spezialgesetzlich verankerten Auskunftspflicht stünden weder Art. 86 und 86a BVG noch die Bestimmungen des Datenschutzgesetzes (DSG) entgegen<sup>123</sup>.

Würde die Steuerbehörde ein Guthaben vor Eintritt der Fälligkeit verarrestieren, so hätte das zuständige Betreibungsamt den Vollzug des Arrestbefehls zu verweigern, da dieser nichtig wäre<sup>124</sup>. Gegen die (rechtswidrige) Verarrestierung durch das Betreibungsamt stünde sowohl dem Schuldner als auch der Vorsorgeeinrichtung die Beschwerde nach Art. 17 ff. SchKG offen<sup>125</sup>.

#### 4.3.2.3 Kapitalleistungen aus Lebensversicherungen

Lebensversicherungen gehören zum Vermögen des Versicherungsnehmers, können deshalb abgetreten bzw. verpfändet werden (Art. 73 VVG)<sup>126</sup> und sind gleichzeitig grundsätzlich pfänd- und verarrestierbar.

Der Versicherungsnehmer kann über seinen Versicherungsanspruch verfügen, indem er einen Dritten begünstigt, mit der Folge, dass dieser Dritte, der Begünstigte, beim Eintritt des Versicherungsfalles einen eigenen Anspruch gegenüber dem Versicherer besitzt (Art. 76 und 78 VVG). Der Anspruch auf die Versicherungsleistung scheidet indessen nur suspensiv bzw. resolutiv bedingt aus dem Vermögen des Versicherungsnehmers aus<sup>127</sup>. Im Regelfall kann der Versicherungsnehmer die einmal ausgesprochene Begünstigung jederzeit formfrei widerrufen (Art. 77 Abs. 1 VVG). Das Recht, die Begünstigung zu

118 BGE 121 III 34 E 2c; vgl. GEORGES VONDER MÜHLL, SchKG Art. 92 N 41; FRANCO LORANDI, Pfändbarkeit und Arrestierbarkeit von Leistungen der zweiten Säule (BVG), S. 1173 f.

119 BGer 7B.22/2005 E 3.2.2, 21.4.2005.

120 BGer 7B.22/2005 E 3.3, 21.4.2005; vgl. auch BGE 120 III 78 E 1d. Vgl. FRANCO LORANDI, Pfändbarkeit und Arrestierbarkeit von Leistungen der zweiten Säule (BVG), S. 1174.

121 BGE 121 III 285 ff.

122 Dagegen kann ein als Wohneigentum zum eigenen Bedarf erworbenes Grundstück, welches (teilweise) mit einem Vorbezug aus Mitteln der beruflichen Vorsorge im Sinne von Art. 30c BVG finanziert wurde, in jedem Fall verarrestiert werden; vgl. BGE 124 III 211 ff.

123 BGer 2A.96/2000, 25.7.2001.

124 BGE 121 III 33, 113 III E 3c, 108 III 101; HANS REISER, SchKG Art. 275 N 63.

125 Vgl. HANS REISER, SchKG Art. 275 N 65; FLAVIO COMETTA, SchKG Art. 17 N 45; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 6 N 28; s. dazu unten, Abschn. 4.6.2.

126 Vgl. MORITZ W. KUHN, VVG Art. 73 N 21; WILLY KOENIG, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, S. 438.

127 RUDOLF KÜNG, VVG Art. 78 N 2.

widerrufen, mithin der Anspruch selbst, verbleibt im Vermögen des Versicherungsnehmers und unterliegt deshalb der Zwangsvollstreckung in dessen Vermögen. Der Anspruch kann somit gepfändet bzw. verarrestiert sowie durch Ausübung des Widerrufsrechts verwertet werden<sup>128</sup>. Die Begünstigung erlischt automatisch mit der Pfändung des Versicherungsanspruches (Art. 79 Abs. 1 VVG).

Dieser Grundsatz erleidet indessen im Interesse der Familienvorsorge eine praktisch bedeutsame Einschränkung. Sind nämlich der Ehegatte oder Nachkommen des Versicherungsnehmers vorrangige Begünstigte und sind sie im Zeitpunkt der Pfändung oder Verarrestierung tatsächlich existent, so kann der Versicherungsanspruch in der Vollstreckung gegen den Versicherungsnehmer nicht gepfändet oder verarrestiert werden (Art. 80 VVG)<sup>129</sup>. Eine Pfändung oder Verarrestierung wäre in diesem Fall nichtig wie diejenige eines Kompetenzstückes, was vom zuständigen Betriebsbeamten von Amtes wegen beachtet werden muss<sup>130</sup>. Unter den durch diese Bestimmung geschützten Versicherungsanspruch fallen sowohl Versicherungsleistungen im Erlebens- oder Todesfall als auch der Rückkaufswert der Versicherung<sup>131</sup>. Fraglich ist dagegen, ob auch Leistungen bei Erwerbsunfähigkeit und Invalidität von der Vollstreckung ausgenommen sind<sup>132</sup>.

Der Versicherungsnehmer kann ausserdem auf das Widerrufsrecht in der Police unterschriftlich verzichten; die Begünstigung wird unwiderruflich (Art. 77 Abs. 2 VVG). Die Gläubiger des Versicherungsnehmers können in diesem Fall nicht mehr auf den Versicherungsanspruch greifen; eine Pfändung oder Verarrestierung ist, unabhängig von der Person des oder der Begünstigten, ausgeschlossen (Art. 79 Abs. 2 VVG).

Besitzt der betriebene Schuldner eine Lebensversicherungspolice, so hat das zuständige Betriebsamt abzuklären, ob im konkreten Fall der betreffende Versicherungsanspruch gepfändet werden kann. Dieses Verfahren richtet sich nach einer speziellen Verordnung des Bundesgerichts betreffend die Pfändung, Arrestierung und Verwertung von Versicherungsansprüchen vom 10.5.1910 (VPAV). Der Streit darüber, ob ein gepfändeter Versicherungsanspruch verarrestier- bzw. pfändbar ist oder ob ein Ausnahmefall im Sinne von Art. 79 Abs. 2 bzw. Art. 80 VVG vorliegt, ist in einem speziellen Verfahren, welches

seiner Natur nach dem Widerspruchsverfahren entspricht, zu klären (Art. 4 Abs. 2 und Art. 5 VPAV)<sup>133</sup>.

Da die Begünstigung bei einer Lebensversicherungspolice, die einen Rückkaufswert aufweist, in den meisten Fällen auf einen nahen Angehörigen im Sinne von Art. 80 VVG lautet, erweist sich deren Verwertung regelmässig als unmöglich, weshalb die praktische Bedeutung der Pfändbarkeit von Versicherungsansprüchen nicht allzu gross ist<sup>134</sup>.

#### 4.3.3 Eigentum des Arrestschuldners

Pfänd- und damit verarrestierbar sind grundsätzlich alle Vermögenswerte, die dem Steuerschuldner rechtlich und nicht bloss wirtschaftlich gehören<sup>135</sup>, und zwar unabhängig davon, ob sich die zu verarrestierenden Vermögenswerte im Gewahrsam des Schuldners oder einer Drittperson befinden<sup>136</sup>. Was (formell) im Eigentum einer Drittperson steht, ist nach dem vorstehend Gesagten in der Vollstreckung gegen den Schuldner dem Zugriff des Arrestgläubigers entzogen und kann grundsätzlich weder verarrestiert noch gepfändet werden<sup>137</sup>.

Die Steuerbehörde kann indes auch Vermögenswerte verarrestieren lassen, die nach Angaben des Schuldners oder aufgrund des Rechtsscheins einem Dritten gehören bzw. von einem Dritten beansprucht werden. Vermögenswerte, welche vom Arrestgläubiger als solche des Arrestschuldners bezeichnet werden, sind nämlich uneingeschränkt verarrestierbar. Der blosser Umstand, dass die Berechtigung des Arrestschuldners an den verarrestierten Vermögenswerten nicht wahrscheinlich ist, darf das Betriebsamt nicht dazu verleiten, den Arrestvollzug zu verweigern<sup>138</sup>. Die definitive Klärung der Berechtigung am Arrestgut hat im Widerspruchsverfahren nach Art. 106 ff. SchKG zu erfolgen<sup>139</sup>. Allerdings ist im Ar-

128 RUDOLF KÜNG, VVG Art. 79 N 2 f.

129 RUDOLF KÜNG, VVG Art. 80 N 1 und 5.

130 BGE 105 III 122 ff. E 8; vgl. RUDOLF KÜNG, VVG Art. 80 N 11; ALFRED MAURER, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, S. 453 f.; WILLY KOENIG, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, S. 441 f.

131 RUDOLF KÜNG, VVG Art. 80 N 2.

132 Eher bejahend RUDOLF KÜNG, VVG Art. 80 N 3.

133 BGE 85 III 57 ff. E 2; vgl. BEAT DENZLER, Der Anwendungsbereich des Widerspruchsverfahrens, S. 113; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetriebs- und Konkursrechts, § 23 N 40 und § 24 N 18; MATTHIAS STAEHELIN, SchKG Art. 106 N 16.

134 Vgl. RUDOLF KÜNG, VVG Art. 79 N 7.

135 BGE 113 III 31, 109 III 33, 107 III 33, 105 III 112; vgl. KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetriebs- und Konkursrechts, § 51 N 7.

136 BGE 108 III 97 f. Allerdings kommt dem Gewahrsam im Hinblick auf die Parteirollenverteilung in einem allfälligen Widerspruchsprozess entscheidende Bedeutung zu; vgl. Art. 107 f. SchKG.

137 BGE 105 III 112.

138 BGE 112 III 52, 109 III 125 f., 107 III 35, 106 III 91, 103 III 89, 96 III 110, 93 III 92; vgl. auch BSchK 1989 Nr. 3; vgl. HANS REISER, SchKG Art. 275 N 61 f.; ISAAK MEIER, Die Anwendung des Privatrechts durch die Betriebs- und Konkursbehörden, S. 164 und 167.

139 BGE 111 III 21, 110 III 25, 104 III 42, 93 III 89; vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 272 N 28; THOMAS BAUER, EB, SchKG Art. 275 ad N 29.

restbefehl der Steuerbehörde der Name des Dritten, der formell Vermögenswerte für den Arrestschuldner hält, anzugeben<sup>140</sup>. Lediglich Vermögenswerte, die von der Steuerbehörde selbst als Eigentum eines Dritten bezeichnet werden oder die offensichtlich einem Dritten gehören, dürfen nicht verarrestiert werden; ein entsprechender Arrestbefehl wäre nichtig<sup>141</sup>.

Insbesondere ist die Selbständigkeit von juristischen Personen gegenüber ihren Mitgliedern und Gesellschaftern zu beachten, selbst wenn es sich um eine Einpersonengesellschaft handelt, da das Körperschaftsrecht auf dem Grundsatz der vollständigen rechtlichen und tatsächlichen Trennung der juristischen Personen von ihren Mitgliedern basiert<sup>142</sup>. Es gibt jedoch Fälle, in denen ausnahmsweise die Fassade der gewählten rechtlichen Konstruktion der dahinter liegenden wirtschaftlichen Realität weichen muss, nämlich dann, wenn eine Drittperson vorgeschoben wurde und bloss zum Schein Eigentum hält, während – wirtschaftlich betrachtet – der Schuldner über die betreffenden Vermögenswerte verfügen kann, so dass die Berufung auf die rechtliche Selbständigkeit der Drittperson zweck- und funktionswidrig, mithin rechtsmissbräuchlich erscheint<sup>143</sup>. Man spricht in diesen Fällen von «Durchgriff». Dieser erlaubt es, die wirtschaftlich berechnete Person anstelle der vorgeschobenen Person, oder – im Falle des so genannten «umgekehrten Durchgriffs»<sup>144</sup> – die Drittperson anstelle der wirtschaftlich berechtigten in Anspruch zu nehmen. Voraussetzung ist also einerseits die Abhängigkeit der juristischen Person von der sie beherrschenden Person und andererseits eine Identität der wirtschaftlichen Interessen dieser Personen. Es handelt sich um eine Konkretisierung des Rechtsmissbrauchsverbots gemäss Art. 2 ZGB, welches auch im Bereich von Schuldbetreibung und Konkurs seine Gültigkeit hat<sup>145</sup>.

Bejaht man das Vorliegen eines Durchgriffstatbestandes, so wird das formell im Eigentum einer Drittperson stehende Vermögen wie dasjenige des Schuldners, der diese Drittperson beherrscht, behandelt und zur Vollstreckung herangezogen.

Ein verwandter Fall ist die Treuhand. Es kommt in der Praxis häufig vor, dass jemand (Treugeber oder Fiduziant) einer Drittperson (Treuhandler oder Fiduziar) ein Recht mit der Verpflichtung überträgt, dieses im Rahmen eines zugrunde liegenden Auftrages überhaupt nicht oder jedenfalls nur im Interesse und auf Weisung des Übertragenden auszuüben und unter bestimmten Voraussetzungen bzw. auf einseitiges Begehren des Übertragenden wieder auf diesen zurück oder an eine andere Person weiter zu übertragen. Man bezeichnet eine solche Abrede als treuhänderisches oder fiduziarisches Rechtsgeschäft<sup>146</sup>. Auch in einem solchen Fall ist somit der formell und vordergründig Berechnete nicht mit dem wirtschaftlich Berechneten identisch. Das Bundesgericht und die herrschende Lehre vertreten dennoch den Standpunkt, dass der Treuhänder grundsätzlich als vollberechtigter Eigentümer des ihm übertragenen Treugutes zu betrachten sei und dass die vom Auftraggeber oder Treugeber treuhänderisch übergebenen Vermögenswerte bei diesem gepfändet bzw. verarrestiert werden können, auch wenn sie wirtschaftlich dem Treugeber oder einem Dritten zustehen mögen<sup>147</sup>. Dem Treugeber stehen lediglich obligatorische Ansprüche gegenüber dem Beauftragten bzw. Treuhänder zu<sup>148</sup>. Folglich kann auf die betreffenden Vermögenswerte in der Vollstreckung gegen den Treugeber grundsätzlich nicht gegriffen werden, es sei denn, das Treuhandgeschäft erweist sich als simuliert<sup>149</sup>. Hingegen riskiert der Treugeber, dass seine Vermögenswerte beim Treuhänder verarrestiert und damit als dessen Vermögen verwertet werden, obschon es sich wirtschaftlich um Vermögen des Treugebers handelt.

140 BGer 7B.207/2005 E 2.3.4, 29.11.2005; BGE 130 III 581, 583; 126 III 97 E 4a, 109 III 125 E 4.

141 BGer 7B.4/2003 E 4.2, 5.3.2003; BGE 116 III 109 E 5a, 114 III 88 E 2a, 107 III 33, 106 III 86, 105 III 140, 93 III 92; vgl. auch BLSchK 1989 Nr. 3; vgl. KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 23 N 3.

142 BGer 5C.23/2000 E 4a, 13.3.2000; BGE 117 IV 263 E 3, 113 II 36, 72 II 284; vgl. PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, § 62 N 39 ff., bes. N 43.

143 BGer 5C.279/2002 E 2.1, 14.3.2003; BGer 5C.23/2000 E 4a, 13.3.2000; BGE 128 II 333 E 2.4, 121 III 321 E 5a/aa, 112 II 506 E 3b, 92 II 160 ff., 102 III 169 f.; ZR 90 Nr. 85; vgl. ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, § 2 N 43; HANS MICHAEL RIEMER, ST vor Art. 52 - 59 ZGB N 25 ff.; PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, § 62 N 47 ff.; ROLF H. WEBER, Juristische Personen, Schweizerisches Privatrecht, S. 104 f.

144 BGE 102 III 165 ff., 85 II 115 f., 71 II 272 ff.; ZR 104 Nr. 8, ZR 90 Nr. 85; vgl. ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, § 2 N 46; PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, § 62 N 87 ff.; ROLF H. WEBER, Juristische Personen, Schweizerisches Privatrecht, S. 105, bei Fn 137.

145 BGE 102 III 165 ff.; vgl. HANS MICHAEL RIEMER, ST vor Art. 52 - 59 ZGB N 30, 33; BEAT DENZLER, Der Anwendungsbereich des Widerspruchsverfahrens, S. 85 ff., 99 f., 114 ff.

146 BGE 119 II 327 f., 117 II 295, 71 II 100 f.; vgl. dazu PETER JÄGGI/PETER GAUCH, ZGB Art. 18 N 184 ff.; PETER GAUCH/WALTER R. SCHLUEP/JÖRG SCHMID/HEINZ REY, Schweizerisches Obligationenrecht, N 1024 ff.

147 BGE 109 III 126, 108 III 117, 107 III 104, 106 III 89, 105 III 114 f. und 140, 103 III 86; vgl. zur Kritik an dieser Praxis WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 271 N 48 f.

148 Vgl. KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 23 N 3 f.; HANS FRITZSCHE/HANS ULRICH WALDER-BOHNER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 57 N 6.

149 BGE 117 II 295; SemJud 1996, S. 559 f.; vgl. ERNST A. KRAMER, ZGB Art. 18 N 129; PETER GAUCH/WALTER R. SCHLUEP/JÖRG SCHMID/HEINZ REY, Schweizerisches Obligationenrecht, N 1031.

#### 4.4 Arrestbefehl

##### 4.4.1 Allgemeines

Nach § 182 StG ZH gilt die Sicherstellungsverfügung selbst als Arrestbefehl im Sinne von Art. 274 Abs. 1 SchKG. Um diese Funktion erfüllen zu können, müsste die Sicherstellungsverfügung allerdings sämtliche für die Arrestlegung erforderlichen Angaben gemäss Art. 274 Abs. 2 SchKG (Gläubiger, Schuldner, Arrestforderung, Arrestgrund, Arrestgegenstände, Hinweis auf Schadenersatzpflicht) enthalten<sup>150</sup>. Da die Arrestgegenstände jedoch in der Sicherstellungsverfügung, welche für den Schuldner bestimmt ist, nicht genannt sein sollten, werden in der Praxis Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl separat ausgestellt<sup>151</sup>. Dieses Vorgehen ist zulässig, solange im Arrestbefehl Bezug auf die zugrunde liegende Sicherstellungsverfügung genommen wird. Selbstverständlich ist es ebenfalls zulässig, gestützt auf eine Sicherstellungsverfügung – auch in einem gewissen zeitlichen Abstand – mehrere Arrestbefehle zu erlassen, wenn beispielsweise neue Arrestgegenstände entdeckt werden. Hingegen wäre es rechtsmissbräuchlich, an mehreren Orten für die nämliche Forderung einen Arrest vollziehen zu lassen, wenn dabei mehr Vermögenswerte blockiert werden, als zur Deckung der gesamten (mutmasslichen) Forderung erforderlich wären<sup>152</sup>.

##### 4.4.2 Adressat

Die Zustellung des Arrestbefehls mit dem Vollzugsauftrag erfolgt an das Betreibungsamt am Arrestort<sup>153</sup>, nicht jedoch an den Schuldner<sup>154</sup>.

Wird dadurch, dass an verschiedenen Orten Arrest gelegt wird, über den Umfang der Arrestforderung samt Zinsen und Kosten hinaus Vermögen blockiert, so sind einer oder mehrere Arreste aufzuheben oder betragsmässig entsprechend zu reduzieren<sup>155</sup>. Um sich nicht dem Vorwurf des Rechtsmissbrauchs auszusetzen, hat die Steuerbehörde in einem solchen Fall im Arrestbefehl oder in einem Begleitschreiben auf den Umstand hinzuweisen, dass weitere Arrestbefehle erlassen wurden.

##### 4.4.3 Arrestschuldner

Als Arrestschuldner ist derjenige Steuerpflichtige aufzuführen, gegen den sich die Sicherstellungsverfügung richtet<sup>156</sup>.

Soweit Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, für die Steuerforderung solidarisch einzustehen haben, was die Regel darstellt<sup>157</sup>, kann gegen jeden einzelnen Ehegatten Arrest für die gesamte Steuerforderung angeordnet werden. Das ist namentlich dann angezeigt, wenn die zu verarrestierenden Gegenstände nicht eindeutig einem der beiden Ehegatten zugeordnet werden können, zumal bei beiden gleichzeitig eröffneten Arrestverfahren die gleichen Vermögenswerte verarrestiert werden dürfen<sup>158</sup>. Indes sollte im Arrestbefehl auf die solidarische Haftung hingewiesen werden, um zu verhindern, dass mehr verarrestiert wird, als zur Deckung der Gesamtsteuer samt Zinsen und Kosten erforderlich ist<sup>159</sup>. Im Unterschied zur Sicherstellungsverfügung ist für jeden Ehegatten ein separater Arrestbefehl auszustellen, da Mitschuldner nicht gemeinsam betrieben werden können<sup>160</sup>.

Ist unklar, ob beide Ehegatten für die gesamte Steuerforderung haften oder ob eine der Voraussetzungen einer Haftungsbeschränkung, beispielsweise im Sinne von Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBG oder § 12 Abs. 1 Satz 2 StG ZH, vorliegt, so kann dennoch gegen beide Ehegatten für den vollen Steuerbetrag Arrest gelegt werden, ohne dass eine Haftungsverfügung erlassen werden muss<sup>161</sup>.

##### 4.4.4 Arrestort

Die Steuerbehörde hat, wie erwähnt, den Vollzug des Arrestes beim Betreibungsamt am Arrestort zu verlangen. Der Arrestort befindet sich grundsätzlich dort, wo der zu verarrestierende Vermögenswert gelegen ist. Mit Arrest belegt werden können infolge des Territorialitätsprinzips von vornherein nur Vermögenswerte, die in der Schweiz liegen<sup>162</sup>. Hingegen ist der Arrestbefehl einer kantonalen Steuerbehörde auch ausserhalb ihres Kantonsgebiets zu vollziehen.

150 BGE 107 III 37 E 4; vgl. DOMINIQUE RIGOT, *Le recouvrement forcé des créances de droit public*, S. 364 f. mwH.

151 VPB 1999, S. 290; vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 15 - 17; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 182 N 6; KURT AMONN, *Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen*, S. 443 f.

152 BGE 120 III 51 E 2a.

153 S. dazu hinten, Abschn. 4.4.4.

154 Vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 28.

155 BGE 120 III 47 E 5, 120 III 49; vgl. HANS REISER, SchKG Art. 275 N 71 f.

156 S. vorne, Abschn. 3.3.2.

157 S. vorne, Abschn. 3.3.2.

158 BGE 115 III 137 f.

159 Vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 19.

160 BGE 115 III 134, 80 III 91; vgl. SABINE KOFMEL EHRENZELLER, SchKG Art. 67 N 30; HANS REISER, SchKG Art. 275 N 28; FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 18.

161 Vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 20.

162 BGE 107 III 147, 102 III 94; vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 271 N 46; DANIEL STAEHELIN, *Die internationale Zuständigkeit der Schweiz im Schuldbetreibungs- und Konkursrecht*, S. 262 ff.; s. vorne, Abschn. 4.3.1, bei Fn 102; ob ein Vermögenswert in der Schweiz belegen ist, ist nach schweizerischem Recht zu entscheiden, vgl. BGE 124 III 508.



Sind einzelne zu verarrestierende Vermögenswerte an verschiedenen Orten gelegen, so ist für jeden Arrestort ein separater Arrestbefehl auszustellen<sup>163</sup>. Eine Requisition durch das örtlich zuständige Betreibungsamt ist unzulässig; ein am falschen Ort vollzogener Arrest wäre nichtig<sup>164</sup>.

Der Arrestort liegt<sup>165</sup>:

- bei Grundstücken und beweglichen Sachen (z. B. Fahrzeuge, Schmuck, Bilder und andere Kunstgegenstände) am Lageort<sup>166</sup>;
- bei Wertpapieren (z. B. Aktien, Obligationen) am Aufbewahrungsort (z. B. Wertschriftendepot, Safe)<sup>167</sup>; werden Wertschriften allerdings nicht bei der depotführenden Bank, sondern in Sammeldepots verwahrt, so bildet, genau genommen, der Herausgabeanspruch gegen die depotführende Bank Gegenstand des Arrests, der folglich am Sitz der Bank zu erfolgen hat<sup>168</sup>. Dies gilt namentlich im Falle von im Ausland gelegenen Wertschriften, welche von einer depotführenden Schweizer Bank gehalten werden<sup>169</sup>;
- bei gewöhnlichen Forderungen (z. B. Kaufpreis, Werklohn, Auftragshonorar, Bankguthaben, Versicherungsleistungen, Anteile an Gemeinschaftsvermögen wie Erbschaften und einfachen Gesellschaften), die nicht in einem Wertpapier verbrieft sind, am Wohnsitz des Gläubigers der betreffenden Forderung, in der Regel also des Arrestschuldners, oder, falls dessen Wohnsitz sich im Ausland befindet bzw. nicht bestimmbar ist, am Wohnsitz des Schuldners der betreffenden Forderung oder eines Treuhänders<sup>170</sup>; dies gilt auch für Lohnforderungen eines im Ausland wohnhaften Arbeitnehmers gegen einen Arbeitgeber in der Schweiz<sup>171</sup> und nach richtiger Auffassung auch für Bank- und Postcheckguthaben<sup>172</sup>. Beruht die Forderung des im Ausland wohnhaften

Arrestschuldners auf dem Geschäftsverkehr mit einer (schweizerischen) Zweigniederlassung, gilt sie ausnahmsweise als dort belegen<sup>173</sup>; faustpfandgesicherte Forderungen können sowohl am Ort, wo die Forderungen, als auch dort, wo das Faustpfand belegen ist<sup>174</sup>, durch Grundpfandverschreibung gesicherte Forderungen müssen am Liegenschaftsort verarrestiert werden<sup>175</sup>. Besteht die Forderung in einem Guthaben eines im Ausland wohnhaften Arrestschuldners gegenüber einer inländischen Bank, so kann diese nach richtiger Ansicht am Hauptsitz der betreffenden Bank verarrestiert werden, auch wenn das Konto bei einer Filiale geführt wird<sup>176</sup>, und zwar selbst dann, wenn sich die Filiale im Ausland befindet<sup>177</sup>;

- bei Anteilsrechten an Gemeinschaftsvermögen, unabhängig von der Lage der Vermögenswerte, am Wohnort des Arrestschuldners (Art. 2 VVAG);
- bei Immaterialgüterrechten, wie z. B. Urheberrechten<sup>178</sup>, Markenrechten<sup>179</sup>, Rechten auf hinterlegte Muster und Modelle oder zur Patentierung angemeldete Erfindungen<sup>180</sup>, am Wohnsitz des Rechtsinhabers, d. h. des Arrestschuldners, oder, falls dessen Wohnsitz sich im Ausland befindet, beim Sitz des Instituts für Geistiges Eigentum in Bern<sup>181</sup>;
- bei Luftfahrzeugen und Schiffen gelten spezialgesetzliche Vorschriften<sup>182</sup>.

163 BGE 114 III 37, 88 III 66; vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 272 N 37; HANS REISER, SchKG Art. 275 N 18; FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 29.

164 BGE 116 III 108 f. E 5a, 114 III 36 E 2, 112 III 117 E 2; vgl. KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 38.

165 Vgl. HANS REISER, SchKG Art. 275 N 49 ff.

166 Vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 272 N 38; HANS REISER, SchKG Art. 275 N 50.

167 BGE 116 III 109, 92 III 20, 88 III 140; vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 272 N 39; HANS REISER, SchKG Art. 275 N 50.

168 BGE 102 III 94; vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 272 N 41.

169 BGE 105 III 121; vgl. HANS REISER, SchKG Art. 275 N 52.

170 BGE 114 III 31, 112 III 118, 109 III 92, 107 III 147, 103 III 90, 102 III 99, 91 III 22, 76 III 19; vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 272 N 40; HANS REISER, SchKG Art. 275 N 55; HANS FRITZSCHE/HANS ULRICH WALDER-BOHNER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 57 Rz. 5 f.

171 BGE 114 III 31.

172 BGE 64 III 130, 31 I 210 f.; a. M., aber mit nicht überzeugender Begründung, MATHIAS KUSTER, Der Arrestort bei Bank- und Postcheckguthaben, S. 415 f.

173 BGE 107 III 147, 80 III 122, 77 III 60.

174 BISchK 1957, S. 56; vgl. DANIEL STAEHELIN, Die internationale Zuständigkeit der Schweiz im Schuldbetreibungs- und Konkursrecht, S. 266, bei Fn 83; HANS FRITZSCHE/HANS ULRICH WALDER-BOHNER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 57 Rz. 6.

175 BGE 61 III 108.

176 BGer 7B.314/1998, 17.2.1999 = BISchK 2000, S. 142 ff.; ZR 99 Nr. 39; a. M. ist das Bezirksgericht Zürich, vgl. BISchK 2002, S. 153.

177 BGE 128 III 474 f.; BGer Nr. 7B.28/2001, 14.2.2001, und 7B.36/2002, 16.4.2002; vgl. PETER GAUCH, Der Zweigbetrieb im schweizerischen Zivilrecht, Rz. 2164; RICHARD GASSMANN, Arrest im internationalen Rechtsverkehr, S. 57; DANIEL STAEHELIN, Die internationale Zuständigkeit der Schweiz im Schuldbetreibungs- und Konkursrecht, S. 265 f.; dazu kritisch GEORG ZONDLER, Schweizer Arrest auf Vermögenswerte im Ausland?, S. 573 ff., mit Hinweis auf einen neueren Entscheid (vom 17.12.2004) des Zürcher Obergerichts als obere kantonale Aufsichtsbehörde über die Betreibungsämter.

178 Art. 18 URG.

179 Art. 19 Abs. 1 MSchG.

180 BGE 75 III 5 und 89, 24 I 146.

181 BGE 112 III 119, 62 III 58 f., 38 I 704; vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 272 N 44; HANS REISER, SchKG Art. 275 N 58; HANS FRITZSCHE/HANS ULRICH WALDER-BOHNER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 57 Rz. 12.

182 Vgl. HANS REISER, SchKG Art. 275 N 53 f.

#### 4.4.5 Arrestvollzug

Das Betreibungsamt hat den Arrest unverzüglich zu vollziehen<sup>183</sup>, auch wenn die zugrunde liegende Sicherstellungsverfügung angefochten wurde, da diese sofort vollstreckbar ist (Art. 169 Abs. 1 und 4 DBG; § 181 Abs. 1 und 4 StG ZH)<sup>184</sup>. Die Schonzeiten, wie geschlossene Zeiten, Betreibungsferien und Rechtsstillstand, gelten im Arrestverfahren, d. h. sowohl für die Zustellung des Arrestbefehls als auch für den Arrestvollzug, nicht (Art. 56 SchKG). Lediglich bei der Zustellung der Arresturkunde gegenüber dem Schuldner sind sie zu beachten<sup>185</sup>.

Der Arrestvollzug richtet sich sinngemäss nach den entsprechenden, für die Pfändung geltenden Vorschriften (Art. 275 iVm Art. 91 - 109 SchKG). Abweichungen ergeben sich namentlich aufgrund des provisorischen Charakters des Arrests im Gegensatz zum definitiven der Pfändung<sup>186</sup>.

Dem Betreibungsbeamten ist es verwehrt, den Arrestbefehl auf seine materielle Begründetheit hin zu überprüfen; seine Kognition gegenüber der Arrestbehörde ist stark eingeschränkt<sup>187</sup>. Er hat grundsätzlich sämtliche im Arrestbefehl aufgeführten Gegenstände, aber nur diese, mit Arrestbeschlagnahme zu belegen<sup>188</sup> und darf den Vollzug nur verweigern, wenn der Arrestbefehl derart gravierende Mängel aufweist, dass er als nichtig zu bezeichnen wäre oder dass zwingende Pfändungs- und mithin Arrestvorschriften verletzt würden<sup>189</sup>. Liegt ein solcher Mangel

vor und ist er zu korrigieren, so hat der betroffene Betreibungsbeamte die Arrestbehörde darauf hinzuweisen und zur Verbesserung anzuhalten<sup>190</sup>.

Wird der Arrest trotz des Mangels vollzogen, so ist der Arrest in der Regel jedoch nicht ungültig, sondern bloss – durch Beschwerde nach Art. 17 ff. SchKG – anfechtbar<sup>191</sup>.

Der Vollzug erfolgt durch Erklärung bzw. Anzeige an den Arrestschuldner bzw. den Dritten, der den Gewahrsam über die verarrestierten Vermögenswerte ausübt. Mit der Anzeige bzw. deren Kenntnisnahme entfaltet die mit dem Arrestbeschlagnahme verknüpfte Verfügungs- und Zahlungssperre ihre Wirkung<sup>192</sup>.

Über den Vollzug des Arrests wird vom Betreibungsbeamten eine Arresturkunde ausgestellt, welche sowohl dem Arrestschuldner als auch dem Arrestgläubiger sowie den in ihren Rechten allenfalls betroffenen Drittpersonen zugestellt wird (Art. 276 Abs. 2 SchKG)<sup>193</sup>. Darin sind die verarrestierten Vermögenswerte mit einem Schätzwert vermerkt<sup>194</sup>. Drittgewahrsamsinhaber und Drittschuldner, namentlich Banken, sind zwar gegenüber dem Betreibungsamt grundsätzlich auskunftspflichtig<sup>195</sup>, sie können jedoch gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht gestützt auf die Strafandrohung von Art. 292 StGB gezwungen werden, den Wert verarrestierter Bankguthaben oder Depots bekanntzugeben, solange der Arrest nicht infolge unbenutzten Ablaufs der Arresteinsprachefrist (Art. 278 SchKG) oder rechtskräftiger Erledigung der Arresteinsprache rechtsbeständig geworden ist<sup>196</sup>. Das Gleiche muss mutatis mutandis für den Steuerarrest gelten, weshalb die Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung Voraussetzung für die Auskunftspflicht Dritter betreffend Umfang und Wert verarrestierter Vermögenswerte bildet. Immerhin könnte der nicht auskunftswillige Dritte dem Arrestgläubiger ge-

183 BGE 113 III 143, 98 III 74; vgl. HANS REISER, SchKG Art. 275 N 8; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 44.

184 Vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 90; s. vorne, Abschn. 3.3.6.

185 BGE 108 III 5; vgl. THOMAS BAUER, SchKG Art. 56 N 46; HANS REISER, SchKG Art. 275 N 9; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 11 N 43 f. und § 51 N 44.

186 BGE 123 II 613 E 6b/aa, 116 III 115 f., 115 III 35 E 4b; vgl. DOMINIQUE RIGOT, Le recouvrement forcé des créances de droit public, S. 369 f.

187 BGer 7B.207/2005 E 2.3.3, 29.11.2005; 7B.4/2003, 5.3.2003, und 7B.6/2003 = Pra. 92 (2003), S. 994; BGE 118 III 8, 114 III 89, 112 III 117, 109 III 126, 107 III 36; vgl. HANS REISER, SchKG Art. 275 N 11 ff.

188 Pra. 78 (1989) Nr. 117 E 4a, BGE 113 III 142 f. E 4, 106 III 134 E 2, 92 III 24; vgl. KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 45; FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 42.

189 BGer 5C.291/2001 E 1c, 25.2.2002; BGE 120 III 40 ff., 116 III 109, 115 III 137, 114 III 89, 112 III 51 f., 109 III 95, 108 III 117, 107 III 34, 106 III 132, 105 III 18 und 140, 104 III 59 E 3, 99 III 22; vgl. HANS FRITZSCHE/HANS ULRICH WALDER-BOHNER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 58 Rz. 2, bei Fn 4; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 49 f.; RUDOLF OTTOMANN, Der Arrest, S. 164; YVONNE ARTHO VON GUNTEN, Die Arresteinsprache, S. 156; ISAAC MEIER, Die Anwendung des Privatrechts durch die Betreibungs- und Konkursbehörden, S. 163 f.

190 Vgl. HANS REISER, SchKG Art. 275 N 27; CARL JAEGER/HANS ULRICH WALDER/THOMAS KULL/MARTIN KOTTMANN, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Art. 274 N 5.

191 BGE 108 III 101, 82 III 129 E 1; vgl. KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 76; THOMAS BAUER, EB, SchKG Art. 275 ad N 16.

192 BGE 120 III 75 ff.; vgl. HANS REISER, SchKG Art. 275 N 73.

193 Vgl. KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 52; HANS REISER, SchKG Art. 276 N 3.

194 Vgl. HANS REISER, SchKG Art. 276 N 1.

195 BGE 104 III 50 f., 51 III 39; vgl. HANS REISER, SchKG Art. 275 N 75; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 47.

196 BGE 125 III 391; ZR 46 Nr. 11; vgl. KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 47; WALTER STOFFEL, Das neue Arrestrecht, S. 1412; kritisch HANS REISER, SchKG Art. 275 N 76 ff.

genüber ersatzpflichtig werden, falls diesem aus der Auskunftsverweigerung ein Schaden erwächst<sup>197</sup>.

#### 4.4.6 Rechtsmittel gegen Arrestbefehl und Arrestvollzug

##### 4.4.6.1 Arresteinsprache

Nach ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift ist die Arresteinsprache im Sinne von Art. 278 SchKG gegen den Arrestbefehl nicht zulässig (Art. 170 Abs. 2 DBG; § 182 Abs. 2 StG ZH)<sup>198</sup>.

Diese Regelung ist insofern folgerichtig, als der (zivile) Arrestrichter nicht die (öffentlich-rechtliche) Steuerforderung und den Sicherstellungsgrund beurteilen soll. Entsprechende Einwendungen gegen den Erlass der Sicherstellungsverfügung sind im eigens dafür vorgesehenen Rechtsmittelverfahren anzubringen<sup>199</sup>.

Problematisch ist sie hingegen, soweit die Bezeichnung und der Einbezug von Arrestgegenständen, welche nicht Bestandteil der Sicherstellungsverfügung bilden und deshalb auch im Steuerverfahren nicht überprüft werden können, strittig sind, zumal es sich hier um eine betreibungsrechtliche Frage im engeren Sinne handelt. In diesem Punkt bewirkt die Unzulässigkeit der Arresteinsprache, dass dem betroffenen Arrestschuldner oder Dritten überhaupt kein ordentliches Rechtsmittel gegen den Arrestbefehl zur Verfügung steht, was umso gravierender ist, als der Arrestbefehl ja von der Steuerbehörde, d. h. vom Gläubiger selbst, ausgeht und der Schuldner beim Erlass des Arrestbefehls nicht angehört wird. Auch für Dritte, welche bessere Rechte an verarrestierten Gegenständen behaupten, erweist sich diese gesetzliche Regelung als unbefriedigend, da sie zur Geltendmachung ihrer Rechte auf den beschwerlicheren Weg des Widerspruchsverfahrens (Art. 106 ff. SchKG) verwiesen werden<sup>200</sup>. Sie können nicht mit einer raschen Freigabe ihrer Vermögenswerte rechnen<sup>201</sup>.

Ausgeschlossen ist auch eine Sicherheitsleistung durch den Arrestgläubiger, die so genannte Arrestkaution, wie sie in Art. 273 Abs. 1 Satz 2 SchKG beim gewöhnlichen Arrest vorgesehen ist<sup>202</sup>. Dieser Umstand fällt jedoch an-

gesichts der zu vermutenden Zahlungsfähigkeit des Fiskus weniger ins Gewicht.

Die geschilderten Rechtsnachteile wurden vom Gesetzgeber jedoch in Kauf genommen und sind de lege lata hinzunehmen, da der Gesetzeswortlaut in diesem Punkt unmissverständlich ist und keine Lückenfüllung zulässt.

##### 4.4.6.2 Beschwerde

Zulässig ist dagegen die Beschwerde im Sinne von Art. 17 ff. SchKG gegen den Arrestvollzug durch den Betreibungsbeamten<sup>203</sup>.

Die Beschwerde muss binnen zehn Tagen nach Kenntnissnahme der anzufechtenden Verfügung, d. h. hier des Arrestvollzugs, bei der unteren Aufsichtsbehörde über die Betreibungsämter, im Kanton Zürich sind dies die Bezirksgerichte, eingereicht werden (Art. 17 SchKG). Der Entscheid der unteren kann an die obere kantonale Aufsichtsbehörde und schliesslich an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 18 und 19 SchKG).

Zur Beschwerde (aktiv-)legitimiert ist jedermann, der durch den (fehlerhaften) Vollzug des Arrestbefehls beschwert ist, also neben dem Arrestschuldner auch Dritte<sup>204</sup>, namentlich derjenige, dessen Vermögenswerte mit Arrestbeschluss belegt wurden oder welcher den Gewahrsam über verarrestiertes Gut ausübte, und gegebenenfalls auch die Steuerbehörde, welche den Arrest erlassen hat. Ob der Arrestschuldner und/oder das Amt, welches den angefochtenen Entscheid getroffen hat, passivlegitimiert sind, ist umstritten<sup>205</sup>; richtigerweise ist wohl der Arrestschuldner als Beschwerdegegner anzusehen.

Mit der Beschwerde können indes lediglich Mängel in der Verfahrenstätigkeit des Betreibungsbeamten beim Arrestvollzug gerügt werden<sup>206</sup>, hingegen nicht Mängel beim Sicherstellungsverfahren<sup>207</sup> und namentlich nicht das Fehlen eines Sicherstellungsgrundes<sup>208</sup>. Wie erwähnt, ist die Kognition des Betreibungsbeamten gegenüber der

197 BGE 112 III 9 E 4; BISchK 1981, S. 24.

198 StR 2002, S. 111 ff.; vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 54; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 182 N 9; HANS REISER, SchKG Art. 271 N 101 f. und Art. 278 N 18; YVONNE ARTHO VON GUNTEN, Die Arresteinsprache, S. 13.

199 S. dazu vorne, Abschn. 3.3.6.

200 BGer 7B.207/2005 E 2.3.4, 29.11.2005.

201 Vgl. die Kritik bei WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 271 N 102 f.

202 Vgl. GEORG GAUTSCHI, Sondervollstreckungsrecht für Wehrsteuerforderungen, S. 205.

203 StR 2002, S. 111 ff.; BGE 103 III 86; vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 56; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 76.

204 BGE 129 III 597; vgl. KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 77; FLAVIO COMETTA, SchKG Art. 17 N 45.

205 Vgl. FLAVIO COMETTA, SchKG Art. 17 N 46; MATTHIAS STAEHELIN, EB, SchKG Art. 17 ad N 46.

206 BGer 7B.207/2005 E 2.3.3, 29.11.2005; BGE 129 III 206 f. = Pra. 92 (2003) Nr. 140, BJM 2005 S. 150; vgl. KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 6 N 3 ff. und § 51 N 76; FLAVIO COMETTA, SchKG Art. 17 N 2; HANS REISER, SchKG Art. 278 N 2.

207 StR 2002, S. 115.

208 BGer 7B.4 und 6/2003 E 5.1, 5.3.2003.

Arrestbehörde stark eingeschränkt<sup>209</sup>. Die Prüfungsbefugnis der Aufsichtsbehörde reicht nicht weiter als diejenige des Betreibungsbeamten, dessen Amtshandlung sie zu beurteilen hat, auch wenn sie unter Umständen ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der ihr unterstellten Behörden setzen darf<sup>210</sup>.

Da im Falle des Steuerarrests, wie dargetan, keine Arresteinsprache möglich ist<sup>211</sup>, wird dafür plädiert, dass man mit der Beschwerde wenigstens offensichtliche Mängel bei der Bezeichnung der Arrestgegenstände rügen können sollte<sup>212</sup>. Diese Ansicht hat das Bundesgericht indes ausdrücklich abgelehnt<sup>213</sup>. Jedenfalls hat die Aufsichtsbehörde auf Beschwerde hin zu prüfen, ob der Arrestbefehl in formeller Hinsicht vollständig und korrekt ist, d. h., ob die Behörde, welche den Arrest erlassen hat, zuständig war<sup>214</sup> und ob der Arrestbefehl sämtliche gesetzlich vorgeschriebenen Angaben enthält<sup>215</sup>. Weiter hat sie darüber zu befinden, ob das verfügende Betreibungsamt zum Vollzug des Arrests örtlich zuständig war und ob es allenfalls Gegenstände mit Arrest belegt hat, welche im Arrestbefehl nicht aufgeführt sind<sup>216</sup>. Ausserdem hat sie einen Arrest aufzuheben, wenn die verarrestierten Vermögenswerte offenkundig unpfändbar waren. Selbstverständlich sind Mängel, die lediglich das Vollzugsverfahren betreffen, mit Beschwerde zu rügen, so beispielsweise, wenn mehr oder andere als die im Arrestbefehl angegebenen Gegenstände verarrestiert wurden<sup>217</sup> oder wenn das zuständige Betreibungsamt die Ausführung des Vollzugs versäumte<sup>218</sup>.

#### 4.4.7 Wirkungen des Arrests

Mit dem Vollzug des Arrests wird, wie bei einer Pfändung, die Verfügungsbefugnis des Schuldners über die verarrestierten Vermögenswerte beschränkt<sup>219</sup>. Bei Nichtbeachtung der Verfügungsbeschränkung wird der Schuldner nicht nur zivilrechtlich haftbar, sondern macht sich

unter Umständen auch strafbar (Art. 169 StGB). Drittgewahrsamsinhaber haben die mit dem Arrest verbundene Verfügungssperre ebenfalls zu beachten<sup>220</sup>.

Die verarrestierten Vermögenswerte können vom Schuldner durch Leistung einer Sicherheit in Form von Geld, durch Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertpapiere oder durch Bankbürgschaft, eventuell auch durch Wertsachen, ausgelöst werden (Art. 169 Abs. 2 DBG; § 181 Abs. 2 StG ZH; Art. 277 SchKG), und zwar grundsätzlich bis zum Zeitpunkt der Pfändung der verarrestierten Vermögenswerte<sup>221</sup>. Das Betreibungsamt hat über Art und Höhe der Sicherheit zu entscheiden; Massstab bildet die amtliche Schätzung der Arrestobjekte, im Zweifelsfall die Arrestforderung selbst samt Zinsen und Kosten<sup>222</sup>.

Dabei ist zu unterscheiden: Leistet der Schuldner die mit der Sicherstellungsverfügung verlangte Sicherheit an die Steuerbehörde, so ist deren Zweck erfüllt; sie fällt dahin und mit ihr der Arrest. Löst der Schuldner dagegen lediglich die verarrestierten Vermögenswerte durch Leistung einer ihrem Wert entsprechenden Sicherheit an das Betreibungsamt aus, so tritt diese Sicherheit an Stelle der Arrestgegenstände. Der Arrest bleibt bestehen, und die Betreibung hat ihren Fortgang zu nehmen<sup>223</sup>. Die Möglichkeit, sich durch Sicherheitsleistung die freie Verfügungsgewalt über die verarrestierten Vermögenswerte wieder zu verschaffen, fällt mit deren Pfändung dahin<sup>224</sup>.

#### 4.4.8 Arrestprosequierung

##### 4.4.8.1 Ziel und Zweck

Wie einleitend erwähnt wurde, ist der Arrest lediglich eine Sicherungsmassnahme mit provisorischem Charakter, mit welchem vorsorglich Vollstreckungssubstrat gesichert werden kann. Er verleiht dem Arrestgläubiger kein Vorrecht, etwa im Sinne eines Pfandes oder wie bei einer Pfändung, an den verarrestierten Vermögenswerten gegenüber anderen Gläubigern<sup>225</sup>. Immerhin erwirbt die

209 S. vorne, Abschn. 4.5.

210 BGE 100 III 18; vgl. FLAVIO COMETTA, SchKG Art. 17 N 29.

211 S. vorne, Abschn. 4.6.1.

212 Vgl. zum Ganzen YVONNE ARTHO VON GUNTEN, Die Arresteinsprache, S. 156 ff.; IVO HUNGERBÜHLER, Rechtsmittel und Rechtsbehelfe beim Arrest unter besonderer Berücksichtigung des Steuerarrestes und des Arrestes nach Art. 39 Abs. 1 LugÜ, S. 214 f.

213 Pra. 92 (2003) Nr. 179.

214 S. dazu vorne, Abschn. 3.1.

215 BGE 114 III 36, 112 III 47 f.; vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 274 N 25; s. dazu vorne, Abschn. 4.4.1.

216 BGer 5C.291/2001 E 1c, 25.2.2002; BGE 113 III 99 E 8, 92 III 24 E 1, 90 III 51.

217 Vgl. HANS REISER, SchKG Art. 275 N 32; YVONNE ARTHO VON GUNTEN, Die Arresteinsprache, S. 158.

218 Vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 274 N 24; YVONNE ARTHO VON GUNTEN, Die Arresteinsprache, S. 158.

219 BGE 113 III 36; vgl. HANS REISER, SchKG Art. 275 N 84; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 53.

220 BGE 108 III 118; vgl. HANS REISER, SchKG Art. 275 N 87; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 62.

221 BGE 129 III 394, 120 III 91.

222 BGE 120 III 9, 116 III 40 f., 114 III 38, 113 III 143; vgl. HANS REISER, SchKG Art. 277 N 4; DOMINIQUE RIGOT, Le recouvrement forcé des créances de droit public, S. 387 f.

223 BGE 106 III 130 ff.; HANS REISER, SchKG Art. 277 N 4; CARL JAEGER/HANS ULRICH WALDER/THOMAS KULL/MARTIN KOTTMANN, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Art. 277 N 6; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 48.

224 BGE 129 III 394.

225 BGE 116 III 110 f. E 3; vgl. HANS REISER, SchKG Art. 275 N 85; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 54 f.

Steuerbehörde mit der Arrestlegung das Privileg des provisorischen Pfändungsanschlusses (Art. 281 Abs. 1 SchKG). Falls der verarrestierte Vermögenswert auf Begehren eines anderen Gläubigers gepfändet wird und die Steuerbehörde den Arrest fristgerecht prosequierte<sup>226</sup>, nimmt die Steuerbehörde als Arrestgläubiger von Gesetzes wegen provisorisch an dieser Pfändung teil<sup>227</sup>.

Eine Verwertung des Arrestgutes erfolgt erst im anschliessenden Betreibungsverfahren. Der Arrestgläubiger hat die Betreuung gegen den Arrestschuldner einzuleiten, um die Pfändung und Verwertung des verarrestierten Vermögens zu erwirken. Man spricht von der Arrestprosequierung bzw. der Arrestprosekution.

#### 4.4.8.2 Fristen

Die (provisorische) Beschlagnahmung von Vermögenswerten durch Arrest kann die Existenz und Liquidität des betroffenen Schuldners gefährden. Das Gesetz hat deshalb dafür gesorgt, dass der Schwebezustand nicht auf unbestimmte Zeit andauern kann, indem es dem Arrestgläubiger eine sehr kurze Frist von lediglich 10 Tagen einräumt, um die Arrestbetreuung einzuleiten und fortzusetzen (Art. 279 SchKG). Versäumt er diese Fristen, so fällt der Arrestbeschluss und damit die Sicherung dahin (Art. 280 Ziff. 1 SchKG)<sup>228</sup>. Das Betreibungsamt hat in einem solchen Fall die Arrestgegenstände von Amtes wegen freizugeben<sup>229</sup>. Die Fristwiederherstellung wegen unverschuldeter Säumnis gemäss Art. 33 Abs. 4 SchKG bleibt vorbehalten<sup>230</sup>.

Die Frist beginnt mit der Zustellung der Arresturkunde<sup>231</sup> und steht – in analoger Anwendung von Art. 278 Abs. 5 SchKG – auch während eines Widerspruchsverfahrens still, sofern vom Ausgang dieses Verfahrens der Bestand des Arrests abhängt, also jedenfalls dann, wenn es um die Rechte am einzigen oder werthaltigsten Arrestgegenstand geht oder falls der Arrestschuldner seinen Wohnsitz im Ausland hat<sup>232</sup>.

#### 4.4.8.3 Einleitung der Betreuung oder des Veranlagungsverfahrens

Die Arrestprosequierung hat durch Einleitung der Betreuung oder, sofern kein Vollstreckungstitel vorliegt, durch

Einreichung der Klage zu geschehen (Art. 279 Abs. 1 SchKG).

Die Betreuung kann entweder am Arrestort oder, falls ein solcher existiert, auch am ordentlichen Betreibungs-ort, d. h. am Sitz oder Wohnsitz des Schuldners, angehoben werden (Art. 52 SchKG)<sup>233</sup>. In der Betreuung am Arrestort ist das Vollstreckungssubstrat allerdings von vornherein auf das Arrestgut beschränkt<sup>234</sup>. Wurde an mehreren Orten Arrest gelegt, so kann gegen einen Schuldner mit Wohnsitz oder einem alternativen Betreibungsort in der Schweiz für alle Arreste die Prosequierung an diesem Ort erfolgen<sup>235</sup>; andernfalls ist an jedem einzelnen Ort die Betreuung einzuleiten<sup>236</sup>.

Liegt der Sicherstellungsverfügung ein rechtskräftiger Einschätzungsentscheid zugrunde, richtet sich die Betreuung auf Zahlung. Die Sicherstellungsverfügung hat diesfalls lediglich die Funktion eines Arrestbefehls, bildet jedoch nicht den Vollstreckungstitel. Als solcher dient, wie gewöhnlich, der rechtskräftige Einschätzungsentscheid und die darauf beruhende definitive Steuerrechnung<sup>237</sup>. Die Steuerbehörde hat das Betreibungsbegehren innert 10 Tagen nach Empfang der Arresturkunde zu stellen, sofern die Betreuung nicht schon zu einem früheren Zeitpunkt eingeleitet wurde (Art. 279 Abs. 1 SchKG)<sup>238</sup>.

Wurde der Arrest für eine bloss mutmasslich geschuldete Steuerforderung gelegt, so können die Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung abgewartet und der Arrest, gestützt auf die rechtskräftige Sicherstellungsverfügung als Vollstreckungstitel, durch Betreuung auf Sicherheitsleistung prosequierte werden. Die Prosequierungsfrist beginnt – in Analogie zu Art. 278 Abs. 5 SchKG – erst mit Eintritt der Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung zu laufen<sup>239</sup>. Was den Fristenlauf anbetrifft, so ist im Falle

226 S. dazu sogleich hinten, Abschn. 4.8.2.

227 BGE 130 III 662 f. E 1, 116 III 117 E 4a, 110 III 29 E 1a, 101 III 81 E 2.

228 S. dazu hinten, Abschn. 4.9.

229 BGE 106 III 92.

230 Vgl. HANS REISER, SchKG Art. 280 N 3.

231 BGE 126 III 293 f.

232 BGE 108 III 36; vgl. HANS REISER, SchKG Art. 279 N 3; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 90.

233 BGE 77 III 129; vgl. KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 99 f.; DOMINIQUE RIGOT, Le recouvrement forcé des créances de droit public, S. 375.

234 BGE 51 III 123; vgl. HANS REISER, SchKG Art. 279 N 7; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 99; HANS FRITZSCHE/HANS ULRICH WALDER-BOHNER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 60 Rz. 10.

235 Vgl. ERNST F. SCHMID, SchKG Art. 52 N 12; vgl. auch BGE 68 III 150; BISchK 1988, S. 21.

236 BGE 88 III 66, 54 III 226.

237 Vgl. PETER STÜCHELI, Die Rechtsöffnung, S. 303.

238 Vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 71 f.; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 182 N 12.

239 BGE 92 III 9, 67 III 154; vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 88 f.; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, StG ZH § 182 N 15 a. E.; vgl. aber auch HANS REISER, SchKG Art. 279 N 2.

des Arrests für noch nicht rechtskräftig festgesetzte Steuern deshalb zu unterscheiden:

- Ist die Sicherstellungsverfügung im Zeitpunkt der Zustellung der Arresturkunde bereits rechtskräftig, so ist die Betreuung innert 10 Tagen nach Empfang der Arresturkunde einzuleiten;
- ist die Sicherstellungsverfügung dagegen im Zeitpunkt der Zustellung der Arresturkunde noch nicht rechtskräftig, so ist die Betreuung innert 10 Tagen nach Eintritt ihrer Rechtskraft anzuheben.

Im Betreibungsbegehren ist ausdrücklich zu vermerken, dass die Betreuung nur auf Sicherheitsleistung geht<sup>240</sup>. Wurde (irrtümlicherweise) Betreuung auf Zahlung verlangt und der Zahlungsbefehl ohne den Zusatz «auf Sicherheitsleistung»<sup>241</sup> ausgestellt, so kann die Betreuung nachträglich nicht mehr in eine solche auf Sicherheitsleistung umgewandelt werden. Die Betreuung soll in diesem Fall nichtig sein<sup>242</sup>. Ob der zugrunde liegende Arrest durch Rückzug des fälschlicherweise gestellten Betreibungsbegehrens und Stellen eines neuen Betreibungsbegehrens auf Sicherheitsleistung aufrecht erhalten werden kann oder ob der Arrest infolge Ablaufs der zehntägigen Prosequierungsfrist dahingefallen ist, wurde meines Wissens bis heute noch nicht entschieden. Es ist aber davon auszugehen, dass die Frist in diesem Fall als verpasst gilt.

Art. 279 Abs. 1 SchKG erwähnt nunmehr allerdings ausdrücklich auch die Möglichkeit der Prosekution durch Klage<sup>243</sup>. Die «Klage» bedeutet in der Regel die Anhängigmachung des materiellrechtlichen Forderungsstreits beim zuständigen Gericht<sup>244</sup>. Bei Steuern ist darunter nach zutreffender Ansicht die Einleitung des Veranlagungs- oder Nachsteuer- und Bussenverfahrens zu verstehen<sup>245</sup>. Dies bedeutet, dass die Steuerbehörde den Arrest auch durch Eröffnung des Veranlagungs- bzw. des Nachsteuer- und Bussenverfahrens prosequieren und dessen Ergebnis abwarten könnte, falls dies nicht sogar schon vor der Arrestlegung geschehen ist. Dieses Vorgehen wäre prozessökonomischer und hätte überdies den Vorzug, dass auf eine Verwertung und Hinterlegung von verarrestierten Vermögenswerten in einer Betreuung auf

Sicherheitsleistung einstweilen verzichtet werden könnte, bis feststeht, ob und in welchem Umfang überhaupt eine Steuerforderung besteht. Die Frage ist bis heute allerdings, soweit ersichtlich, noch nie entschieden worden<sup>246</sup>, zumal die Steuerbehörden des Kantons Zürich in der Regel den vorstehend geschilderten Weg über die Betreuung auf Sicherheitsleistung wählen.

Nach Eingang des Betreibungsbegehrens stellt das Betreibungsamt den Zahlungsbefehl aus und dem Arrestschuldner zu (Art. 69 ff. SchKG).

#### 4.4.8.4 Rechtsöffnung

Erhebt der betriebene Schuldner Rechtsvorschlag und bestreitet er damit die Forderung, so hat der Arrestgläubiger wiederum nur 10 Tage Zeit, um das Rechtsöffnungsbegehren zu stellen (Art. 279 Abs. 2 SchKG)<sup>247</sup>. Als (definitiver) Rechtsöffnungstitel dient bei einer Betreuung auf Sicherheitsleistung die Sicherstellungsverfügung, bei einer ordentlichen Betreuung auf Zahlung dagegen, wie erwähnt<sup>248</sup>, der rechtskräftige Einschätzungsentscheid sowie die darauf beruhende (definitive) Steuerrechnung.

#### 4.4.8.5 Fortsetzung, Pfändung und Verwertung

Hat der betriebene Schuldner keinen Rechtsvorschlag erhoben oder wurde dieser rechtskräftig beseitigt, so hat der Gläubiger innert 10 Tagen, frühestens aber 20 Tage nach Zustellung des Zahlungsbefehls (Art. 88 Abs. 1 SchKG), das Fortsetzungsbegehren zu stellen (Art. 279 Abs. 3 SchKG)<sup>249</sup>. Im ersteren Fall läuft die Frist vom zwanzigsten Tag nach der Zustellung des Zahlungsbefehls, im letzteren von der Mitteilung des Rechtsöffnungsentscheides an.

Daraufhin erfolgt die Pfändung (Art. 89 ff. SchKG) und schliesslich die Verwertung (Art. 116 ff. SchKG). Für das Verwertungsbegehren gilt die kurze Prosequierungsfrist nicht mehr. Hier kommen die allgemeinen Fristen zur Anwendung (Art. 116 SchKG).

Ist für eine mutmassliche Steuerforderung die Betreuung auf Sicherheitsleistung durchgeführt, so wird der Erlös bei der Depositenstelle im Sinne von Art. 24 SchKG hinterlegt<sup>250</sup>. Nach rechtskräftiger Festsetzung der betref-

240 BGE 62 III 120; AGVE 1972, S. 64 ff.; vgl. SABINE KOFMEL EHRENZELLER, SchKG Art. 67 N 41; HANS FRITZSCHE/HANS ULRICH WALDER-BOHNER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 16 Rz. 12; ERWIN BRÜGGER, SchKG Gerichtspraxis 1946 - 2005, Art. 38 N 14.

241 KARL WÜTHRICH/PETER SCHOCH, SchKG Art. 70 N 6.

242 BGE 62 III 121; BJSchK 1988, S. 180; vgl. DOMENICO ACOCELLA, SchKG Art. 38 N 19; KARL WÜTHRICH/PETER SCHOCH, SchKG Art. 69 N 34.

243 Zur Frage der Gültigkeit dieser Prosequierungsfrist unter dem alten Recht vgl. BGE 121 III 184.

244 Vgl. HANS REISER, SchKG Art. 279 N 14.

245 Vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 68.

246 Vgl. aber BGE 111 III 5 und zum Ganzen FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 99 - 102 und 104 ff.

247 Vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 76, 84.

248 S. vorne, Abschn. 4.8.3, bei Fn 242.

249 BGER 7B.63/2003 E 3.2, 2.7.2003.

250 BGE 38 I 837; vgl. DOMENICO ACOCELLA, SchKG Art. 38 N 18 f.; CHRISTIAN SCHÖNIGER, SchKG Art. 144 N 102; HANS FRITZSCHE/HANS ULRICH WALDER-BOHNER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 10 Rz. 26 f.; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkurs-

fenden Steuerforderung hat die Steuerbehörde den hinterlegten Erlös herauszuverlangen, im Streitfall auf dem Weg der Betreibung auf Pfandverwertung<sup>251</sup>.

#### 4.4.9 Dahinfallen des Arrests

Ein Steuerarrest fällt von Gesetzes wegen dahin, wenn der Gläubiger die Prosequierungsfristen von Art. 279 SchKG versäumt<sup>252</sup>, wenn er die Prosequierungsbetreibung oder -klage zurückzieht, wenn rechtskräftig festgestellt wird, dass die durch Arrest gesicherte Steuerforderung nicht besteht oder wenn die Sicherstellungsverfügung aufgehoben wird (Art. 280 SchKG)<sup>253</sup>. Reduziert sich die Steuerforderung im Veranlagungs- oder Hinterziehungsverfahren, so bleibt zwar der Arrest bestehen, die Betreibung kann jedoch nur in entsprechend reduziertem Umfang angehoben oder fortgesetzt werden<sup>254</sup>.

Der Arrest fällt bei Fristversäumnis ohne weiteres dahin; einer entsprechenden Verfügung durch das Betreibungsamt bedarf es nicht. Das Betreibungsamt hat die verarrestierten Vermögenswerte von Amtes wegen oder auf Verlangen des Schuldners freizugeben<sup>255</sup>. In der Regel zeigt das Betreibungsamt dem Gläubiger die bevorstehende Freigabe der Arrestobjekte wegen Dahinfallens des Arrests an und setzt ihm eine kurze Frist an, um den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen für eine Aufrechterhaltung des Arrests gegeben sind. Erfolgt die geplante Freigabe der Arrestgegenstände nach Meinung der Steuerbehörden zu Unrecht, so kann sie dagegen Beschwerde führen.

#### 4.4.10 Schadenersatz bei ungerechtfertigtem Arrest

Beim Arrest haftet der Arrestgläubiger sowohl dem Schuldner als auch Dritten für den aus einem ungerechtfertigten Arrest erwachsenen Schaden. Der Arrestgläubiger kann vom Richter zur Sicherheitsleistung verpflichtet werden (Art. 273 Abs. 1 SchKG).

Diese haftpflichtrechtliche Spezialnorm<sup>256</sup> bildet gewissermassen ein Korrektiv zur summarischen Prüfung der Arrestvoraussetzungen, indem sie dem Arrestschuldner und einer allenfalls vom Arrest betroffenen Drittperson<sup>257</sup> die Möglichkeit einräumt, unter erleichterten Bedingungen vom Arrestgläubiger Schadenersatz zu erlangen, falls sich der Arrest im Nachhinein als unbegründet erweist. Art. 273 SchKG statuiert nämlich eine Kausalhaftung; ein Verschulden des Gläubigers ist nicht erforderlich und braucht deshalb auch nicht nachgewiesen zu werden<sup>258</sup>.

Da der Steuerarrest, wie gesehen, auf der Schnittstelle zwischen Steuer- und allgemeinem Verwaltungsrecht einerseits und Betreibungsrecht andererseits liegt, stellt sich die Frage, ob das Institut der Arrest-Schadenersatzklage auch auf den Steuerarrest Anwendung findet. Diese Frage ist, soweit ersichtlich, bislang noch nie geprüft oder gar entschieden worden.

Die Klage nach Art. 273 SchKG ist im Grunde genommen, wie erwähnt, eine gewöhnliche Schadenersatzklage, über welche im ordentlichen Zivilprozess zu befinden ist<sup>259</sup>. Der Anspruch kann auch widerklageweise im Arrestprosequierungsprozess geltend gemacht werden<sup>260</sup>. Der Arrestgläubiger hat die Rolle des Beklagten, der Arrestschuldner bzw. der geschädigte Dritte haben als Kläger die Voraussetzungen des Ersatzanspruchs – Schaden, Kausalzusammenhang und Widerrechtlichkeit – zu beweisen. Die Widerrechtlichkeit liegt darin, dass es an einer Arrestvoraussetzung gefehlt hat, d. h., dass entweder die Arrestforderung oder der Arrestgrund nicht bestand<sup>261</sup>.

Im Lichte dieser Betrachtungen drängt sich m. E. der Schluss auf, dass diese spezielle Arrest-Schadenersatzklage auf den Steuerarrest nicht anwendbar sein kann. Der Steuerarrest dient der Sicherstellung einer öffentlich-rechtlichen Forderung und beschlägt ein Rechtsverhältnis, bei welchem der Staat nicht als ein dem Bürger

rechts, § 7 N 8; DOMINIQUE RIGOT, *Le recouvrement forcé des créances de droit public*, S. 389 f.

251 DOMINIQUE RIGOT, *Le recouvrement forcé des créances de droit public*, S. 390.

252 Zur Möglichkeit der Wiederherstellung unverschuldeterweise versäumter Prosequierungsfristen nach Art. 33 Abs. 4 SchKG vgl. HANS REISER, SchKG Art. 280 N 3.

253 Vgl. FERDINAND FESSLER, DBG Art. 170 N 113 - 116.

254 ASA 67 (1998/99), S. 722; vgl. auch CARL JAEGER/HANS ULRICH WALDER/THOMAS KULL/MARTIN KOTTMANN, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Art. 280 N 6.

255 BGer 7B.207/2005 E 1.2, 29.11.2005; BGE 106 III 92, 77 III 142; vgl. HANS REISER, SchKG Art. 280 N 1; THOMAS BAUER, EB, SchKG Art. 280 ad N 1; CARL JAEGER/HANS ULRICH WALDER/THOMAS KULL/MARTIN KOTTMANN, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Art. 280 N 2.

256 Vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 273 N 2.

257 Vgl. zum alten Recht bereits BGE 115 III 126.

258 BGer 5C.177/2002, 16.10.2002; vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 273 N 2 und 17; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 82; HANS FRITZSCHE/HANS ULRICH WALDER/BOHNER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 61 Rz. 2.

259 BGE 64 III 107; vgl. DOMINIQUE RIGOT, *Le recouvrement forcé des créances de droit public*, S. 394.

260 Vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 273 N 26; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 85; HANS FRITZSCHE/HANS ULRICH WALDER/BOHNER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 61 Rz. 11.

261 BGE 64 III 113; vgl. WALTER A. STOFFEL, SchKG Art. 273 N 13 ff.; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 81; DOMINIQUE RIGOT, *Le recouvrement forcé des créances de droit public*, S. 396.

gleichgeordnetes (privatrechtliches) Rechtssubjekt, also gleichsam wie ein beliebiger Gläubiger, gegenübertritt, sondern in der Gestalt einer mit Hoheitsgewalt ausgestatteten Behörde. Insbesondere agiert die zuständige Steuerbehörde nicht als gewöhnlicher Gläubiger, sondern ist selbst Arrestbehörde. Einen ungerechtfertigten Arrest hätte sie folglich als verfügende Behörde und nicht als gesuchstellender Gläubiger zu verantworten. Wie bereits dargelegt, sind Steuerforderung und Sicherstellungsgrund in einem speziellen verwaltungsrechtlichen Verfahren und nicht vom Zivilrichter zu überprüfen<sup>262</sup>. Infolgedessen kann es auch nicht sein, dass ein Zivilrichter ebendiese Arrestvoraussetzungen im Schadenersatzprozess überprüfen kann<sup>263</sup>. Vielmehr greift hier allein die Haftung des Staates nach den öffentlich-rechtlichen Vorschriften der Staatshaftung. Deren Voraussetzungen und Modalitäten sind im Bund durch das Verantwortlichkeitsgesetz und im Kanton durch das Haftungsgesetz geregelt. In analoger Weise haftet der Kanton ja auch für den Schaden, den der Arrestrichter, der einen Arrest nach Art. 272 SchKG bewilligt, widerrechtlich verursacht (Art. 5 Abs. 1 SchKG)<sup>264</sup>. Diese spezielle Haftungsnorm ist ebenfalls öffentlich-rechtlicher Natur<sup>265</sup>.

Allerdings wird in den meisten Arrestformularen der Steuerbehörden, namentlich auch in denjenigen für die direkte Bundessteuer, auf die Haftung nach Art. 273 SchKG hingewiesen. Selbst wenn man diese Ansicht vertritt<sup>266</sup>, so müsste es dem Zivilrichter auf jeden Fall verwehrt sein, die Steuerforderung oder den Sicherstellungsgrund auf seine materielle Richtigkeit hin zu überprüfen. Die Feststellungen der Verwaltungsinstanzen wären für ihn bindend. Dies hätte zur Folge, dass eine Schadenersatzklage ohne weiteres abzuweisen wäre, wenn es der Schuldner versäumt hätte, die Sicherstellungsverfügung anzufechten; es sei denn, diese würde einen formellen Nichtigkeitsmangel aufweisen, welcher auch vom Zivilrichter festgestellt werden müsste. Da eine Drittperson die Sicherstellungsverfügung nicht anzufechten vermag, könnte sie deren Mangelhaftigkeit in

materieller Hinsicht überhaupt nicht im (zivilen) Schadenersatzprozess geltend machen.

## Literatur

- ACOCELLA DOMENICO, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- AMONN KURT, Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen, ASA 47 (1978/79), S. 431 ff.
- AMONN KURT/WALTHER FRIDOLIN, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 7. A., Bern 2003
- ARTHO VON GUNTEN YVONNE, Die Arresteinsprache, Zürich 2001
- BAUER THOMAS, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- BAUER-BALMELLI MAJA/ROBINSON PHILIP, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2 Bde., Basel/Frankfurt a. M. 2000
- BAUMANN FLORIAN, Konkurrenz zwischen Staat und Zivilgläubiger beim Zugriff auf strafrechtlich beschlagnahmtes Vermögen, SZW 1999, S. 113 ff.
- BISANG RAYMOND, Die Zwangsverwertung von Anteilen an Gesamthandschulden, Zürich 1978
- BREITSCHMID PETER, Übersicht zur Arrestbewilligungspraxis nach revidiertem SchKG, AJP 1999, S. 1007 ff.
- BRÜGGER ERWIN, SchKG Gerichtspraxis 1946 - 2005, Zürich 2006
- BRUNNER ALEXANDER, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- BUCHER EUGEN, in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bern ab 1910 (jeweils neueste Auflage)
- COMETTA FLAVIO, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs,

262 S. vorne, Abschn. 3.3.6.

263 Vgl. zum Ganzen DOMINIQUE RIGOT, *Le recouvrement forcé des créances de droit public*, S. 394 ff.

264 Diese spezielle Haftungsnorm gilt nämlich auch für Gerichtsbehörden, soweit diese als Vollstreckungsbehörden auftreten, was namentlich für den Arrestrichter zutrifft; vgl. GASSER, SchKG Art. 5 N 37.

265 BGE 126 III 431; vgl. GASSER, SchKG Art. 5 N 5; KURT AMONN/FRIDOLIN WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 5 N 6.

266 So IVO HUNGERBÜHLER, Rechtsmittel und Rechtsbehelfe beim Arrest unter besonderer Berücksichtigung des Steuerarrestes und des Arrestes nach Art. 39 Abs. 1 LugÜ, S. 216; BERTRAND REEB, *Les mesures provisoires dans la procédure de poursuite*, S. 473.



- Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- DENZLER BEAT, Der Anwendungsbereich des Widerspruchsverfahrens, Diss. Zürich 1986
- FESSLER FERDINAND, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2 Bde., Basel/Frankfurt a. M. 2000
- in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bd. I/1, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 2002
- FORSTMOSER PETER/MEIER-HAYOZ ARTHUR/NOBEL PETER, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996
- FRIITZSCHE HANS/WALDER-BOHNER HANS ULRICH, Schuldbetreibung und Konkurs nach schweizerischem Recht, Bde. I/II, 3. A., Zürich 1984/1993
- GASSER DOMINIK, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- GASSMANN RICHARD, Arrest im internationalen Rechtsverkehr, Zürich 1998
- GAUCH PETER, Der Zweigbetrieb im schweizerischen Zivilrecht, Zürich 1974
- GAUCH PETER/SCHLUEP WALTER R./SCHMID JÖRG/REY HEINZ, Schweizerisches Obligationenrecht, Allg. Teil, Bde. I/II, 8. A., Zürich 2003
- GAUTSCHI GEORG, Sondervollstreckungsrecht für Wehrsteuerforderungen, SJZ 52 (1956), S. 201 ff.
- GREMINGER BERNHARD J., in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2 Bde., Basel/Frankfurt a. M. 2000
- HÄFELIN WALTER/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich 2006
- HUNGERBÜHLER IVO, Rechtsmittel und Rechtsbehelfe beim Arrest unter besonderer Berücksichtigung des Steuerarrestes und des Arrestes nach Art. 39 Abs. 1 LugÜ, ZZZ 2005, S. 199 ff.
- JAEGER CARL/WALDER HANS ULRICH/KULL THOMAS/KOTTMANN MARTIN, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bd. I, 4. A., Zürich 1997
- JÄGGI PETER/GAUCH PETER, in: Peter Jäggi/Peter Gauch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Zürich ab 1909 (jeweils neueste Auflage)
- KÄNZIG ERNST/BEHNISCH URS P., Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), II. Teil, Die Eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Bd. 4a, 2. A., Basel 1992
- KELLER MAX/KREN KOSTKIEWICZ JOLANTA, in: Daniel Girsberger et al. (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum IPRG, 2. A., Zürich 2004
- KOENIG WILLY, Schweizerisches Privatversicherungsrecht, 3. A., Bern 1967
- KOFMEL EHRENZELLER SABINE, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- KRAMER ERNST A., in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bern ab 1910 (jeweils neueste Auflage)
- KUHN MORITZ W., in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag (VVG), Basel/Genf/München 2001
- KÜNG RUDOLF, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bundesgesetz über den Versicherungsvertrag (VVG), Basel/Genf/München 2001
- KUSTER MATTHIAS, Der Arrestort bei Bank- und Postcheckguthaben, SZW 2004, S. 413 ff.
- LEBRECHT ANDRÉ E., in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- LORANDI FRANCO, Pfändbarkeit und Arrestierbarkeit von Leistungen der zweiten Säule (BVG), AJP 1997, S. 1171 ff. (ebenfalls abgedruckt in: B1SchK 1997, S. 212 ff.)
- MAURER ALFRED, Bundessozialversicherungsrecht, Basel/Frankfurt a. M. 1993
- Schweizerisches Privatversicherungsrecht, 3. A., Bern 1994
- MEIER ISAAK, Die Anwendung des Privatrechts durch die Betreibungs- und Konkursbehörden, B1SchK 1985, S. 161 ff. und 201 ff.

- MEIER-HAYOZ ARTHUR/FORSTMOSER PETER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. A., Bern 2007
- OTTOMANN RUDOLF, Der Arrest, ZSR 1996, S. 242 ff.
- REEB BERTRAND, Les mesures provisoires dans la procédure de poursuite, ZSR 1997, S. 440 ff.
- REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bd. I/1, 2. A., Basel/Frankfurt a. M. 2002
- REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 Bde., Bern 1961 - 1969
- REISER HANS, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006
- RIEMER HANS MICHAEL, in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bern ab 1910 (jeweils neueste Auflage)
- RIEMER HANS MICHAEL/RIEMER-KAFKA GABRIELA, Das Recht der beruflichen Vorsorge in der Schweiz, 2. A., Bern 2006
- RIGOT DOMINIQUE, Le recouvrement forcé des créances de droit public, Lausanne 1991
- RUTZ MAGDALENA, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- SCHMID ERNST F., in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- SCHÖNIGER CHRISTIAN, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- SPÜHLER KARL, Probleme bei der Schuldbetreibung für öffentlichrechtliche Geldforderungen, ZBl 1999, S. 254 ff.
- STAEHELIN DANIEL, Die internationale Zuständigkeit der Schweiz im Schuldbetreibungs- und Konkursrecht, AJP 1995, S. 259 ff.
- in: Peter Jäggi/Peter Gauch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Zürich ab 1909 (jeweils neueste Auflage)
- STAEHELIN MATTHIAS, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- STOFFEL WALTER A., in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- Das neue Arrestrecht, AJP 1996, S. 1401 ff.
- STÜCHELI PETER, Die Rechtsöffnung, Diss. Zürich 2000
- TUOR PETER/SCHNYDER BERNHARD/SCHMID JÖRG/RUMO-JUNGO ALEXANDRA, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 12. A., Zürich 2002
- VONDER MÜHLL GEORGES, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- WEBER ROLF H., Juristische Personen, Schweizerisches Privatrecht, Bd. II/4, Basel 1998
- WÜTHRICH KARL/SCHOCH PETER, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bde. I - III, Basel/Genf/München 1998, und EB, Basel/Genf/München 2005
- ZONDLER GEORG, Schweizer Arrest auf Vermögenswerte im Ausland?, AJP 2005, S. 573 ff.
- ZWEIFEL MARTIN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2 Bde., Basel/Frankfurt a. M. 2000

## Rechtsquellen und Materialien

BdBSt, BRB über die direkte Bundessteuer (in Kraft bis 31.12.1994)

BGG, BG über das Bundesgericht (Bundesgerichts-gesetz) (vom 17.6.2005), SR 173.110

- BVG, BG über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (vom 25.6.1982); SR 831.40
- BVV 3, V über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen (vom 13.11.1985), SR 831.461.3
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- DSG, BG über den Datenschutz (vom 19.6.1992), SR 235.1
- EG ZGB ZH, Einführungsgesetz des Kantons Zürich zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch (vom 2.4.1911), LS 230
- FZG, BG über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsgesetz) (vom 17.12.1993), SR 831.42
- FZV, V über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsverordnung) (vom 3.10.1994), SR 831.425
- GestG, BG über den Gerichtsstand in Zivilsachen (Gerichtsstandsgesetz) (vom 24.3.2000), SR 272
- Haftungsgesetz, G des Kantons Zürich über die Haftung des Staates und der Gemeinden sowie ihrer Behörden und Beamten (vom 14.9.1969), LS 170.1
- HRegV, Handelsregisterverordnung (vom 7.6.1937), SR 221.411
- IPRG, BG über das Internationale Privatrecht (vom 18.12.1987), SR 291
- LugÜ, Übereinkommen über die gerichtliche Zuständigkeit und die Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen (Lugano-Übereinkommen) (vom 16.9.1988), SR 0.275.11
- MSchG, BG über den Schutz von Marken und Herkunftsangaben (Markenschutzgesetz) (vom 28.8.1992), SR 232.11
- MWSTG, BG über die Mehrwertsteuer (vom 2.9.1999), SR 641.20
- OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220
- SchKG, BG über Schuldbetreibung und Konkurs (vom 11.4.1889), SR 281.1
- StG ZH, Steuergesetz des Kantons Zürich (vom 8.6.1997), LS 631.1
- StG, BG über die Stempelabgaben (vom 27.6.1973), SR 641.10
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- URG, BG über das Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (Urheberrechtsgesetz) (vom 9.10.1992), SR 231.1
- Verantwortlichkeitsgesetz, BG über die Verantwortlichkeit des Bundes sowie seiner Behördemitglieder und Beamten (vom 14.3.1958), SR 170.32
- VO StG ZH, V zum Steuergesetz des Kantons Zürich (vom 1.11.2000), LS 631.11
- VPAV, V betreffend die Pfändung, Arrestierung und Verwertung von Versicherungsansprüchen nach dem BG über den Versicherungsvertrag vom 2.4.1908 (vom 10.5.1910), SR 281.51
- VRG ZH, G des Kantons Zürich über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (Verwaltungsrechtspflegegesetz) (vom 24.5.1959), LS 175.2
- VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21
- VVAG, V des BGer über die Pfändung und Verwertung von Anteilen an Gemeinschaftsvermögen (vom 17.1.1923), SR 281.41
- VVG, BG über den Versicherungsvertrag (Versicherungsvertragsgesetz) (vom 2.4.1908), SR 221.229.1
- VwVG, BG über das Verwaltungsverfahren (vom 20.12.1968), SR 172.021
- Botschaft zu BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung) (vom 25.5.1983), BBl 1983 III, S. 1 ff.