

Arrestprosequierung bei steuerrechtlicher Sicherstellung; Fristwahrung – Art. 279 Abs. 4 und Abs. 5 Ziff. 1 SchKG; Art. 103 Abs. 1 BGG; Art. 169 Abs. 1 und Abs. 4 sowie Art. 170 Abs. 1 DBG; Art. 189 Abs. 1 und Abs. 4 sowie Art. 190 Abs. 1 StG; Art. 41 VRG.

Die Steuerverwaltung hat nach Erlass einer Sicherstellungsverfügung den dadurch bewirkten Arrest innert zehn Tagen seit Eintritt der Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung durch Einleitung der Betreuung auf Sicherheitsleistung zu prosequieren (E. 2.2).

Die Rechtsmittel gegen die Sicherstellungsverfügung ans Obergericht und ans Bundesgericht sind ordentliche Rechtsmittel. Wird die Sicherstellungsverfügung beim Obergericht angefochten, so wird sie nach unbenütztem Ablauf der Frist für die Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten gegen den kantonalen Rechtsmittelentscheid rechtskräftig. Die Arrestprosequierungsfrist beginnt erst dann zu laufen (E. 2.3–2.5).

OGE 93/2015/15 und 93/2015/14 vom 13. Oktober 2015

Veröffentlichung im Amtsbericht

Sachverhalt

Am 20. Januar 2014 verfügte die kantonale Steuerverwaltung, X. habe den mutmasslichen Betrag der Nachsteuern, Verzugszinsen und Bussen aus den laufenden Nach- und Strafsteuerverfahren sicherzustellen. Sie erliess sodann für gewisse Vermögenswerte von X. Arrestbefehle an die Betreibungsämter Y. und Z. Diese stellten hierauf die Arresturkunden aus. X. erhob gegen die Sicherstellungsverfügung beim Obergericht Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer. Das Obergericht wies die Rechtsmittel am 5. Mai 2015 ab. Der Entscheid wurde X. am 7. Mai 2015 zugestellt. Er blieb unangefochten.

Am 16. Juni 2015 stellte die Steuerverwaltung bei den Betreibungsämtern Y. und Z. die Begehren um Betreuung auf Sicherheitsleistung für die Sicherstellungsforderung. Die Betreibungsämter wiesen die Betreibungsbegehren zurück, weil die Prosequierungsfrist nicht eingehalten worden sei. Eine hiegegen gerichtete Beschwerde der Steuerverwaltung hiess das Obergericht gut.

Aus den Erwägungen

2.1. Die steuerrechtliche Sicherstellungsverfügung gilt als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG. Der Arrest wird durch das zuständige Betreibungsamt vollzogen

(Art. 170 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG, SR 642.11]; Art. 190 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 [StG, SHR 641.100]).

Auf den Steuerarrest sind daher, soweit das Steuerrecht dazu keine eigene Regelung enthält, die Bestimmungen des Arrests nach Art. 271 ff. SchKG anwendbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 182 N. 3, S. 1696).

2.2. Hat der Gläubiger nicht schon vor der Bewilligung des Arrests Betreuung eingeleitet oder Klage eingereicht, so muss er dies innert zehn Tagen nach Zustellung der Arresturkunde tun (Art. 279 Abs. 1 SchKG). Hat der Gläubiger seine Forderung ohne vorgängige Betreuung gerichtlich eingeklagt, so muss er die Betreuung innert zehn Tagen nach Eröffnung des Entscheids einleiten (Art. 279 Abs. 4 SchKG). In diesem Sinn hat die Steuerverwaltung den Arrest zu dessen Aufrechterhaltung innert zehn Tagen seit Eintritt der Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung durch Einleitung der Betreuung auf Sicherheitsleistung zu prosequieren (Art. 279 Abs. 5 Ziff. 1 SchKG analog; Hans Frey in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 83–222, 2. A., Basel 2008, Art. 170 N. 29, S. 682, vgl. auch N. 38, S. 686; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Art. 170 N. 19, S. 1021).

Strittig ist, wann die Sicherstellungsverfügung formell rechtskräftig geworden und damit die Arrestprosequierungsfrist für die Betreuung auf Sicherheitsleistung ausgelöst worden sei. Die Betreibungsämter gehen davon aus, dass die Prosequierungsfrist mit dem Rechtsmittelentscheid des Obergerichts vom 5. Mai 2015 über die Sicherstellungsverfügung zu laufen begonnen habe. Demgegenüber ist die Steuerverwaltung der Auffassung, die Sicherstellungsverfügung sei erst nach Ablauf der bis Montag, 8. Juni 2015, dauernden Frist für die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans Bundesgericht rechtskräftig geworden; die Prosequierungsfrist habe erst dann zu laufen begonnen.

2.3. Die Rechtskraft eines Entscheids wird prinzipiell in der einschlägigen Verfahrensordnung geregelt. Das steuerrechtliche Rechtsmittelverfahren, in welchem die Sicherstellungsverfügung gerichtlich überprüft wird, richtet sich nach den Verfahrensvorschriften der Steuergesetze in Verbindung mit den kantonalen Bestimmungen über das verwaltungsgerichtliche Verfahren (Art. 36b des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen vom 20. September 1971 [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRG, SHR 172.200]). Diese regeln die Rechtskraft nicht.

Daher sind hierfür durch Weiterverweis die Vorschriften der Schweizerischen Zivilprozessordnung sinngemäss anwendbar (Art. 50 Abs. 1 VRG).

Auch die Zivilprozessordnung definiert die Rechtskraft jedoch nicht. Im Vorentwurf war noch eine Bestimmung über die Rechtskraft vorgesehen. In der endgültigen Fassung des Gesetzes wurde darauf verzichtet, weil die "belehrende" Bestimmung entbehrlich sei und sich die formelle Rechtskraft aus dem System der Rechtsmittel ergebe (Botschaft zur Schweizerischen Zivilprozessordnung [ZPO] vom 28. Juni 2006, BBI 2006 7345; Daniel Steck, Basler Kommentar, Schweizerische Zivilprozessordnung, 2. A., Basel 2013, Art. 236 N. 29, S. 1286 f.).

Auch wenn die Zivilprozessordnung keine eigene Bestimmung zur Regelung der Rechtskraft enthält, wird der Begriff "Rechtskraft" bzw. "rechtskräftig" darin verschiedentlich verwendet. So bestimmt etwa Art. 336 Abs. 1 ZPO, dass ein Entscheid vollstreckbar ist, wenn er rechtskräftig ist und das Gericht die Vollstreckung nicht aufgeschoben hat (lit. a) oder wenn er noch nicht rechtskräftig ist, jedoch die vorzeitige Vollstreckung bewilligt worden ist (lit. b). Formelle Rechtskraft und Vollstreckbarkeit können somit zeitlich auseinanderfallen. Die beiden Begriffe sind denn auch zu unterscheiden. Es gibt vollstreckbare Entscheide, die formell rechtskräftig sind, und solche, die es nicht sind; und es gibt formell rechtskräftige Entscheide, die vollstreckbar sind, und solche, die es nicht sind (Daniel Staehelin in: Sutter-Somm/Hasenböhler/Leuenberger [Hrsg.], Kommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung [ZPO], 2. A., Zürich/Basel/Genf 2013, Art. 336 N. 10, S. 2427). Wenn daher das Obergericht am 15. Juni 2015 die Vollstreckbarkeit seines Rechtsmittelentscheids vom 5. Mai 2015 betreffend Sicherstellung bescheinigt hat (vgl. Art. 336 Abs. 2 ZPO), so lässt sich daraus nichts zum Zeitpunkt des Eintritts der formellen Rechtskraft ableiten.

Nach allgemeinem Grundsatz tritt die formelle Rechtskraft ein, wenn der Entscheid nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel angefochten werden kann. Ein Entscheid, der mit einem ordentlichen Rechtsmittel anfechtbar ist, wird demnach erst unter anderem mit unbenütztem Ablauf der Rechtsmittelfrist formell rechtskräftig, ein Entscheid, der nicht mit einem ordentlichen Rechtsmittel anfechtbar ist, bereits mit seiner Eröffnung bzw. Zustellung (statt vieler: Spühler/Dolge/Gehri, Schweizerisches Zivilprozessrecht, 9. A., Bern 2010, 9 N. 185 f., S. 157). In der Zivilprozessordnung wird das insoweit klargelegt, dass nach ausdrücklicher Vorschrift die Berufung die Rechtskraft und grundsätzlich auch die Vollstreckbarkeit des angefochtenen Entscheids im Umfang der Anträge hemmt, während die Beschwerde die Rechtskraft und grundsätzlich auch die Vollstreckbarkeit des angefochtenen Entscheids nicht hemmt (Art. 315 Abs. 1 und Art. 325 Abs. 1 ZPO). Nur für die Vollstreckung, nicht jedoch für die Rechtskraft kann allenfalls eine abweichende Anordnung getroffen werden (Art. 315 Abs. 2 und Art. 325 Abs. 2 ZPO). Die Berufung

ist demnach im genannten Sinn ein ordentliches Rechtsmittel, die Beschwerde ein ausserordentliches.

Die formelle Rechtskraft eines letztinstanzlichen kantonalen Entscheids beurteilt sich nicht nur nach den aus dem Rechtsmittelsystem der Zivilprozessordnung abgeleiteten Grundsätzen. Vielmehr ist im Hinblick auf den möglichen Weiterzug des Entscheids ans Bundesgericht auch die Regelung des Bundesgerichtsgesetzes zu beachten (Bundesgesetz über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]). Die Beschwerde ans Bundesgericht hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 Abs. 1 BGG). Die Frage, ob sie als ordentliches oder als ausserordentliches Rechtsmittel gelten müsse, ist umstritten (Lorenz Droese, Basler Kommentar, Schweizerische Zivilprozessordnung, 2. A., Basel 2013, Art. 336 N. 10, S. 1880, mit Hinweisen). Soweit die dabei angesprochene Beschwerde in Zivilsachen (Art. 72 ff. BGG) als ordentliches Rechtsmittel betrachtet wird mit der Konsequenz, dass die fehlende aufschiebende Wirkung nur die Vollstreckbarkeit, nicht auch die Rechtskraft betrifft, steht dem allerdings das Problem entgegen, dass Entscheide, die im kantonalen Verfahren nur der Beschwerde unterstehen, schon mit der erstinstanzlichen Eröffnung formell rechtskräftig werden. Dabei bleibt es, wenn mit dem zweitinstanzlichen Entscheid die Beschwerde abgewiesen wird. Wird dieser Entscheid mit Beschwerde in Zivilsachen ans Bundesgericht weitergezogen (vgl. etwa die Fälle des Ausnahmekatalogs von Art. 309 ZPO), kann kaum noch der *Eintritt* der Rechtskraft gehemmt werden (Urs H. Hoffmann-Nowotny in: Kunz/Hoffmann-Nowotny/Stauber [Hrsg.], ZPO-Rechtsmittel Berufung und Beschwerde, Kommentar zu den Art. 308–327a ZPO, Basel 2013, Art. 315 N. 12, S. 137). Es liegt daher nahe, dass jedenfalls in solchen Fällen die Beschwerde in Zivilsachen die Rechtskraft des angefochtenen Entscheids nicht hemmt (vgl. BGer 5A_606/2014 vom 19. November 2014, E. 6.1, mit Hinweisen, wonach die erteilte aufschiebende Wirkung nur die Vollstreckbarkeit, nicht aber die Rechtskraft des vom Obergericht ausgesprochenen Konkursdekrets betroffen habe und daher kein neues Konkursdatum festzusetzen sei; eine Feststellung, die nicht hätte getroffen werden können, wenn das Bundesgericht angenommen hätte, die Rechtskraft sei durch die Beschwerdeerhebung als solche gehemmt worden).

Die Frage der Auswirkungen der Beschwerde in Zivilsachen kann jedoch insoweit offengelassen werden, als es im vorliegenden Verfahren nicht um die Rechtskraft eines zivilgerichtlichen, sondern eines verwaltungsgerichtlichen Entscheids geht und die zivilprozessualen Grundsätze nur sinngemäss anzuwenden sind.

2.4. Die Rechtsmittel, mit denen das Obergericht verwaltungsinterne steuerrechtliche Entscheide als erste gerichtliche Instanz überprüft, haben prinzipiell aufschiebende Wirkung (Art. 36b i.V.m. Art. 41 Satz 1 VRG). Diese hemmt nicht nur

die Vollstreckbarkeit (soweit nichts anderes geregelt ist), sondern schiebt grundsätzlich sämtliche Rechtswirkungen des betreffenden Verwaltungsakts bis zum Abschluss des Rechtsmittelverfahrens auf (Arnold Marti, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton Schaffhausen, Diss. Zürich 1986, S. 203). Es handelt sich somit um ordentliche Rechtsmittel, die insbesondere auch den Eintritt der formellen Rechtskraft hemmen (für die allgemeine Beschwerde nach DBG: Ulrich Cavelti in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 83–222, 2. A., Basel 2008, Art. 140 N. 2, S. 400).

Die Sicherstellungsverfügung der Steuerverwaltung ist sofort vollstreckbar. Dagegen gerichtete Rechtsmittel haben abweichend vom genannten Grundsatz keine aufschiebende Wirkung. Im kantonalen Steuerrecht wird dazu ausdrücklich geregelt, dass (nur) die *Vollstreckung* der Sicherstellungsverfügung nicht gehemmt werde (Art. 169 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 4 DBG; Art. 189 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 4 StG). Der Eintritt der formellen Rechtskraft wird demnach entsprechend dem allgemeinen Grundsatz gehemmt. Das gilt auch für die bundesrechtliche Beschwerde (vgl. Frey, Art. 169 N. 66, S. 658). Damit hatten insbesondere auch im vorliegenden Fall die Rechtsmittel ans Obergericht, die mit dessen Entscheid vom 5. Mai 2015 erledigt worden sind, analog zur zivilprozessualen Berufung die Rechtskraft gehemmt.

Der Rechtsmittelentscheid des Obergerichts vom 5. Mai 2015 konnte mit Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten ans Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 82 ff. BGG). Die Frage, wann der Entscheid vom 5. Mai 2015 rechtskräftig geworden sei, richtet sich wiederum danach, ob die zur Verfügung stehende Beschwerde ans Bundesgericht im hier massgeblichen Sinn ein ordentliches Rechtsmittel sei, welches den Eintritt der formellen Rechtskraft hemme. Dazu hat das Bundesgericht in einem veröffentlichten Entscheid in einer Steuersache Stellung genommen. Demnach ist die Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten ein ordentliches, devolutives und grundsätzlich reformatorisches Rechtsmittel. Die Rechtskraft tritt daher erst mit dem bundesgerichtlichen Urteil ein. Der Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten kommt zwar in der Regel keine aufschiebende Wirkung zu (Art. 103 Abs. 1 BGG). Doch wirkt diese nur der sofortigen Vollstreckbarkeit des angefochtenen Entscheids entgegen. Auf den Eintritt der Rechtskraft hat eine Verfügung über die aufschiebende Wirkung grundsätzlich keinen Einfluss, ausser es ist ausdrücklich angeordnet worden oder ergibt sich aus der Natur der Sache (BGE 138 II 169 E. 3.3 S. 171 f. mit Hinweisen, unter anderem auf Meyer/Dormann, Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2. A., Basel 2011, Art. 103 N. 5 f., S. 1354; Heinz Aemisegger in: Spühler/Aemisegger/

Dolge/Vock, Bundesgerichtsgesetz [BGG], Praxiskommentar, 2. A., Zürich/St. Gallen 2013, Vorbemerkungen zu Art. 82–89 N. 2, S. 349, mit weiteren Hinweisen).

Aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hemmt demnach die Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten, die der früheren Verwaltungsgerichtsbeschwerde ans Bundesgericht nachempfunden worden ist (Aemisegger, Vorbemerkungen zu Art. 82–89 N. 1, S. 349), den Eintritt der formellen Rechtskraft des angefochtenen Entscheids. Diese tritt somit – wenn der Entscheid nicht weitergezogen wird – nach allgemeinem Grundsatz erst nach unbenütztem Ablauf der Beschwerdefrist ein (vgl. oben, E. 2.3).

2.5. Der Rechtsmittelentscheid des Obergerichts vom 5. Mai 2015 ist demnach am ersten Tag nach Ablauf der Frist für eine allfällige Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten, d.h. am 9. Juni 2015, formell rechtskräftig geworden. Die zehntägige Frist zur Prosequierung der Arreste mittels Betreibung auf Sicherheitsleistung begann an diesem Tag zu laufen. Mit den Betreibungsbegehren vom 16. Juni 2015 haben die Beschwerdeführer die Arrestprosequierungsfrist somit eingehalten.

Die Beschwerden erweisen sich damit als begründet. Die angefochtenen Rückweisungsverfügungen (einschliesslich Kostenregelung) sind aufzuheben.