



Sicherstellungsverfügung/Arrestbefehl

StG 158, 158a

DBG 169, 170

StHG 78

Inhaltsverzeichnis

1.	Allgemeines und Gegenstand der Sicherstellung	2
2.	Rechtsnatur der Sicherstellung	2
3.	Adressat der Sicherstellungsverfügung	2
4.	Sicherstellungsgründe	3
4.1	Fehlender Wohnsitz in der Schweiz	4
4.2	Gefährdung der geschuldeten Steuer	4
5.	Sicherstellungsverfügung	6
5.1.1	Zustellung, Form und Inhalt	6
5.1.2	Rechtsmittel	7
6.	Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung	8
6.1	Arrestbefehl	8
6.2	Betreibung	8
6.2.1	Betreibung auf Zahlung	9
6.2.2	Betreibung auf Sicherheitsleistung	9
7.	Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl	9
7.1	Form und Inhalt	10
7.2	Arrestgegenstände	11
7.3	Zustellung und Arrestvollzug	11
7.3.1	Grundsatz	11
7.3.2	Arrestort	11
7.4	Rechtsmittel	12
7.5	Arrestprosequierung	13
8.	Interkantonaler Aspekt	13
8.1	Direkte Bundessteuer	14
8.2	Kantonssteuern	14
9.	Literatur	15

1. ALLGEMEINES UND GEGENSTAND DER SICHERSTELLUNG

Die Steuerbehörden haben die Möglichkeit, für Steuerforderungen mittels Verfügung eine Sicherstellung zu verlangen (StG 158 bzw. DBG 169). Die Sicherstellung kann verlangt werden für¹:

- sämtliche Steuerarten
- Verzugszinsen
- Bussen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung²
- Kosten der Vollstreckung der Steuerforderung

Die Sicherstellung kann für definitiv oder erst provisorisch veranlagte Forderungen verlangt werden, aber auch für Forderungen, die überhaupt noch nicht in Rechnung gestellt wurden. Eine Sicherstellungsverfügung kann folglich jederzeit, also auch schon **vor** der **Fälligkeit** und auch für nur mutmasslich geschuldete Steuern erlassen werden³. Nicht zulässig ist die Sicherstellung dagegen für Steuerforderungen, die einen erst künftigen Zeitraum⁴ oder ein künftiges Rechtsgeschäft betreffen.

Mit Erlass einer Sicherstellungsverfügung soll dafür gesorgt werden, dass die mutmassliche Steuer bei Eintritt der Fälligkeit bzw. bei Vorliegen einer rechtskräftigen Veranlagungsverfügung auch tatsächlich bezogen werden kann⁵.

2. RECHTSNATUR DER SICHERSTELLUNG

Für sich allein betrachtet ist die Sicherstellungsverfügung zunächst eine Aufforderung an den Steuerschuldner, **Sicherheit zu leisten** (vgl. Ziff. 5 und 6). In zweiter Linie gilt die Verfügung von Gesetzes wegen als **Arrestbefehl** zur Durchsetzung der verlangten Sicherheitsleistung⁶ (StG 158a bzw. DBG 170, vgl. Ziff. 7).

3. ADRESSAT DER SICHERSTELLUNGSVERFÜGUNG

Nach dem Wortlaut von StG 158 I bzw. DBG 169 I steht die Sicherstellung einzig gegenüber dem **Steuerpflichtigen** zur Verfügung. Nach Ansicht des Bundesgerichtes setzt die Sicherstellung "*in erster Linie voraus, dass derjenige, gegen welchen sie sich richtet, von der Verwaltung für die Steuer persönlich in Anspruch genommen werden kann*"⁷.

¹ Vgl. StG 158 I; Hans Frey, Art. 169 N 4; VGer ZH 24.10.2001, in: RB ZH 2001 Nr. 97.

² BGer 31.8.1995, in: ASA 65, S. 646.

³ BGer 8.12.2016, 2C_669/2016, E. 2.2; BGer 5.2.1982, in: ASA 52, S. 153; Frey, Art. 169 N 7.

⁴ Frey, Art. 169 N 5; VGer ZH 23.5.2001, in: RB ZH 2001 Nr. 99.

⁵ VGU A 19 44 E. 4.2.

⁶ VGU A 19 44 E. 4.2; VGU A 19 26 E. 3.2.

⁷ BGer 11.3.1949, in: ASA 17, S. 448.

Der Schuldner der steuerbaren Leistung und damit der Arbeitgeber haftet nach StG 104 III bzw. DBG 88 II für die Entrichtung der **Quellensteuer**. Er kann also von der zuständigen Behörde für die Steuer persönlich in Anspruch genommen werden. Im Lichte der oben aufgezeigten, vom Bundesgericht und von der Lehre vertretenen Meinung steht die Sicherstellung mithin auch gegenüber dem Schuldner der steuerbaren Leistung bzw. gegenüber dem Arbeitgeber zur Verfügung. Gegenstand der Sicherstellung ist die mutmasslich geschuldete Quellensteuer.

Die Sicherstellungsverfügung kann sich auch gegen **Personen** richten, die nach StG 13 bzw. DBG 13 für die Steuer **solidarisch haften**⁸. In diesen Fällen müssen die Voraussetzungen im Sinne von StG 158 I bzw. DBG 169 I sowohl beim Steuerschuldner wie auch bei der haftenden Person erfüllt sein.

4. SICHERSTELLUNGSGRÜNDE

StG 158 I bzw. DBG 169 I setzen voraus, dass der Steuerpflichtige entweder keinen Wohnsitz in der Schweiz hat oder die Bezahlung der von ihm geschuldeten Steuer oder Busse (vgl. DBG 185 I) als gefährdet erscheint. Es handelt sich dabei um alternative Voraussetzungen. D.h., ist eine dieser beiden Voraussetzungen gegeben, kann eine Sicherstellungsverfügung erlassen werden. Die blosser Vermutung, dass die Forderung mangels Aktiven beim Pflichtigen nicht eingetrieben werden kann, genügt für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung; es braucht kein besonderes Verhalten des Pflichtigen⁹.

Das **Verwaltungsgericht** prüft im Beschwerdeverfahren nur provisorisch und vorfrageweise, ob die Steuerschuld besteht. Das Gericht beschränkt sich bei der Prüfung dieser Frage auf eine **Prima-facie-Würdigung** der tatsächlichen Verhältnisse¹⁰. Blosses Glaubhaftmachen genügt also mit Bezug auf den Nachweis der Existenz der zu sichernden Steuerforderung¹¹. Die nähere Abklärung der **Steuerpflicht** und die **Festsetzung der Abgabe** bleibt dem **Hauptverfahren** in der Steuersache selbst vorbehalten¹². Auch die **Gefährdung** der Steuerforderung ist nach dem Gesetzeswortlaut („erscheint“) nur glaubhaft zu machen¹³.

⁸ Vgl. Frey, Art. 169 N 42; Känzig/Behnisch, Art. 118 N 2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 169 N 3; vgl. auch Amonn, S. 440, für den sich die Sicherstellungsverfügung an den "Zahlungspflichtigen" richtet.

⁹ VGU A 19 44 E. 4.3 und 4.5; VGU A 19 26 E.3.3 und 3.4; Frey, Art. 169 N 14.

¹⁰ BGer 15.8.2019, 2C_689/2019, E. 3.2; VGU A 19 44 E. 4.1, 4.3 und 5.3; VGU A 19 26 E. 3.3; BGer 9.1.2007, 2A.237/2006; BGer 22.12.2005, in: StE 2006 B 99.1 Nr. 12, 2A.205/2005; BGer 11.8.2005, 2A.636/2004; BGer 16.6.2005, 2A.746/2004; BGer 12.3.2002, 2A.380/2001; BGer 15.4.1996, in: Praxis 1996 Nr. 183; BGer 27.10.1995, in: ASA 66, S. 479; VGer ZH 25.9.2002, in: StE 2003 B 99.1 Nr. 10; PVG 2003 Nr. 14.

¹¹ Vgl. Amonn, S. 439; Känzig/Behnisch, Art. 118 Rz 7.

¹² BGer 12.3.2002, in: StR 57/2002, S. 336, 2A.380/2001; PVG 2003 Nr. 14.

¹³ BGer 8.1.2016, 2C_669/2016, E. 2.3.2; VGU A 19 44 E. 4.3 und 5.3; VGU A 19 26 E. 3.3; BGer 9.1.2007, 2A.237/2006; BGer 16.6.2005, 2A.746/2004; BGer 8.9.2003, in: StE 2004 B 99.1 Nr. 11, 2A.435/2000.

4.1 Fehlender Wohnsitz in der Schweiz

Das Fehlen eines schweizerischen Wohnsitzes genügt für sich alleine als Sicherstellungsgrund¹⁴. Es muss nicht zusätzlich der Nachweis einer konkreten Gefährdung erbracht werden. Der inländische Wohnsitz fehlt auch dann, wenn er unbekannt ist¹⁵. Hat der Pflichtige die Schweiz (endgültig) verlassen, ohne aber im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet zu haben (vgl. ZGB 24 I), kann die Sicherstellung ebenfalls geltend gemacht werden.

4.2 Gefährdung der geschuldeten Steuer

Weder DBG 169 noch StG 158 verlangen eine besondere Handlungsweise, ein „Verhalten“ des Steuerpflichtigen, das sich auf die Bezahlung der Steuerforderung nachteilig auswirken könnte. Es genügt, dass die Bezahlung der Steuerforderung objektiv aufgrund der gesamten Umstände gefährdet erscheint¹⁶.

Eine die Sicherstellung gemäss StG 158 rechtfertigende **Gefährdung** des Steueranspruchs kann sich – unabhängig von einzelnen aktiven Handlungen des Steuerpflichtigen – schon objektiv aus den gesamten Umständen ergeben¹⁷. Dies ist etwa dann der Fall¹⁸:

- wenn der Steuerpflichtige seine Ausreise aus der Schweiz beabsichtigt¹⁹;
- wenn der Steuerpflichtige seine Erstwohnung verkauft;
- wenn die steuerbegründende Tätigkeit in einer Weise ausgestaltet ist, die es dem Pflichtigen ermöglicht, sich durch Verschiebung von Vermögenswerten, namentlich ins Ausland, der Vollstreckung zu entziehen²⁰;
- wenn der Pflichtige der Veranlagungsbehörde gegenüber systematisch seine Einkommens- und Vermögenssituation verschleiert²¹, so z.B. wenn er Bargeld im Betrag von mehreren hunderttausend Franken versteckt²²;

¹⁴ VGU A 19 44 E. 4.5 und 5.2; VGU A 19 26 E. 3.4 und 4; VGer ZH 10.1.2001, in: RB ZH 2001 Nr. 96; Frey, Art. 169 N 34.

¹⁵ BGer 19.1.1999, 2A.352/1998, E. 3d; Kehrli, S. 244.

¹⁶ BGer 8.12.2016, 2C_669/2016, E. 2.3.2; BGer 9.1.2007, 2A.237/2006; BGer 22.11.2001, in: NStP 2001, S. 142; BGer 27.10.1995, in: ASA 66, S. 481; VGU A 19 44 E. 4.3; Frey, Art. 169 N 12.

¹⁷ BGer 28.2.1995, in: StE 1996 B 99.1 Nr. 5; Amonn, S. 439/440.

¹⁸ Vgl. dazu auch Frey, Art. 169 N 16 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 169 N 11 ff.

¹⁹ BGer 1.4.2004, 2A.373/2003.

²⁰ BGer 11.8.2005, 2A.636/2004; BGer 12.3.2002, in: StR 57/2002, S. 336, 2A.380/2001. In BGE 108 Ib 52 führte das BGer zu BdBSt 118 (verlangte noch im Gegensatz zu DBG 169 I und StG 158 I ein gefährdendes Verhalten) u.a. Folgendes aus: "Wollte man die Gefährdung erst in ... Handlungen wie dem Abheben oder Auflösen von Bankkonti erblicken, könnte das Ziel der Sicherstellung nicht mehr erreicht werden; wenn derartige Handlungen nämlich ... aktenkundig werden, ist ein Arrest bereits verspätet. Das Schaffen einer Ausgangslage, die ein solches Vorgehen ermöglicht, stellt in sich schon ein steuergefährdendes Verhalten dar. Vgl. auch BGer 31.8.1995, in: ASA 65, S. 645/6.

²¹ BGer 23.1.2007, 2A.234/2006; BGer 11.8.2005, 2A.636/2004; BGer 8.9.2003, in: StE 2004 B 99.1 Nr. 11, 2A.550/2002; BGer 12.3.2002, in: StR 57/2002, S. 336, 2A.380/2001; BGer 28.2.1995, in: StE 1996 B 99.1 Nr. 5. Im Verschleiern liegt auch ein gefährdendes Verhalten (vgl. PVG 2003 Nr. 14).

²² BGer 16.6.2005, 2A.746/2004.

- wenn der Pflichtige grössere Vermögenswerte auf seinen Ehegatten und/oder seine Kinder überträgt²³;
- wenn der Pflichtige Vermögenswerte an nahestehende, natürliche oder juristische Personen zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis verkauft. Gefährdet ist die Steuerforderung allerdings erst, wenn es sich beim Vermögenswert um einen gewichtigen Bestandteil des Vermögens des Pflichtigen handelt oder wenn keine genügenden Vermögenswerte mehr vorliegen, um die Steuerforderung zu bezahlen²⁴;
- wenn der Pflichtige erhebliche Verbindlichkeiten aufweist²⁵.

Bei der Beurteilung der Gefahr, ob der Steuerpflichtige sich seiner Steuerpflicht entzieht, kommt der leichten Verwertbarkeit und Verschiebbarkeit des vorhandenen Vermögens erhebliche Bedeutung zu²⁶. „Als Indiz für eine Steuergefährdung kann auch das bisherige Verhalten des Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren – wie unbegründete Wohnsitzverschiebungen, Stellen trölerischer Anträge, Einreichen unvollständiger Buchhaltungen, Nichtbeibringen eingeforderter Unterlagen – ins Gewicht fallen“²⁷. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob allein schon der Umstand, dass der Steuerpflichtige **keine Steuererklärung einreicht**, eine Sicherstellung rechtfertigen kann. Es ist diesbezüglich wie folgt zu unterscheiden:

- erste Mahnung: keine Sicherstellung;
- zweite Mahnung: keine Sicherstellung;
- Ermessenstaxation vor Rechtskraft: Sicherstellung möglich;

Die vorstehenden Ausführungen beruhen auf der Überlegung, dass ein Steuerpflichtiger, der die Steuererklärung auch nach einer zweiten (eingeschriebenen) Mahnung nicht einreicht, seine Vermögensverhältnisse verschleiert und damit den Steuerbezug gefährdet²⁸.

Aus dem Gesetzeswortlaut ("erscheint", StG 158 I bzw. DBG 169 I) ergibt sich, dass blosse **Glaubhaftmachung der Gefährdung** genügt; ein Nachweis derselben ist weder notwendig noch sachlich gerechtfertigt²⁹.

²³ BGer 12.3.2002, in: StR 57/2002, S. 336, 2A.380/2001; PVG 2003 Nr. 14.

²⁴ BGer 12.3.2001, in: StR 57/2002, S. 336, 2A.380/2001.

²⁵ Zu Steuerausständen vgl. BGer 9.1.2007, 2A.237/2006.

²⁶ BGer 16.6.2005, 2A.746/2004; PVG 2003 Nr. 14.

²⁷ BGer 11.8.2005, 2A.636/2004.

²⁸ Vgl. VGU A 19 16, E. 5.3.4; für das BGer kann das Nichtbeibringen eingeforderter Unterlagen als Indiz für eine Steuergefährdung ins Gewicht fallen (BGer 11.8.2005, 2A.636/2004).

²⁹ BGer 8.12.2016, 2C_669/2016, E. 2.3.2; BGer 22.12.2005, in: StE 2006 B 99.1 Nr. 12, 2A.205/2005; BGer 8.9.2003, in: StR 59/2004, S. 40, 2A.560/2002; BGer 27.10.1995, in: ASA 66, S. 481; BGer 31.8.1995, in: StE 1996 B 99.1 Nr. 6; BGer 28.2.1995, in: StE 1996 B 99.1 Nr. 5; PVG 2003 Nr. 14.

5. SICHERSTELLUNGSVERFÜGUNG

5.1.1 Zustellung, Form und Inhalt

Die **Zustellung** der Sicherstellungsverfügung erfolgt durch eingeschriebenen Brief an den Steuerpflichtigen oder (mit-)haftenden Dritten, bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten an die Ehegatten gemeinsam oder an den rechtsgültig bevollmächtigten Vertreter.

Gestützt auf Art. 2 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 651.1) in Verbindung mit Art. 17 Abs. 3 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen des Europarats und der OECD (Amtshilfeübereinkommen; SR 0.652.1) kann die Steuerverwaltung seit dem 1. November 2019 die Zustellung von Verfügungen und Einspracheentscheiden ~~der Sicherstellungsverfügung~~ an einen Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Ausland durch die Post vornehmen lassen, sofern das betreffende Land sich dem Amtshilfeübereinkommen angeschlossen hat und in Bezug auf die postalische Zustellung keinen Vorbehalt angebracht hat. Die aus Sicht der Steuerverwaltung hinsichtlich der Zustellung von Steuerakten wichtigsten Länder wie Deutschland, Österreich, Italien, Frankreich und das Fürstentum Liechtenstein sind dem Amtshilfeübereinkommen beigetreten und haben keinen Vorbehalt in Bezug auf die direkte Postzustellung angebracht. Die **Zustellung** der Sicherstellungsverfügung **durch die Post** an Steuerpflichtige mit Wohnsitz in den genannten Ländern ist somit **zulässig**. Durch die Zustellung der Sicherstellungsverfügung mittels Einschreiben und Rückschein³⁰ kann der Nachweis der Zustellung der eingeschriebenen Auslandsendung erbracht werden.

Alternativ besteht die Möglichkeit, Steuerpflichtige mit **Wohnsitz im Ausland** aufzufordern, einen **Vertreter in der Schweiz zu bestimmen** (StG 123c I)³¹. Diese Aufforderung hat per Einschreiben und Rückschein und mit Angabe einer Frist zu erfolgen (z.B. zehn Tage nach Erhalt der Aufforderung oder genaue Terminangabe unter Berücksichtigung der Versanddauer). Ist eine Zustellung ins Ausland nicht zulässig und wird kein Vertreter bestimmt, kann die Sicherstellungsverfügung rechtswirksam durch **Publikation** im kantonalen **Amtsblatt** eröffnet werden (StG 132 III). Das gilt auch für jene Fälle, in denen die Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl verwendet werden soll und der Pflichtige vorgängig nicht gewarnt werden darf. Eine Publikation im Amtsblatt ist schliesslich auch zulässig, wenn der Aufenthalt des Steuerpflichtigen unbekannt ist.

Die Sicherstellungsverfügung hat eine **Aufforderung zur Sicherheitsleistung** zu enthalten **sowie eine Frist**, innert welcher diese Sicherheitsleistung zu erfolgen hat. Ebenfalls ist mitzuteilen, in welcher **Art** die Sicherheitsleistung zu erfolgen hat. Sie muss nach

³⁰ Der Rückschein ist ein zusätzlicher Nachweis für die erfolgreiche Zustellung eines eingeschriebenen Briefes. Der Empfänger des eingeschriebenen Briefes quittiert den Erhalt mit Unterschrift auf dem Rückschein, der im Anschluss an den Absender zurückgeschickt wird.

³¹ Vgl. VGU A 19 26 E. 1.4.3; Martin Kocher, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Stefan Oesterhelt (Hrsg.), Kommentar Amtshilfe, Basel 2020, § 22 Rz. 37.

StG 158 II^{bis} bzw. DBG 169 II in Geld, durch Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertpapiere oder durch Bankbürgschaft geleistet werden.

Die Sicherstellungsverfügung richtet sich grundsätzlich an den **Steuerpflichtigen**, kann aber auch an den allfällig haftenden oder mithaftenden Dritten gerichtet werden. Im letzteren Fall müssen die Voraussetzungen im Sinne von StG 158 I bzw. DBG 169 I sowohl beim Steuerschuldner wie auch bei der haftenden Person erfüllt sein. Bei in rechtlich und tatsächlich **ungetrennter Ehe** lebenden Ehegatten kann sich die Sicherstellungsverfügung an die Ehegatten gemeinsam richten, da die Ehegatten gemeinsam steuerpflichtig sind und ihre Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemäss StG 123a I bzw. DBG 113 I gemeinsam ausüben. Die Steuerbehörden können aber auch ohne Weiteres die Sicherstellung nur an einen der beiden Ehegatten richten und von diesem die Sicherstellung für die Gesamtsteuer verlangen³².

Die Sicherstellungsverfügung gibt den **sicherzustellenden** – provisorisch in Rechnung gestellten oder definitiv veranlagten – **Steuerbetrag** an. Ist die Steuerforderung weder provisorisch in Rechnung gestellt noch definitiv veranlagt, setzt die Steuerverwaltung den mutmasslichen Steuerbetrag fest. Überdies hat sie in der Sicherstellungsverfügung darzulegen, auf welche Gegebenheiten der sicherzustellende Betrag zurückzuführen ist und welchen Zeitraum dieser betrifft. Der sicherzustellende Betrag umfasst die Steuerforderung und die bis zum Erlass der Sicherstellungsverfügung aufgelaufenen **Verzugszinsen** (vgl. Ziff. 1).

Die Sicherstellungsverfügung muss eine **kurze Begründung** enthalten, weshalb Sicherstellung verlangt wird, damit der Betroffene sein Rechtsmittelrecht in Kenntnis der Sachlage ausüben kann³³. Eine bloss rudimentäre, stichwortartige Begründung oder gar nur ein blosser Hinweis auf den Sicherstellungsgrund genügt nicht³⁴. Der Hinweis auf den fehlenden Wohnsitz reicht allerdings für sich alleine schon als Sicherstellungsgrund aus, ohne dass die Gefährdung der geschuldeten Steuer noch besonders dargetan werden muss³⁵.

Die Sicherstellungsverfügung muss abgeändert oder aufgehoben werden, wenn die Umstände eine andere Beurteilung nahelegen³⁶.

5.1.2 Rechtsmittel

Die Sicherstellungsverfügung hat weiter eine **Rechtsmittelbelehrung** zu enthalten: Die Sicherstellungsverfügung kann vom Steuerpflichtigen mittels Beschwerde ans **Verwaltungsgericht** (vgl. StG 158 III bzw. DBG 169 III i.V.m. StG 166 III) weitergezogen werden. Die Beschwerde hemmt aber die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung nicht

³² BGer 15.8.2019, 2C_689/2019, in: StE 2019 B 99.1 Nr. 17 E. 2.2.7; BGer 25.9.2003, 2A.59/2003; Frey, Art. 169 N 43.

³³ BGer 12.3.1999, in: StE 1999 B 99.1 Nr. 9.

³⁴ VGU A 19 16 E. 5.3.1 u. 5.3.3.

³⁵ BGer 12.5.2004, 2A.442/2003; VGU A 19 44 E. 4.5 und 5.2.

³⁶ VGU A 19 44 E. 4.3 und VGU A 19 26 E. 3.3.

(StG 158 IV bzw. DBG 169 IV). Ansonsten könnte die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung jeweils leicht torpediert werden. Vor diesem Hintergrund wird das Verwaltungsgericht einem Antrag auf aufschiebende Wirkung³⁷ nicht stattgeben³⁸.

Das Urteil des Verwaltungsgerichts kann mittels Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans Bundesgericht weitergezogen werden³⁹.

6. VOLLSTRECKUNG DER SICHERSTELLUNGSVERFÜGUNG

Die Sicherstellungsverfügung für sich allein ist zunächst eine einfache Aufforderung an den Steuerschuldner, Sicherheiten zu leisten. Wenn der Steuerpflichtige der Sicherstellungsverfügung innert der vorgesehenen Frist nicht freiwillig Folge leistet, muss die Sicherheitsleistung auf dem Wege der **Zwangsvollstreckung** durchgesetzt werden. Der Bezugsbehörde stehen dabei **diverse Möglichkeiten** offen.

6.1 Arrestbefehl

Erachtet die Bezugsbehörde die Voraussetzungen für einen Arrest als gegeben, kann sie die Sicherstellungsverfügung über rechtskräftig oder nicht rechtskräftig veranlagte Steuern durch Arrest vollstrecken. Der Steuerarrest setzt nicht einen besonderen Arrestbefehl voraus; vielmehr ist die **Sicherstellungsverfügung** selbst, falls sie die notwendigen Angaben enthält, direkt **Arrestbefehl** (vgl. StG 158a I Satz 1 bzw. DBG 170 I Satz 1). Die Sicherstellungsverfügung kann also direkt als Arrestbefehl verwendet werden. Dementsprechend entfällt die Einholung des Arrestbefehls beim zuständigen Richter. Die Steuerverwaltung erteilt dem zuständigen **Betreibungsamt** den Auftrag, den Arrest zu **vollziehen** (vgl. dazu Ziff. 7). In der Praxis erlässt die Steuerverwaltung einen besonderen Arrestbefehl, wenn sie die Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl verwendet. Der Grund liegt darin, dass der Arrestbefehl – im Gegensatz zur Sicherstellungsverfügung – genaue Angaben über die mit Arrest zu belegenden Vermögenswerte enthält (vgl. Ziff. 7.2 und 7.3.1).

6.2 Betreuung

Die Bezugsbehörde kann vorerst auf die **Arrestlegung verzichten** und das **Betreibungsverfahren** einleiten. Das kann dann sinnvoll sein, wenn bei Erlass der Sicherstellungsverfügung die Steuerforderung zwar als gefährdet erscheint, ein Arrest aber als eine zu weit gehende Massnahme erscheint. Eine spätere Arrestlegung kann, sollte sie erforderlich sein, jederzeit gestützt auf die rechtskräftige oder angefochtene Sicherstellungsverfügung veranlasst werden.

³⁷ Vgl. VRG 53 II.

³⁸ BGer 12.3.2002, 2A.380/2001.

³⁹ Vgl. Art. 82 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz; SR 173.110); Frey, Art. 169 N 70 ff.

6.2.1 *Betreibung auf Zahlung*

Bei Vorliegen einer bereits **rechtskräftigen Veranlagung** kann die Bezugsbehörde die Betreuung auf Zahlung einleiten.

6.2.2 *Betreibung auf Sicherheitsleistung*

Diese steht dann offen, wenn die Steuer, für die Sicherheit verlangt wird, noch **nicht rechtskräftig** veranlagt worden ist. Ziel der Betreuung auf Sicherheitsleistung ist die Leistung der beanspruchten Sicherheit in Geld. Der Unterschied zur Betreuung auf Zahlung besteht darin, dass der vom Schuldner geleistete Betrag dem Gläubiger nicht ausbezahlt, sondern für ihn als Sicherheit für die Steuerforderung hinterlegt wird⁴⁰.

Die rechtskräftige Sicherstellungsverfügung stellt aufgrund von StG 158 II einen definitiven Rechtsöffnungstitel i.S.v. SchKG 80 II Ziff. 3 dar.

7. SICHERSTELLUNGSVERFÜGUNG ALS ARRESTBEFEHL

Der Arrest dient der Sicherung von Vollstreckungssubstrat im Hinblick auf eine spätere Betreuung.

Nach StG 158a bzw. DBG 170 gilt die **Sicherstellungsverfügung** als **Arrestbefehl** nach SchKG 274. Dabei gilt es, vor allem die folgenden zwei Punkte zu beachten:

- **Arrestgründe** sind die in StG 158 I bzw. DBG 169 I genannten Gründe (Steuerpflichtiger hat keinen Wohnsitz in der Schweiz; geschuldete Steuer erscheint als gefährdet) und nicht die in SchKG 271 genannten Sachverhalte.
- Der Arrest wird durch die für den Erlass der Sicherstellungsverfügung zuständige Steuerbehörde und nicht durch den Richter gemäss SchKG 272 angeordnet. Die Einholung des Arrestbefehls beim zuständigen Richter entfällt also.

Für den **Vollzug** des Steuerarrests ist das **Betreibungsamt** zuständig. Die Steuerverwaltung stellt – an Stelle des Arrestrichters – den Arrestbefehl dem Betreibungsbeamten zu und beauftragt diesen, den Arrest zu vollziehen. Der Arrest kann ungeachtet der Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung veranlasst werden (vgl. StG 158 IV bzw. DBG 169 IV); d.h. ein Rechtsmittel gegen die Sicherstellungsverfügung hindert den Arrest nicht.

Der Vollzug des Arrestes hat der Natur der Sache entsprechend **sofort** zu erfolgen⁴¹. **Betreibungsferien**⁴² und **Rechtsstillstand**⁴³ sind für das Arrestverfahren unbeachtlich (SchKG 56).

⁴⁰ Für weitere Ausführungen zur Betreuung auf Sicherheitsleistung vgl. Frey, Art. 169 N 147.

⁴¹ BGE 113 III 139 I = Pra 78 Nr. 117; Frey, Art. 170 N 17.

⁴² Jeweils sieben Tage vor und nach Ostern und Weihnachten sowie vom 15. Juli bis zum 31. Juli (SchKG 56 Ziff. 2).

7.1 Form und Inhalt

Auch der Arrestbefehl richtet sich grundsätzlich an den zahlungspflichtigen **Steuerpflichtigen** oder an den solidarisch (mit-)haftenden Dritten. Bei in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden (und solidarisch haftenden) Ehegatten hat sich der Arrestbefehl – im Unterschied zur Sicherstellungsverfügung – an den **einzelnen Ehegatten** zu richten, da Ehegatten nicht gemeinsam betrieben werden können. D.h. die Steuerverwaltung hat gegen jeden einzelnen Ehegatten einen **Arrest für die Gesamtsteuer** anzuordnen. Das ist namentlich dann angezeigt, wenn die zu arrestierenden Gegenstände nicht eindeutig einem der beiden Ehegatten zugeordnet werden können. Die Steuerverwaltung stellt dem zuständigen Betreibungsamt eine Sicherstellungsverfügung bzw. einen Arrestbefehl lautend auf den Namen des einen und eine Sicherstellungsverfügung bzw. einen Arrestbefehl lautend auf den Namen des anderen Ehegatten zu. In den beiden Arrestbefehlen hat die Steuerverwaltung auf die solidarische Haftung hinzuweisen und damit zu veranlassen, dass nicht für mehr als die Gesamtsteuer arrestiert wird⁴⁴.

Der Arrest ist im Bereich der Vollstreckung von Geldforderungen eine **überfallartige vorsorgliche Massnahme**. Damit dieser Überraschungseffekt nicht zunichte gemacht wird, darf der von einem Arrest bedrohte Steuerschuldner nicht bereits vor dem bestehenden Arrest gewarnt werden. Aus diesem Grunde enthält die (an ihn gerichtete) Sicherstellungsverfügung keinerlei Angaben über den Arrest, geschweige denn über die Vermögenswerte, welche die Steuerverwaltung mit Arrest belegen lassen will. Diese Angaben benötigt aber zwingend der Betreibungsbeamte, welcher den Arrestbefehl (der Steuerverwaltung) vollziehen muss. In der Praxis wird deshalb wie folgt vorgegangen:

- ⇒ Die **Sicherstellungsverfügung** enthält keine Angaben über einen allenfalls vorgesehenen Arrest. Zu den Angaben, welche die Sicherstellungsverfügung enthalten muss, gehören (vgl. Ziff. 5.1.1 und 5.1.2):
 - Adressat der Sicherstellungsverfügung (Steuerpflichtiger);
 - sicherzustellender Steuerbetrag;
 - Begründung, weshalb die Sicherstellung verlangt wird;
 - Aufforderung zur Sicherheitsleistung;
 - Frist, innert welcher die Sicherheitsleistung zu erfolgen hat;
 - Art, wie die Sicherheitsleistung zu erfolgen hat (Geld, Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertschriften, Bankbürgschaft);
 - Rechtsmittelbelehrung.
- ⇒ Wird die betreffende **Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl verwendet**, erlässt die Steuerverwaltung einen **besonderen Arrestbefehl**, den sie dem zuständigen Betreibungsamt zum Vollzug zustellt. Die EStV kennt drei Formulare: Nr. 31 (Sicherstellungsverfügung), Nr. 32a (Begleitschreiben an das Betreibungsamt) und Nr. 32 (Ar-

⁴³ Rechtsstillstand beinhaltet ein Verbot von Betreibungshandlungen. So besteht z.B. für einen Schuldner, der sich im Militär-, Zivil- oder Zivilschutzdienst befindet, während der Dauer des Dienstes Rechtsstillstand (SchKG 57 I).

⁴⁴ Frey, Art. 170 N 8.

restbefehl); vgl. www.estv.admin.ch. Der Steuerschuldner erfährt davon erst, wenn der Arrest bereits vollzogen ist. Der Arrestbefehl entspricht inhaltlich der Sicherstellungsverfügung, ausser, dass er eben als Arrestbefehl bezeichnet wird und genaue **Angaben** über die mit Arrest zu belegenden **Vermögenswerte** enthält (vgl. Ziff. 7.2).

7.2 Arrestgegenstände

Der Arrest kommt einer vorsorglichen Pfändung gleich (vgl. SchKG 275). Es können sämtliche Einkünfte und Vermögenswerte des Schuldners mit Arrest belegt werden, die pfändbar sind, einen Vermögenswert haben und dem Schuldner rechtlich (und nicht nur wirtschaftlich) gehören. Was offensichtlich einem Dritten zusteht, darf sowenig mit Arrest belegt werden, wie es später auch nicht gepfändet werden könnte⁴⁵.

Die Arrestgegenstände sind möglichst genau anzugeben, allenfalls nur der **Gattung** nach (z.B. Kassabestand, Wertschriften, Post- oder Bankkonto, Inhalt von Banksafes, Depots, Debitorenforderungen, Autos, Mobiliar, Warenlager, Immobilien etc.). Anzugeben ist jedoch die **Örtlichkeit**, wo sie sich befinden, oder die Person, welche diese Gegenstände in Gewahrsam hat. Ein sog. **Sucharrest** ist nicht zulässig⁴⁶.

7.3 Zustellung und Arrestvollzug

7.3.1 Grundsatz

Der **Arrestbefehl**⁴⁷ wird, im Gegensatz zur Sicherstellungsverfügung, nicht dem Steuerschuldner oder Vertreter zugestellt, sondern geht mit **Begleitschreiben** und **Kopie der Sicherstellungsverfügung** an das für den Vollzug **zuständige Betreibungsamt** (vgl. StG 158a I bzw. DBG 170 I). Das Betreibungsamt hat den Arrestbefehl zu vollziehen, ohne ihn auf seine materielle Begründetheit zu prüfen⁴⁸.

7.3.2 Arrestort

Der Arrest ist grundsätzlich dort zu verlangen, wo die Vermögensgegenstände, die arrestiert werden sollen, belegen sind. Das Bundesgericht hat diesbezüglich diverse Regeln aufgestellt⁴⁹:

- **Forderungen** des Steuerpflichtigen, die **nicht in einem Wertpapier verkörpert** sind (Post- und Bankguthaben, Debitorenguthaben, Lohnforderungen etc.), werden am Wohnort des Arrestschuldners (bzw. Gläubigers der Forderungen) arrestiert⁵⁰. Wenn jedoch der Arrestschuldner Wohnsitz im Ausland hat, wird Belegenheit am Sitz des Drittschuldners (z.B. Bank) angenommen.

⁴⁵ Amonn/Walther, § 51 N 7 und 33.

⁴⁶ Frey, Art. 170 N 10 f.

⁴⁷ Vgl. Ziff. 7.1.

⁴⁸ Amonn/Walther, § 51 N 49.

⁴⁹ Vgl. Amonn/Walther, § 51 N 37 i.V.m. § 22 N 19 ff.; Frey, Art. 170 N 14.

⁵⁰ Dem Schuldner wird nach SchKG 99 angezeigt, dass er rechtsgültig nur noch an das Betreibungsamt leisten könne.

- Auch **offene Wertschriftendepots** werden am Wohnort des Steuerschuldners (Depotinhabers) arretiert, wenn er in der Schweiz wohnt. Das Gleiche gilt für **Anteile** an einfachen Gesellschaften, Kollektivgesellschaften etc.
- **Bewegliche und unbewegliche Vermögenobjekte** sind an dem Ort zu arretieren, wo sie sich befinden⁵¹. Das gilt auch für **Wertpapiere**, einschliesslich Aktien⁵².
- **Wertpapiere** sind unter Umständen nicht wie körperliche Gegenstände, sondern wie Forderungen zu behandeln. Dies gilt v.a. in zwei Fällen:
 - Bei Titeln, die in **Bankdepots** figurieren, aber an einem anderen Ort, namentlich in Sammeldepots, verwahrt werden, bildet der Herausgabeanspruch des Arrestschuldners gegen die Depotbank den Arrestgegenstand und ist folglich als Forderung beim Arrestschuldner domiziliert. Wohnt der Arrestschuldner im Ausland, wird Belegenheit am Sitz der depotführenden Bank angenommen⁵³.
 - Bei Aktien, die nicht als Titel ausgegeben werden, verfügt der Aktionär ebenfalls über einen Anspruch gegen die Gesellschaft, der als Forderung bei ihm belegen ist⁵⁴.

7.4 Rechtsmittel

Gegen den Arrestbefehl der Steuerbehörde ist nach StG 158a II bzw. DBG 170 II die **Einsprache** gemäss SchKG 278 **nicht zulässig**; d.h. dem Steuerpflichtigen ist es **verwehrt**, die **Voraussetzungen des Arrests zu bestreiten**. Der Ausschluss der Einsprache nach SchKG ist damit gerechtfertigt, dass die Sicherstellungsverfügung innert 30 Tagen nach Zustellung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht⁵⁵ angefochten werden kann (vgl. Ziff. 5.1.2). Der Gesetzgeber wollte verhindern, dass nebst dem Verwaltungsgericht auch noch der Zivilrichter nach SchKG 278 angerufen werden könnte.

Will der Steuerschuldner Fehler des Betreibungsamtes beim **Arrestvollzug** geltend machen, kann er innert 10 Tagen nach Empfang der Arresturkunde **Beschwerde** an das Kantonsgericht als **Aufsichtsbehörde** erheben (SchKG 17 ff.). Grund zur Beschwerde bietet z.B. ein nichtiger Arrestvollzug, weil das Betreibungsamt nicht zuständig war oder weil ein im Arrestbefehl nicht genannter Gegenstand arretiert worden ist⁵⁶. Ein Dritter kann mit der Beschwerde auch geltend machen, er habe an den Arrestgegenständen Rechte, vor denen der Vollstreckungsanspruch des Gläubigers (Steuerverwaltung) zurücktreten müsse. Hat er mit der Beschwerde keinen Erfolg, ist er auf die Durchführung des **Widerspruchsverfahrens** angewiesen⁵⁷.

⁵¹ Stoffel, Art. 272 N 44.

⁵² BGer 10.8.1973, in: BGE 99 III 20.

⁵³ Stoffel, Art. 272 N 48.

⁵⁴ Stoffel, Art. 272 N 48.

⁵⁵ Das entsprechende Urteil des VGer kann mit der (Einheits-) Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans BGer weitergezogen werden.

⁵⁶ Amonn/Walther, § 51 N 76.

⁵⁷ Zum Widerspruchsverfahren vgl. Amonn/Walther, § 51 N 78.

7.5 Arrestprosequierung

Der vom Arrest betroffene Steuerschuldner erfährt vom Arrest in aller Regel erst dann, wenn dieser bereits vollzogen wird. Weil der Arrest eine vorsorgliche Massnahme ist, die alleine aufgrund des Vorbringens des Arrestgläubigers bzw. der Steuerverwaltung erlassen worden ist, muss die Steuerverwaltung den Arrest zu dessen Aufrechterhaltung innert 10 Tagen nach Zustellung der Arresturkunde prosequieren (SchKG 279). Bei Nichteinhalten dieser Frist fällt der Arrest von Gesetzes wegen dahin (vgl. SchKG 280). Die 10-tägige Frist ist der Fristverlängerung von SchKG 63 unterworfen⁵⁸.

Die Prosequierung hat wie folgt zu erfolgen⁵⁹:

- Wenn nach Zustellung der Arresturkunde eine **rechtskräftige Veranlagungsverfügung** vorliegt, ist die **Betreibung auf Zahlung einzuleiten**. Eine vorgängige Mahnung ist nicht erforderlich. Erfolgte die Einleitung der Betreibung auf Zahlung bereits vor der Arrestierung, gilt damit der Arrest als prosequiert. Ein allfälliger Rechtsvorschlag des Steuerpflichtigen kann mit der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung beseitigt werden.
- Wenn nach Zustellung der Arresturkunde eine **rechtskräftige Sicherstellungsverfügung** vorliegt, ist die **Betreibung auf Sicherheitsleistung anzuheben**. Ein allfälliger Rechtsvorschlag des Pflichtigen kann mit der rechtskräftigen Sicherstellungsverfügung beseitigt werden. Hat der Steuerschuldner gegen die Sicherstellungsverfügung Beschwerde erhoben, ist die Betreibung auf Sicherheitsleistung innert 10 Tagen nach Eröffnung des entsprechenden Urteils anzuheben (SchKG 38 I). Erfolgte die Einleitung der Betreibung auf Sicherheitsleistung bereits vor der Arrestierung, gilt damit der Arrest als prosequiert.
- Wenn – was in der Praxis die Regel ist – **weder eine rechtskräftige Sicherstellungsverfügung noch eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung** vorliegen, ist mit der Betreibung gestützt auf SchKG 279 zuzuwarten, ohne dass der Arrest dahinfällt. Innert 10 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft (entweder der Sicherstellungs- oder der Veranlagungsverfügung) ist dann die Betreibung auf Sicherheitsleistung oder Zahlung einzuleiten (je nachdem, welcher Entscheid zuerst rechtskräftig wird)⁶⁰. Wenn die 10-tägige Frist nicht eingehalten wird, fällt der Arrest dahin⁶¹.

Die Betreibung kann am ordentlichen Betreibungsort oder am Arrestort erfolgen.

8. INTERKANTONALER ASPEKT

Im interkantonalen Bereich stellt sich die Frage, ob die kantonale Steuerverwaltung befugt ist, einen Arrestbefehl (auch) einem Betreibungsamt in einem anderen Kanton zuzustellen und dieses damit aufzufordern, Vermögenswerte ausserhalb von Graubünden

⁵⁸ Walder/Kull/Kottmann, Art. 63 N 3.

⁵⁹ Ausführlich hiezue Frey, Art. 170 N 32 ff.; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 170 N 10 ff.

⁶⁰ Die Pflicht zur Prosequierung durch Betreibung oder Klage, wie sie SchKG 279 vorsieht, lässt sich mit den Regeln und Grundsätzen des Steuerrechts nur schwer in Übereinstimmung bringen. Deshalb hat der Gesetzgeber mit MWSTG 93 VI folgende Bestimmung geschaffen: "Die Zustellung des Entscheides über die Forderung gilt als Anhebung der Klage nach SchKG 279. Die Frist für die Einleitung der Betreibung beginnt mit dem Eintritt der Rechtskraft des Entscheides über die Forderung zu laufen". Die Prosequierung im Zusammenhang mit Steuerforderungen kann also nicht primär nach den Regeln des SchKG erfolgen.

⁶¹ Frey, Art. 170 N 47.

zu arrestieren. Das kann beispielsweise dann von Bedeutung sein, wenn Titel, die sich in einem Bankdepot ausserhalb des Wohnsitzes des Schuldners befinden, arrestiert werden sollen⁶². Es ist diesbezüglich zwischen der direkten Bundessteuer und den Kantonssteuern zu unterscheiden.

8.1 Direkte Bundessteuer

Mit Bezug auf die direkte Bundessteuer gibt es keine Kantonsgrenzen; das DBG gilt für die ganze Schweiz. Die Steuerbehörde des Kantons Graubünden ist deshalb berechtigt, einen Arrestbefehl im Sinne von DBG 170 zum Vollzug an ein Betreibungsamt eines anderen Kantons zu verschicken (vgl. auch DBG 165 III und 169 I).

8.2 Kantonssteuern

Das StHG ermächtigt in Art. 78 die Kantone, Sicherstellungsverfügungen den Arrestbefehlen gleichzustellen. Für den Fall, dass ein Kanton – wie Graubünden mit der Bestimmung von StG 158a – von diesem Recht Gebrauch macht, gelten die betreffenden Sicherstellungsverfügungen in der gesamten Schweiz als Arrestbefehle. Das StHG als Bundesrecht kennt diesbezüglich keine Kantonsgrenzen; wenn die Steuerverwaltung schon an die Stelle des Arrestrichters tritt, dann muss dies für die gesamte Schweiz gelten. Das bedeutet, dass die kantonale Steuerverwaltung Graubünden ihre Sicherstellungsverfügungen gestützt auf StG 158a i.V.m. StHG 78 auch ausserhalb der Kantonsgrenzen als Arrestbefehle verwenden kann. Zu prüfen ist vor der Zustellung eines Arrestbefehls an ein ausserkantoniales Betreibungsamt allerdings stets, ob sich der betreffende Arrestort im Sinne von SchKG 272 auch tatsächlich ausserhalb des Kantons Graubünden befindet⁶³.

9. DELEGATION DER SICHERSTELLUNG

Die **Delegation** des Bezugs bzw. der Sicherstellung von Gemeinde- und Kirchensteuern **von einer kommunalen Steuerbehörde an die Kantonale Steuerverwaltung** ist bei Vorliegen einer genügenden Übertragungsgrundlage **zulässig**⁶⁴. Das betreffende Gemeindesteueramt muss **mittels schriftlicher Vollmacht** (unterzeichnet durch den Leiter des Gemeindesteueramts) die Kantonale Steuerverwaltung zur Vornahme der Inkasso- und Sicherstellungsmassnahmen in Bezug auf die fraglichen Steuerperioden ermächtigen (E-Mail genügt nicht).

⁶² Vgl. Ziff. 7.3.2.

⁶³ Zur Frage des zuständigen Arrestortes vgl. Ziff. 7.3.2.

⁶⁴ VGU A 19 44 E. 3 ff.

10. LITERATUR

Amonn Kurt, Sicherung und Vollstreckung von Steuerforderungen, in: ASA 47, S. 440

Amonn Kurt/Walther Fridolin, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 9. A., Bern 2013

Frey Hans, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017

Känzig Ernst/Behnisch Urs R., Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. A., Basel 1992

Kehrli Urs, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl nach Art. 47 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer, in: ASA 55, S. 244

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016

Stoffel Walter A., in: A. Staehelin/Th. Bauer/D. Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum SchKG, 2. A., Basel 2010

Walder Hans Ulrich/Kull Thomas M./Kottmann Martin, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, 4. A., Zürich 2001