

Band / Register Bd. II Reg. 17.2	Ausgabedatum 30. November 2001
Stand 1. September 2017	Gültig ab 2001

MERKBLATT

Sicherstellung und Arrest

Inhalt

1.	Einleitung.....	3
1.1	Steuerarrest (Sicherstellung und Arrest; Grundlage ist eine Sicherstellungsverfügung).....	3
2.	Steuerarrest (Sicherstellung und/ oder Arrest)	3
2.1	Allgemeines.....	3
2.2	Freiwillige Sicherstellung.....	4
2.3	Sicherstellungsverfügung.....	5
2.3.1	Verhältnis von Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl	5
2.3.2	Voraussetzungen	5
2.3.3	Glaubhaftmachung	6
2.4	Arrestbefehl.....	6
2.4.1	Verwendung der Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl	6
2.4.2	Ausgestaltung des Arrestbefehls.....	6
2.4.3	Arrestort.....	7
2.5	Verfahren zum Erlass der Sicherstellungsverfügung und Vollzug des Arrestbefehls	8
2.5.1	Zuständigkeit und Eröffnung der Sicherstellungsverfügung und des Arrestbefehls	8
2.5.2	Rechtsmittel.....	8
2.5.3	Arrestvollzug durch das Betreibungsamt.....	8
2.6	Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung.....	9
2.6.1	Einleitung der Betreibung	9
2.6.2	Wirkung der Betreibung auf Sicherheitsleistung in Bezug auf spätere Zwangsvollstreckung der Steuerforderung.....	10
2.6.3	Betreibungsort.....	10

2.7	Arrestprosequierung (Art. 279 SchKG)	10
2.8	Prosequierung durch Betreibung	11
2.8.1	Betreibung auf Zahlung.....	11
2.8.2	Betreibung auf Sicherheitsleistung.....	11
2.8.3	Weiterführung der Prosequierung	11
2.9	Prosequierung durch Klage.....	11
2.10	Wahlmöglichkeiten für die Prosequierung des Steuerarrests.....	11
2.11	Folgerungen für die Praxis beim Steuerarrest.....	12
3.	Weitere Auswirkungen des Arrests	13
3.1	Dahinfallen des Arrests (Art. 280 SchKG).....	13
3.2	Folgen eines ungerechtfertigten Arrests	13
3.3	Provisorischer Pfändungsanschluss (Art. 281 SchKG)	13
3.4	Hinweise auf das Verwertungsverfahren.....	14

1. Einleitung

1.1 Steuerarrest (Sicherstellung und Arrest; Grundlage ist eine Sicherstellungsverfügung)

Mit der Inkraftsetzung des Steuergesetzes vom 15.12.1998 erhielten die Steuerbezugsbehörden das Recht, gemäss den Bestimmungen der §§ 232 und 233 bei gefährdeten Steueransprüchen mittels Ausstellung einer Sicherstellungsverfügung von den Steuerschuldnern Sicherheit zu verlangen und sich selber einen Arrest zu bewilligen. Dieses Verfahren wird allgemein auch als Steuerarrest bezeichnet.

Für die Durchsetzung von Steueransprüchen geht der Steuerarrest dem schuldbetriebungsrechtlichen Arrest gemäss Art. 271 SchKG als *lex specialis* vor. Das bedeutet, dass für Steuerforderungen nicht die in Art. 271 SchKG genannten Gründe, sondern die gemäss § 232 StG geltenden Gründe (kein Wohnsitz in der Schweiz, oder die Bezahlung der geschuldeten Steuer erscheint gefährdet) massgebend sind. Die Veranlagung ist somit für ein Arrestgesuch nicht, wie bisher angenommen, ausreichend. Es ist eine Sicherstellungsverfügung zu erlassen und darin die Gefährdung des Steuerbezugs oder der fehlende Wohnsitz in der Schweiz glaubhaft zu machen. Weiter kann dann gestützt auf die Sicherstellungsverfügung ein Arrestbefehl erlassen werden.

Somit hat das Instrument der Sicherstellungsverfügung als Verfügung und Aufforderung Sicherheit zu leisten weiterhin grosse Bedeutung. Dies insbesondere, wenn grosse Forderungen vorhanden sind oder Abzahlungsvereinbarungen von langer Dauer von den Steuerschuldnern abverlangt werden.

2. Steuerarrest (Sicherstellung und/ oder Arrest)

2.1 Allgemeines

Steuerforderungen, bei denen das Inkasso als unsicher oder gar gefährdet erscheint, sollen grundsätzlich sichergestellt werden. Zur Sicherstellung der Steuerforderung können namentlich folgende Sicherheiten dienen:

- Bürgschaftsvertrag mit solventen Solidarbürgen bzw. Solidarbürgerinnen (z. B. Banken). Die Bürgschaft bedarf zu ihrer Gültigkeit der schriftlichen Erklärung des Bürgen bzw. der Bürgin und der Angabe des zahlenmässig bestimmten Höchstbetrags seiner/ihrer Haftung in der Bürgschaftsurkunde selbst (Art. 493 Abs. 1 OR). Die Bürgschaftserklärung natürlicher Personen bedarf ausserdem der öffentlichen Beurkundung, sofern der Haftungsbetrag die Summe von 2'000 Franken übersteigt (Art. 493 Abs. 2 OR). Bürgschaften, die gegenüber der Eidgenossenschaft oder gegenüber einem Kanton – nicht aber gegenüber der Gemeinde – für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen eingegangen werden, bedürfen jedoch lediglich der schrift-

lichen Erklärung des Bürgen oder der Bürgin und der Angabe des zahlenmässig bestimmten Höchstbetrags seiner/ihrer Haftung in der Bürgschaftsurkunde.

- Errichtung und Verpfändung eines Schuldbriefs. Der Schuldner bzw. die Schuldnerin beauftragt in der Regel eine urkundsberechtigte Person mit der Errichtung eines Pfandvertrags. Dieser muss öffentlich beurkundet werden (Art. 799 Abs. 2 ZGB). Gestützt auf den öffentlich beurkundeten Pfandvertrag erfolgen die Errichtung des Schuldbriefs und die Eintragung des Grundpfandrechts in das Grundbuch. Daneben ist mit den Steuerpflichtigen eine Vereinbarung bezüglich Sicherung zu treffen. Darin sollen unter anderem das Faustpfandrecht, allfällige Ratenzahlungen und das Vorgehen bei Nichteinhaltung des Tilgungsplans geregelt werden. Schuldbriefe sind der Steuerbehörde auf jeden Fall als Faustpfand zu übergeben.
- Verpfändung einer Lebensversicherungspolice. Bei Lebensversicherungen ist auf den aktuellen Rückkaufswert abzustellen. Zur Verpfändung bedarf es kumulativ:
 1. eines schriftlichen Pfandvertrags;
 2. der Übergabe der Police an die Steuerbehörde;
 3. einer schriftlichen Mitteilung an die Versicherungsgesellschaft, damit allfällige Leistungen direkt an das Gemeinwesen als Pfandgläubigerin erfolgen.
- Verpfändung von sicheren und marktgängigen Wertschriften oder Schmuck. Dafür bedarf es des Abschlusses eines schriftlichen Pfandvertrags sowie der Übergabe der Wertschriften bzw. des Schmucks an den Gläubiger bzw. die Gläubigerin. Der Gläubiger bzw. die Gläubigerin hat im Falle der Nichtbefriedigung ein Recht darauf, sich aus dem Erlös des Pfandes bezahlt zu machen (Art. 891 Abs. 1 ZGB). Zur Bewertung von nicht an der Börse gehandelten Wertschriften empfiehlt es sich, Fachleute beizuziehen. Ebenso ist der Wert und die Echtheit von Schmuck von Fachleuten vorgängig bestätigen zu lassen.
- Abtretung (Zession) einer Forderung aus Vorsorgeeinrichtungen. Forderungen aus einer Vorsorgeeinrichtung der 2. und 3. Säule können erst nach Fälligkeit abgetreten werden. Bei Eheleuten ist die Abtretungsurkunde von beiden Eheleuten unterzeichnen zu lassen.

Die Sicherstellung von Steuerforderungen kann auf freiwilliger Basis erfolgen oder unter bestimmten Voraussetzungen von den Bezugsbehörden angeordnet werden (Sicherstellungsverfügung; § 232 StG). Für eine zusätzliche Sicherung des Steuerbezugs kann die Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl verwendet werden (§ 233 StG).

2.2 Freiwillige Sicherstellung

Bei der freiwilligen Sicherstellung einigen sich die steuerpflichtige Person und die Steuerbezugsbehörden, eine bestimmte Steuerforderung durch eines der vorgenannten Sicherungsmittel sicherzustellen.

Eine freiwillige Sicherstellung soll überall dort angestrebt werden, wo grössere Steuerbeträge auf dem Spiel stehen, sich aber eine Sicherstellungsverfügung (noch) nicht rechtfertigen lässt.

2.3 Sicherstellungsverfügung

2.3.1 Verhältnis von Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl

Durch die Sicherstellungsverfügung wird die steuerpflichtige Person verpflichtet, einen bestimmten mutmasslich geschuldeten Steuerbetrag durch die darin genannten Sicherheitsleistungen sicherzustellen. Die angeordnete Sicherheitsleistung sollte dem Gemeinwesen einen Zugriff auf bestimmte Vermögenswerte oder einen Anspruch gegen bestimmte solvente Personen ermöglichen und den mutmasslich geschuldeten Steuerbetrag decken.

Die Sicherstellungsverfügung bildet die rechtliche Grundlage für den Arrestbefehl, denn es wird gleichzeitig festgestellt, dass ein Arrestgrund gegeben ist.

Gegen die Sicherstellungsverfügung kann ein Rechtsmittel erhoben werden. Dieses hat sowohl bezüglich der Sicherstellungsverfügung selbst als auch in Bezug auf den Arrest keine aufschiebende Wirkung (§ 232 Abs. 3 StG). Die Art. 271 und 278 SchKG sind auf den Steuerarrest nicht anwendbar, d. h. es gelten ausschliesslich die steuerrechtlichen Arrestgründe. Eine Einsprache gemäss Art. 278 SchKG gegen den Arrestbefehl der Steuerbezugsbehörden ist ebenfalls nicht möglich.

Die Sicherstellung und der Arrest können auch angeordnet werden, wenn bereits eine rechtskräftige Veranlagung oder Verfügung nach § 227 StG vorliegt.

2.3.2 Voraussetzungen

Nach § 232 Abs. 1 StG kann eine Sicherstellungsverfügung erlassen werden,

- wenn die steuerpflichtige Person keinen Wohnsitz in der Schweiz hat, oder
- wenn die Bezahlung der von ihr geschuldeten Steuer als gefährdet erscheint.

Als gefährdet erscheint die Steuerforderung in der Regel in folgenden Fällen: Vorbereitung zur Abreise, Fluchtgefahr, Beiseiteschaffen oder Veräusserung von Vermögenswerten, verschwenderische Lebensführung oder Ausweisung von Ausländern durch die Fremdenpolizei oder auch systematische oder fortgesetzte Verschleierung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse im Einschätzungsverfahren.

Unter Umständen genügt auch eine Reihe von Tatsachen untergeordneter Bedeutung für den Schluss auf die Gefährdung des Steueranspruchs, wie die bewusste Verzögerung des Veranlagungs- oder des Rechtsmittelverfahrens durch den Steuerschuldner bzw. die Steuerschuldnerin, schlechte Zahlungsmoral, undurchsichtige Transaktionen zusammen mit der Veräusserung der Hauptbestandteile des Vermögens.

Nicht erforderlich ist, dass die steuerpflichtige Person vorsätzlich oder in der Absicht der Steuerhinterziehung bzw. der Nichtbezahlung der Steuern handelt.

2.3.3 Glaubhaftmachung

Die Gefährdung muss auf Grund der feststellbaren Sachverhaltselemente und Indizien als glaubhaft erscheinen. Unbelegte Vermutungen genügen für eine Sicherstellung nicht.

Die Sicherstellungsverfügung erfasst den mutmasslich geschuldeten Betrag zuzüglich der aufgelaufenen Zinsen. Auch die subjektive und objektive Steuerpflicht müssen daher mutmasslich gegeben sein. Hingegen müssen die mutmasslich geschuldeten Steuern weder fällig noch durch einen rechtskräftigen Entscheid festgesetzt worden sein.

2.4 Arrestbefehl

2.4.1 Verwendung der Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl

Die Steuerbezugsbehörden können die Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl, der nach Art. 275 ff. SchKG zu vollziehen ist, verwenden. Eine Sicherstellungsverfügung, die auch als Arrestbefehl verwendet wird, wirkt doppelt: Einmal verpflichtet sie die steuerpflichtige Person zu einer Sicherheitsleistung, zum andern ordnet sie den Vollzug des Arrests auf bestimmten Gegenständen der steuerpflichtigen Person durch das Betreibungsamt an. Ein Arrestbefehl muss nicht zwingend gleichzeitig mit der Sicherstellungsverfügung ergehen. Unter Umständen kann der Arrestbefehl auch später, gestützt auf eine rechtskräftige oder angefochtene Sicherstellungsverfügung erfolgen. Hingegen ist kein Arrestbefehl mehr möglich, wenn die Sicherstellungsverfügung von einer Rechtsmittelinstanz endgültig aufgehoben wurde.

2.4.2 Ausgestaltung des Arrestbefehls

Bei Verwendung der Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl müssen die Arrestgegenstände bezeichnet werden. Mit dem Arrest können nur realisierbare Vermögenswerte des Schuldners bzw. der Schuldnerin erfasst werden. Verarrestierbar ist alles, was auch pfändbar wäre. Gemäss Art. 92 Abs. 1 SchKG sind insbesondere **unpfändbar** und somit auch nicht verarrestierbar:

- das Stammrecht der nach den Art. 516 – 520 OR bestellten Leibrenten;
- Fürsorgeleistungen und die Unterstützungen von Seiten der Hilfs-, Kranken- und Fürsorgekassen, Sterbefallvereine und ähnlicher Anstalten;
- Renten, Kapitalabfindung und andere Leistungen, die dem Opfer oder seinen Angehörigen für Körperverletzung, Gesundheitsstörung oder Tötung eines Menschen ausgerichtet werden, soweit solche Leistungen Genugtuung, Ersatz für Heilungskosten oder für die Anschaffung von Hilfsmitteln darstellen;
- die Renten gemäss Art. 20 AHVG bzw. Art. 50 IVG sowie die Leistungen gemäss Art. 12 ELG und der Familienausgleichskassen;

- Ansprüche auf Vorsorge- und Freizügigkeitsleistungen gegen eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge oder der gebundenen Selbstvorsorge vor Eintritt der Fälligkeit.

Mit Hypotheken überbelehnte Liegenschaften sind nicht mehr mit Arrest zu belegen, wenn im Verwertungsfall kein effektiver Erlös zur Deckung der Steuerforderung zu erwarten ist.

Der Arrestbefehl enthält folgende Angaben (siehe auch Art. 274 Abs. 2 SchKG):

- Betreibungsamt am Arrestort;
- den Namen und den Wohnort des Schuldners bzw. der Schuldnerin oder allenfalls den Vermerk "zurzeit unbekanntes Aufenthalts";
- die Bezeichnung und die Adresse der steuerberechtigten Gemeinwesen sowie die mit dem Steuerbezug beauftragte Behörde als deren Bevollmächtigte;
- die Angabe der Forderung, für welche der Arrest gelegt wird ;
- den Forderungstitel; d. h. die rechtskräftige Veranlagung, bei provisorischer Veranlagung die Sicherstellungsverfügung;
- die Angabe des Arrestgrunds (Verweis auf die beiliegende Sicherstellungsverfügung);
- die genaue Angabe der mit Arrest zu belegenden Gegenstände und deren Standort;
- bei Banken und Postfinance die Nummer eines Depots oder eines Kontokorrents (zusätzlich ist aber zu verlangen, dass alle weiteren Vermögenswerte des Schuldners bzw. der Schuldnerin zu verarrestieren sind);
- bei Vermögenswerten, die dem Anschein nach einer Drittperson gehören könnten – etwa weil der Gewahrsam, der Grundbucheintrag, der Inhalt des Titels oder die Bezeichnung des Bankkontos oder Bankdepots diese Vermutung nahe legt – die Gründe für die Berechtigung des Schuldners bzw. der Schuldnerin.

Ist die genaue Bezeichnung der einzelnen Arrestgegenstände nicht möglich, genügt eine allgemeine Umschreibung, wenn dabei wenigstens der Standort und der Gewahrsamsinhaber glaubhaft dargetan sind.

2.4.3 Arrestort

Anders als beim Arrest gemäss Art. 271 ff. SchKG wird der Arrestbefehl für den Steuerarrest nicht vom Gericht des Betreibungsorts oder vom Gericht des Ortes, wo sich die Vermögensgegenstände befinden, sondern von der für die betreffenden Steuern zuständigen Bezugsbehörde erlassen. Der Vollzug des Arrests erfolgt aber sowohl beim Arrest nach SchKG als auch beim Steuerarrest durch das Betreibungsamt am Ort der zu verarrestierenden Vermögensgegenstände (Art. 89 i.V.m. Art. 275 SchKG). Befinden sich die Arrestgegenstände an verschiedenen Orten, sind für die einzelnen Vollzugsorte separate Arrestbefehle auszufertigen.

Insbesondere wenn der Arrest durch den Richter bewilligt wird und Wertsachen in mehreren Orten (also schweizweit) mit Arrest zu belegen sind, wird der Richter die ver-

schiedenen Verarrestierungen mit den zuständigen Betreibungsämtern koordinieren. Er wird also auf Grund eines Arrestbegehrens nicht nur mehrere Arrestbefehle ausstellen, sondern deren Vollzug mit den betroffenen Betreibungsämtern koordinieren, damit diese gleichzeitig erfolgen.

2.5 Verfahren zum Erlass der Sicherstellungsverfügung und Vollzug des Arrestbefehls

2.5.1 Zuständigkeit und Eröffnung der Sicherstellungsverfügung und des Arrestbefehls

Die Sicherstellungsverfügung und der dazugehörige Arrestbefehl werden durch die Bezugsorgane (§ 222 StG, § 71 StGV) erlassen. Die Sicherstellungsverfügung hat den sicherzustellenden Steuerbetrag zu enthalten und die Gründe für die Sicherstellung anzugeben. Sie wird schriftlich durch Zustellung mit Rückschein und mit Rechtsmittelbelehrung eröffnet. An gemeinsam steuerpflichtige Eheleute in ungetrennter Ehe und gemeinsamer Adresse erfolgt eine gemeinsame, in den übrigen Fällen eine separate Eröffnung.

Der mit der Sicherstellungsverfügung verknüpfte Arrestbefehl wird analog der Praxis bei der direkten Bundessteuer in einem separaten Dokument ausgefertigt. Er wird direkt dem zuständigen Betreibungsamt am Ort der mit Arrest zu belegenden Gegenstände samt einem Doppel der Sicherstellungsverfügung zugestellt, welches diesen der betroffenen Person im Rahmen des Vollzugs zur Kenntnis bringt. Bei gemeinsam steuerpflichtigen Eheleuten in ungetrennter Ehe muss für jeden Ehegatten ein separater Arrestbefehl erstellt und die bei diesen zu verarrestierenden Gegenstände separat bezeichnet werden. Bei solidarischer Haftung kann bei jedem Ehegatten der Arrest für den ganzen gemeinsam geschuldeten Steuerbetrag angeordnet werden. Im Arrestbefehl ist auf die solidarische Haftung hinzuweisen.

2.5.2 Rechtsmittel

Gegen die Sicherstellungsverfügung können die Steuerpflichtigen innerhalb von 30 Tagen nach Eröffnung Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht erheben (§ 232 Abs. 2 StG). Der Rekurs hemmt die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung und den Vollzug des Arrests nicht. Eine Einsprache gegen den Arrestbefehl nach Art. 278 SchKG ist im Steuerarrest nicht zulässig (§ 233 Abs. 3 StG). Wird der Rekurs gutgeheissen, fällt der Arrest dahin.

2.5.3 Arrestvollzug durch das Betreibungsamt

Der Arrest wird von den zuständigen Betreibungsbehörden nach den Vorschriften über die Pfändung vollzogen (Art. 275 ff. SchKG).

Der Vollzug des Arrests wird vom Betreibungsamt in der Arresturkunde (auf der Rückseite des Arrestbefehls) bescheinigt. Darin sind alle unter Beschlag genommenen Gegenstände mit ihrer Schätzung einzeln vermerkt. Die Zustellung der Arresturkunde

sowohl an den Gläubiger bzw. die Gläubigerin wie auch an den Schuldner bzw. die Schuldnerin hat gemäss Art. 276 Abs. 2 SchKG sofort zu erfolgen. Zudem werden vom Arrest in ihren Rechten betroffene Dritte benachrichtigt. Ab Zustellungsdatum der Arresturkunde laufen die verschiedenen Fristen für die Arrestprosequierung (Art. 279 SchKG).

Das Betreibungsamt ist verpflichtet, den ihm zugestellten Arrestbefehl zu vollziehen, ohne zu prüfen, ob die formellen und materiellen Voraussetzungen zur Erteilung des Arrestbefehls vorliegen.

2.6 Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung

2.6.1 Einleitung der Betreibung

Die in der Sicherstellungsverfügung enthaltene Verpflichtung zur Sicherheitsleistung wird durch Betreibung auf Sicherheitsleistung zwangsvollstreckt (Art. 38 Abs. 1 SchKG). Grundsätzlich wird für die Zwangsvollstreckung auf die Ausführungen in den Weisungen "Rechtsinkasso" (Bd. II Reg. 17.2) verwiesen, wobei folgende Besonderheiten zu beachten sind:

- Das Begehren hat gemäss Art. 67 Abs. 1 Ziff. 3 SchKG die Ergänzung "auf Sicherheitsleistung" zu enthalten, ansonsten es sich um eine gewöhnliche Betreibung auf Zahlung handeln würde. Erstellt das Betreibungsamt irrtümlicherweise einen Zahlungsbefehl auf Zahlung anstatt auf Sicherheitsleistung, so ist es aufzufordern, diesen sofort durch einen Zahlungsbefehl auf Sicherheitsleistung zu ersetzen. Kommt das Betreibungsamt dieser Aufforderung nicht nach, so hat die Steuerbehörde innerhalb von 10 Tagen nach Erhalt des falschen Zahlungsbefehls Beschwerde bei der Aufsichtsbehörde (Art. 17 ff. SchKG) anzuheben. Im Kanton Aargau ist der Präsident bzw. die Präsidentin des Bezirksgerichts untere Aufsichtsbehörde über die Betreibungsämter (§ 14 Abs. 1 EG SchKG). Eine Kopie der Beschwerde ist dem Betreibungsamt zuzustellen. Wird keine Beschwerde erhoben, liegt eine gewöhnliche Betreibung auf Zahlung vor.
- Der vom Betreibungsamt ausgestellte Zahlungsbefehl enthält statt der Aufforderung, den Gläubiger bzw. die Gläubigerin innerhalb von 20 Tagen zu befriedigen, die Aufforderung, den ausstehenden Betrag binnen 20 Tagen sicherzustellen (Art. 69 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG).
- Erhebt die betriebene Person Rechtsvorschlag, wird gestützt auf die Sicherstellungsverfügung definitive Rechtsöffnung verlangt, weil diese einem vollstreckbaren gerichtlichen Urteil gleichgestellt ist (§ 232 Abs. 1 StG).
- Der Verwertungserlös ist vom Betreibungsamt im Namen des Schuldners bzw. der Schuldnerin, aber mit Pfandrecht des Gläubigers bzw. der Gläubigerin bei der kantonalen Depositenanstalt (Aargauische Kantonbank) auf ein Sperrkonto einzuzahlen.

2.6.2 Wirkung der Betreibung auf Sicherheitsleistung in Bezug auf spätere Zwangsvollstreckung der Steuerforderung

Ist die Sicherheitsleistung erfüllt oder zwangsvollstreckt und zahlt der Schuldner bzw. die Schuldnerin die rechtskräftig festgesetzte Steuerforderung nicht, ist auf die sichergestellten Werte oder auf die Personalsicherheit (Bürgschaft) zu greifen.

- Sichergestellte Sachwerte oder das bei der kantonalen Depositanstalt hinterlegte Geld werden mittels Betreibung auf Pfandverwertung (Art. 151 ff. SchKG) vollstreckt.
- Solidarbürgen bzw. Solidarbürginnen werden gemahnt und es wird darauf hingewiesen, dass der Schuldner bzw. die Schuldnerin trotz Mahnung nicht bezahlt hat. Anschliessend sind Solidarbürgen bzw. Solidarbürginnen auf dem Betreibungsweg zu belangen, wobei bei Rechtsvorschlag nur provisorische Rechtsöffnung (Art. 82 f. SchKG) verlangt werden kann, da sich die Forderung gegen Solidarbürgen bzw. Solidarbürginnen nicht allein auf die rechtskräftige Veranlagung, sondern auf die Bürgschaftserklärung stützt.

2.6.3 Betreibungsort

Die Betreibung kann gemäss Art. 52 SchKG entweder am Ort eingeleitet werden, an welchem sich der Arrestgegenstand befindet, oder am (schweizerischen) Wohnsitz des Schuldners bzw. der Schuldnerin. Am Arrestort ist die spätere Pfändung auf die Arrestgegenstände beschränkt, am Wohnsitz des Schuldners bzw. der Schuldnerin kann sie auch andere Vermögenswerte des Schuldners bzw. der Schuldnerin erfassen. Die Betreibung ist daher in der Regel am Wohnsitz des Schuldners bzw. der Schuldnerin einzuleiten.

2.7 Arrestprosequierung (Art. 279 SchKG)

Dem vorsorglichen Charakter des Arrests entsprechend muss der Gläubiger bzw. die Gläubigerin die Forderung binnen vorgegebener Fristen auf dem Vollstreckungsweg verfolgen. Diese Vollstreckung im Anschluss an einen Arrest wird Arrestprosequierung genannt.

Nach Art. 279 Abs. 1 SchKG wird der Arrest entweder durch Erhebung der Forderungsklage oder durch Einleitung der Betreibung prosequiert. Sowohl das Veranlagungsverfahren als auch das Verfahren zum Erlass einer Sicherstellungsverfügung gelten als Klage gemäss Art. 279 Abs. 1 SchKG.

Die Frist zur Arrestprosequierung ist kurz bemessen und beträgt nur 10 Tage. Wird sie nicht eingehalten, fällt der Arrest dahin. Der einmal eingeschlagene Weg zur Prosequierung ist konsequent beizubehalten.

2.8 Prosequierung durch Betreuung

2.8.1 Betreuung auf Zahlung

Dieses Vorgehen findet Anwendung, wenn die Steuern rechtskräftig festgesetzt sind und der Steuerbetrag fällig ist. Innerhalb von 10 Tagen nach Zustellung der Arresturkunde an die Bezugsbehörde ist die Betreuung **auf Zahlung** einzuleiten.

2.8.2 Betreuung auf Sicherheitsleistung

Diese Art der Prosequierung kann gewählt werden, wenn die Sicherstellungsverfügung erlassen worden ist weil noch keine rechtskräftige Veranlagung vorliegt. In diesem Fall ist innerhalb von 10 Tagen seit Zustellung der Arresturkunde an die Bezugsbehörde (aufgeführtes Zustelldatum) Betreuung **auf Sicherheitsleistung** einzuleiten.

2.8.3 Weiterführung der Prosequierung

Wird Rechtsvorschlag erhoben, ist innerhalb von 10 Tagen seit dessen Mitteilung definitive Rechtsöffnung zu verlangen (Art. 279 Abs. 2 SchKG). Wird kein Rechtsvorschlag erhoben, so muss innerhalb von 20 Tagen das Fortsetzungsbegehren gestellt werden (Art. 279 Abs. 3 SchKG).

2.9 Prosequierung durch Klage

Die Prosequierung erfolgt durch Klageerhebung, wenn bezüglich der Forderung noch kein vollstreckbares Urteil vorliegt. Als Urteil gilt schliesslich die rechtskräftige Steueranlagung. Sofern im Zeitpunkt des Arrestvollzugs das Veranlagungsverfahren hängig ist, ist somit bereits Klage auf Zahlung eingeleitet. Wenn kein solches Verfahren eingeleitet ist, ist je nach Art der Steuerforderung das Veranlagungs-, Nachsteuer- oder Bussenverfahren einzuleiten.

Falls die Prosequierung des Arrests durch Klage eingeleitet wird, muss innerhalb von 10 Tagen nach Eröffnung des Urteils (wenn dieses sofort vollstreckbar ist) bzw. nach Eintritt der Rechtskraft (d. h. wenn die Vollstreckbarkeit von deren Eintritt abhängt) Betreuung eingeleitet werden (Art. 279 Abs. 4 SchKG). Wird Rechtsvorschlag erhoben, ist innerhalb von 10 Tagen seit dessen Mitteilung definitive Rechtsöffnung zu verlangen (Art. 279 Abs. 2 SchKG). Nach Beseitigung des Rechtsvorschlags ist innerhalb von 20 Tagen das Fortsetzungsbegehren zu stellen (Art. 279 Abs. 3 SchKG).

Wird kein Rechtsvorschlag erhoben, ist das Fortsetzungsbegehren innerhalb von 20 Tagen nach Zustellung des Gläubigerdoppels des Zahlungsbefehls zu stellen (Art. 279 Abs. 3 SchKG).

2.10 Wahlmöglichkeiten für die Prosequierung des Steuerarrests

Dr. iur. Felix Rajower erläutert in "Sicherstellung und Arrest im Recht der direkten Bundessteuer und nach zürcherischem Steuergesetz" die drei Möglichkeiten der Arrestprosequierung – Betreuung auf Sicherheitsleistung, Betreuung auf Zahlung und Prose-

quierung durch Klage eingehend (siehe Aufsatz in: IFF 2007, 143 ff./175 ff.). Die "Klage" bedeutet in der Regel die Anhängigmachung des materiell rechtlichen Forderungsstreits beim zuständigen Gericht. Bei den Steuern ist darunter die Einleitung des Veranlagungs- oder Nachsteuer- und Bussenverfahrens zu verstehen. Das bedeutet, dass die Steuerbehörde den Steuerarrest auch durch Eröffnung des Veranlagungsverfahrens prosequieren und dessen Ergebnis abwarten könnte, falls dieses Verfahren nicht sogar schon vor der Arrestlegung eingeleitet worden ist.

2.11 Folgerungen für die Praxis beim Steuerarrest

Anders ausgedrückt stehen uns drei Varianten, wie die Prosequierung eines Steuerarrests begonnen werden kann, zur Verfügung. Es ist dies die Betreuung auf Zahlung, die Betreuung auf Sicherheitsleistung und die Einleitung durch Klage auf Zahlung.

- Liegt eine rechtskräftige Veranlagung vor und ist der betreffende Steuerbetrag fällig, wird mit Vorteil die Prosequierung durch Betreuung auf Zahlung eingeleitet; die Betreuung ist innerhalb von 10 Tagen nach Zustellung der Arresturkunde einzuleiten (Art. 279 Abs. 1 SchKG).
- Liegt keine rechtskräftige Veranlagung vor, müssen sich die Bezugsbehörden entscheiden, ob sie die Prosequierung durch Betreuung auf Sicherheitsleistung oder durch Klage auf Zahlung einleiten wollen.
 - Die Klage auf Zahlung setzt voraus, dass das Veranlagungsverfahren bereits eingeleitet worden ist oder innerhalb von 10 Tagen nach Zustellung der Arresturkunde eingeleitet wird (Art. 279 Abs. 1 SchKG). Wird dieser Weg zur Prosequierung eingeschlagen, ist dies dem betreffenden Betreibungsamt innerhalb der erwähnten Frist schriftlich mitzuteilen.

Bei diesem Weg zur Prosequierung wird somit mit Betreuungshandlungen vorerst zugewartet. Er soll nur dort beschränkt werden, wo nicht zu befürchten ist, dass weitere Gläubiger und Gläubigerinnen auf das verarrestierte Vermögen zugreifen könnten oder wo eine möglicherweise unnötige Zwangsvollstreckung vermieden werden will.

- Die Betreuung auf Sicherheitsleistung muss ebenfalls innerhalb von 10 Tagen seit Zustellung der Arresturkunde erfolgen. Bei Rechtsvorschlag ist innerhalb von 10 Tagen nach Zustellung des Gläubigerdoppels des Zahlungsbefehls das Rechtsöffnungsbegehren beim zuständigen Gericht einzureichen (Art. 279 Abs. 2 SchKG). In diesem Verfahren dient die Sicherstellungsverfügung, welche nach § 232 Abs. 3 StG sofort vollstreckbar ist, als Rechtsöffnungstitel.

Der Vorteil dieses Vorgehens liegt darin, dass rechtzeitig ein Pfandrecht an einem bestimmten Vollstreckungssubstrat erlangt werden kann.

3. Weitere Auswirkungen des Arrests

3.1 Dahinfallen des Arrests (Art. 280 SchKG)

Der Arrest fällt dahin,

- wenn der Gläubiger bzw. die Gläubigerin die unter Ziff. 2.6.1 und 3.4 genannten Fristen zur Arrestprosequierung nicht einhält;
- wenn der Gläubiger bzw. die Gläubigerin die zur Prosequierung erforderliche Klage oder die Betreibung zurückzieht oder erlöschen lässt; oder
- wenn der Gläubiger bzw. die Gläubigerin mit seiner bzw. ihrer Klage vom Gericht endgültig abgewiesen wird (Art. 280 SchKG) oder wenn die Rechtsmittelinstanz nach § 232 StG die Sicherstellungsverfügung, welche mit dem Arrest verknüpft ist, aufhebt.

3.2 Folgen eines ungerechtfertigten Arrests

Wird nachträglich festgestellt, dass kein Arrestgrund bzw. keine Forderung vorliegt, so kann das Gemeinwesen, nicht aber der handelnde Beamte bzw. die handelnde Beamtin, für entstandenen Schaden haftbar gemacht werden (Art. 5 Abs. 1 und 2 SchKG). Der Anspruch auf Schadenersatz verjährt in einem Jahr von dem Tag hinweg, an welchem die geschädigte Person von der Schädigung Kenntnis erlangt hat, jedenfalls aber mit dem Ablauf von 10 Jahren von dem Tag der Schädigung an gerechnet (Art. 6 Abs. 1 SchKG). Je nach entstandenem Schaden ist die Klage nach SchKG möglich:

- Die Klage gemäss Art. 273 SchKG kann sowohl durch den (Arrest)Schuldner bzw. die (Arrest)Schuldnerin als auch durch Dritte für den aus einem ungerechtfertigten Arrest erwachsenen Schaden eingereicht werden.

Nicht gerechtfertigt ist ein Arrest, wenn keine eintreibbare Forderung oder kein Arrest- bzw. Sicherstellungsgrund besteht. Die erfolgreiche Abwendung des Arrests belegt dessen Widerrechtlichkeit.

Jede Arrestnahme ist daher vorgängig sorgfältig abzuwägen, ansonsten das Gemeinwesen bei ungerechtfertigten Arresten Gefahr läuft, den vollen Schaden ersetzen zu müssen.

3.3 Provisorischer Pfändungsanschluss (Art. 281 SchKG)

Werden nach Ausstellung des Arrestbefehls die Arrestgegenstände von einem anderen Gläubiger bzw. einer anderen Gläubigerin gepfändet, bevor die Bezugsbehörde selbst das Pfändungsbegehren stellen kann, so nimmt sie von Rechts wegen provisorisch an der Pfändung teil (Art. 281 Abs. 1 SchKG). Dies aber nur solange, bis sie selber das Pfändungsbegehren stellt und damit definitiv an der Pfändung teilnimmt.

Fällt der Arrest dahin, so entfallen auch der provisorische Pfändungsanschluss und damit die Möglichkeit zur Pfändung.

Der provisorische wie auch der später definitive Pfändungsanschluss führt zu einer Pfändungsgruppe, innerhalb welcher vollkommene Gleichberechtigung der jeweiligen Pfändungsgläubiger bzw. Pfändungsgläubigerinnen besteht. Die gepfändeten Vermögensgegenstände werden zu Gunsten aller Gruppengläubiger bzw. Gruppengläubigerinnen verwertet und die Verwertungskosten im Verhältnis der Höhe ihrer Forderungen unter sie verteilt. Der Verwertungserlös wird somit zu gleichen Teilen jedem an den Pfändungsgegenständen berechtigten Gläubiger bzw. jeder Gläubigerin zugesprochen.

Die vom Arrest herrührenden Kosten können vorweg aus dem Erlös der Arrestgegenstände gedeckt werden.

Der Arrest begründet keinerlei Vorzugsrechte. Die Steuerforderung fällt deshalb bei der Rangordnung der Gläubiger bzw. Gläubigerinnen in die 3. Klasse (Art. 219 Abs. 4 SchKG).

3.4 Hinweise auf das Verwertungsverfahren

Bei der Vollstreckung einer Sicherstellungsverfügung durch Betreuung auf Sicherheitsleistung kann es sinnvoll sein, mit der Stellung des Verwertungsbegehrens zuzuwarten, bis die Veranlagung rechtskräftig wird. Unter Umständen lassen sich dadurch Pfandverwertungen für sich nachträglich als übersetzt erweisende Sicherstellungsleistungen vermeiden. Es ist aber zu beachten, dass die Pfändung in der Betreuung auf Pfandverwertung der Bezugsbehörde noch kein Pfandrecht an den gepfändeten Gegenständen verschafft und diese bei einem Konkurs- oder Nachlassverfahren in die Masse des Konkurs- bzw. des Nachlassvermögens fallen.