

Schriften zum Steuerrecht

Markus Reich (Hrsg.)

Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)

Hans Frey

Dr. iur.

Inhaltsverzeichnis

Literaturverzeichnis	XXVII
Erlass- und Materialienverzeichnis	XXXV
I. Bundesgesetze und Verordnungen	XXXV
II. Kreisschreiben/Wegleitung	XXXVI
1. Kreisschreiben und Wegleitung zur Steuersicherung	XXXVI
2. Kreisschreiben zum Steuerbezug	XXXVI
3. Verordnungen und Weisung der Finanzdirektion des Kantons Zürich	XXXVII
III. Materialien	XXXVII
Abkürzungsverzeichnis	XXXIX
Einleitung	1
§ 1 Grundmotiv	2
§ 2 Ziel und Inhalt der Monographie	2
§ 3 Gliederung der Monographie	3
1. Teil Grundlagen	5
Kapitel 1 Rechtsverhältnis im Steuerbezug	7
§ 1 Steuerbezugsanknüpfung	7
I. Staatliche Mittelbeschaffung	7
II. Steuerschuldverhältnis	7
III. Steuerbezug	8
1. Einkassierung der Steuerforderung	8
2. Fälligkeit der Steuerforderung	9
2.1. Allgemeiner Fälligkeitstermin	9
2.2. Besonderer Fälligkeitstermin	10
3. Mittel zur Durchsetzung der Steuerforderung	11
§ 2 Steuerschuldverhältnis	12
I. Natur der Steuerforderung	12
II. Subjekte der Steuerforderung	12
1. Steuergläubiger	12
2. Steuerschuldner	12
3. Zahlungspflichtiger	13
III. Objekt der Steuerforderung	13
§ 3 Durchsetzung der Steuerforderung	13
I. Steueransprüche auf Geldzahlung oder Sicherheitsleistung	13
II. Parteien im Steuerbezug	14
III. Sicherungsmittel des SchKG	15

Kapitel 2	Von der Sicherstellung der Steuer in der eidgenössischen Kriegssteuer zur Sicherstellungsverfügung im DBG	17
§ 1	Geschichtliche Entwicklung der Sicherstellungsverfügung	17
	I. Einmalige eidgenössische Kriegssteuer	17
	II. Neue ausserordentliche Kriegssteuer	18
	1. Steuerbezug	18
	2. Steuersicherung	18
	III. Die Eidgenössische Krisenabgabe	19
	IV. Wehrsteuerbeschluss	20
	1. Steuervollstreckung	20
	2. Sicherung der Wehrsteuer	20
	V. Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt)	21
	VI. Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer (DBG)	21
§ 2	Zusammenfassung	23
	I. Bedürfnis nach Sicherstellungsbefugnissen	23
	II. Entwicklung der gesetzlichen Grundlage	24
Kapitel 3	Bedürfnis nach Sicherheitsleistung	27
§ 1	Überblick	27
§ 2	Sicherheitsleistung im Schweizerischen Rechtssystem	27
	I. Arten von Sicherheitsleistung im Gesetz	27
	1. Privatrecht	27
	2. Öffentliches Recht	30
	2.1. Verwaltungs- und Strafrecht	30
	2.2. Eidgenössische Steuergesetzgebung	31
	2.3. SchKG	32
	3. Vertraglich begründete Sicherheitsleistungen	32
	4. Richterlich begründete Sicherheitsleistung	33
	II. Mittel zur Sicherheitsleistung	33
	1. Allgemein	33
	2. Steuergesetz	34
	2.1. Art der Sicherheitsleistung	34
	2.2. Steuerbürgschaft	34
	III. Zusammenfassung	34
§ 3	Steuersicherung im DBG	35
	I. Ausgangslage	35
	II. Sicherungsmittel	36
	1. Untersuchungs- und Beweismittel im Veranlagungsverfahren	37
	2. Sicherungsmittel im Steuerbezugsverfahren	38
	3. Freiwillige Sicherheitsleistung	39
	III. Zusammenfassung	39
2. Teil	Sicherstellungsverfügung nach Art. 169 DBG	41
Kapitel 1	Grundlagen	43
§ 1	Rechtsquellen zur Sicherstellungsverfügung	43

I.	Bundesverfassung	43
II.	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)	43
III.	Verwaltungsinterne Erlasse	44
	1. Kreisschreiben Nr. 17	44
	2. Entwurf Kreisschreiben	44
	3. Entwurf Wegleitung	44
	4. Kreisschreiben Nr. 28	44
	5. Verwaltungsinterne Anweisungen	44
	6. Kommentar zum Wegleitungsentwurf	45
§ 2	Grundkonzeption der Steuerbezugssicherung im DBG	45
I.	Einbringlichkeit von Steuerforderungen	45
II.	Arten von Sicherheitsleistungen	46
	1. Sicherheitsleistung durch Gesetz	46
	1.1. Löschung im Handelsregister	46
	1.2. Grundbesitz in der Schweiz	47
	1.2.1. Eintragung ins Grundbuch	47
	1.2.2. Sicherstellung der für die Vermittlungstätigkeit an Grundstücken geschuldeten Steuern	47
	2. Sicherheitsleistung durch Verfügungsverfügung	47
	3. Sicherheitsleistung durch freiwillige Sicherheit	48
	3.1. Bürgschaftsvertrag	48
	3.2. Errichtung und Verpfändung eines Schuldbriefs	48
	3.3. Verpfändung einer Lebensversicherungspolice	49
	3.4. Verpfändung von sicheren und marktgängigen Wertschriften	49
	3.5. Abtretung einer Forderung aus Vorsorgeeinrichtung	49
	3.6. Bewegliche Sachen	49
	3.7. Probleme bei der Pfandentgegennahme	50
III.	Wesen und Funktion der Verfügungsverfügung im DBG	50
	1. Gesetzestext	50
	1.1. Wortlaut	50
	1.2. Gesetzssystematik	51
	1.3. Sinn der Rechtsnorm	53
	2. Funktion	53
	2.1. Vollstreckungssicherheit für einen gefährdeten Steueranspruch	53
	2.2. Inhalt des gefährdeten Steueranspruchs	53
	3. Rechtsnatur	54
	3.1. Einfache Aufforderung an den Steuerschuldner	54
	3.2. Massnahme der Steuersicherung	54
	3.3. Zeitliche Ausdehnung	54
	4. Rechtswirkung	55
	5. Rechtliche Einordnung	55
	5.1. Verfügungsverfügung als verwaltungsrechtliche Sanktion	56
	5.1.1. Zuständigkeit der kantonalen Steuerbezugsbehörde	56
	5.1.2. Erforderlichkeit einer gesetzlichen Grundlage	57

5.1.3.	Vollstreckbarkeit einer Sicherstellungsverfügung	57
5.1.4.	Verhältnismässigkeit einer Sicherstellungsverfügung	58
5.1.5.	Androhung der Sanktion	59
5.2.	Sicherstellungsverfügung als vorsorgliche Massnahme	59
5.2.1	Vorsorgliche Massnahmen im Verwaltungsrecht	59
5.2.2.	Vorsorgliche Massnahmen im Steuerbezug	59
a.)	Mutmassliche Steuerforderung	60
b.)	Rechtskräftige Steuerforderung	60
c.)	Vollzug	60
6.	Verhältnis von Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl	61
§ 3	Anwendungsbereich der Sicherstellungsverfügung	61
I.	Gegenstand der Sicherstellungsverfügung	61
1.	Steuerforderung des DBG	61
2.	Geschuldete Steuer	62
3.	Geschuldete Verzugszinsen und Kosten der Vollstreckung	63
4.	Zeitliche Ausdehnung einer Sicherstellungsverfügung	64
5.	Anwendungsarten von Sicherstellungsverfügungen	64
II.	Adressat der Sicherstellungsverfügung	65
1.	Natürliche oder juristische Personen	65
2.	Steuerschuldner	65
3.	Solidarisch haftender Ehegatte	66
4.	Solidarisch haftende Kinder	67
5.	Steuerliche Rechtsnachfolge	68
5.1.	Zahlungshaftung des Steuersukzessors	68
5.1.1.	Sicherstellung der Steuer beim überlebenden Ehegatten	69
5.1.2.	Sicherstellung der Steuer beim Zahlungssukzessor	69
6.	Haftung von Drittpersonen	69
6.1.	Gesetzliche Haftung	69
6.2.	Haftung für natürliche Personen	70
6.2.1.	Haftung von Dritten für Steuerforderungen aus unbeschränkter Steuerpflicht	70
a.)	Vermächtnisnehmer	70
b.)	Erbschaftsverwalter und Willensvollstrecker	70
c.)	Haftung als Mittäter	71
6.2.2.	Haftung von Dritten für Steuerforderungen aus beschränkter Steuerpflicht	71
a.)	In der Schweiz wohnhafte Teilhaber an Personengesellschaften	71
b.)	Haftung für die aus Vermittlungstätigkeit mit Liegenschaften geschuldete Steuer	72
c.)	Haftung als Liquidator	72
6.2.3.	Haftung für Quellensteuern	73
6.3.	Haftung für juristische Personen	73
6.3.1.	Haftung von Dritten für Steuerforderungen aus unbeschränkter Steuerpflicht	73

a.)	Solidarische Haftung der mit der Verwaltung und Liquidation betrauten Person	73
b.)	Solidarische Haftung für die hinterzogene Steuer einer juristischen Person	76
c.)	Haftung des Aktionärs	76
6.3.2.	Solidarische Haftung für Steuerforderungen aus beschränkter Steuerpflicht	76
a.)	Auflösung von Geschäftsbetrieben und Betriebsstätten in der Schweiz	76
b.)	Verkauf von Grundstücken oder durch solche gesicherte Forderungen	76
c.)	Vermittlung einer in der Schweiz gelegenen Liegenschaft	77
d.)	Ausländische Handelsgesellschaften und Personengesamtheiten	77
6.3.3.	Solidarische Haftung des Veranstalters	77
6.3.4.	Solidarhaftung von Konzerngesellschaften	78
III.	Zusammenfassung der Grundlagen	78
Kapitel 2	Formelle Voraussetzungen	81
§ 1	Sicherstellungsverfügung	81
I.	Einleitung	81
1.	Verfügungen von Steuerbehörden	81
2.	Anwendung von Verwaltungsrecht	81
3.	Formelle Voraussetzungen	82
II.	Formelle Aspekte der Sicherstellungsverfügung	82
1.	Formvorschriften des DBG	82
2.	Bezeichnung als Verfügung	83
3.	Parteibezeichnung	83
3.1.	Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer	83
3.2.	Verfügungsadressat	83
3.2.1.	Steuerpflichtiger	83
3.2.2.	Ehegatten	84
3.2.3.	Vertreter	85
4.	Voraussetzungen an die Begründung	86
4.1.	Gewährung des rechtlichen Gehörs	86
4.2.	Angabe des Sicherstellungsgrundes	87
4.2.1.	Darlegung der Steuergefährdung	87
4.2.2.	Darlegung des fehlenden Wohnsitzes in der Schweiz	87
4.2.3.	Begründung des allgemeinen Gefährdungstatbestandes	88
4.3.	Angabe des Rechtsgrunds	88
4.4.	Angabe des sicherzustellenden Steuerbetrags	88
4.5.	Begründung des sicherzustellenden Steuerbetrags	88
4.5.1.	Darlegung der subjektiven Steuerpflicht	88
4.5.2.	Angabe der Höhe des sicherzustellenden Steuerbetrags	89
a.)	Rechtskräftig festgesetzter Steuerbetrag	89

b.)	Mutmasslich geschuldeter Steuerbetrag	90
c.)	Bussen	91
d.)	Verzugszins	91
aa.)	Verzugszins bei Sicherstellung einer rechtskräftigen Steuerforderung	92
bb.)	Verzugszins bei Sicherstellung einer provisorischen Steuerforderung	92
cc.)	Verzugszins bei Sicherstellung von Nachsteuern	92
dd.)	Verzugszins bei Sicherstellung von Bussen und Kosten	93
5.	Rechtsmittelbelehrung	94
6.	Unterschrift	94
7.	Begründung im gleichen Dokument	94
8.	Frist zur Leistung der Sicherheit	95
9.	Verfahrensgarantien der EMRK	96
III.	Eröffnung der Sicherstellungsverfügung	96
1.	Schriftliche Eröffnung	96
2.	Empfangsbedürftige, einseitige Rechtshandlung	97
3.	Zustellung im Inland	97
3.1.	Natürliche Personen	97
3.2.	Juristische Personen	98
3.3.	Rechtsvertreter	98
4.	Zustellung bei Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland	98
5.	Zustellung bei unbekanntem Aufenthalt	99
6.	Form der Zustellung	100
6.1.	Nachweis der rechtswirksamen Eröffnung der Sicherstellungsverfügung	100
6.2.	Eingeschriebener Brief mit Rückschein	100
7.	Publikation im Amtsblatt	102
8.	Polizeiliche Zustellung	102
9.	Nachweis des Inhalts der Verfügung	103
§ 2	Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl	103
§ 3	Zusammenfassung der formellen Voraussetzungen	103
Kapitel 3	Materielle Aspekte	105
§ 1	Gefährdung der Steuer	105
I.	Begriff der Steuergefährdung	105
1.	Gefahr, Unsicherheit oder Ungewissheit des Steuerbezugs	105
2.	Unbestimmter Rechtsbegriff	106
3.	Rechtfertigung der Sicherstellungsmassnahme	106
II.	Massgebender Zeitpunkt	107
III.	Gefährdungsnachweis	107
§ 2	Sicherstellungsgründe nach Art. 169 Abs. 1 DBG	108
I.	Gefährdungstatbestände	108
1.	Voraussetzung: Vorliegen einer Gefährdung des Steuerbezugs	108

2.	Inhalt der Steuerbezugsgefährdung	109
3.	Subjektive Voraussetzungen	109
4.	Objektive Voraussetzungen	110
II.	Zahlungs- und Vollstreckungsgefährdung	111
1.	Allgemeiner Gefährdungstatbestand	111
2.	Wohnsitz in der Schweiz	111
2.1.	Abreise ins Ausland	112
2.1.1.	Wegzug	112
2.1.2.	Vorbereitung zur Abreise	112
2.1.3.	Fluchtgefahr	113
2.1.4.	Ausweisung durch die Fremdenpolizei	113
2.1.5.	Abgelaufene Niederlassungsbewilligung	114
2.2.	Beiseiteschaffen oder Veräusserung von Vermögenswerten	114
2.2.1.	Verbergen von Vermögenswerten	114
a.)	Fehlende Deklaration von Einkommen und Vermögenswerten in der Schweiz	114
b.)	Fehlende Deklaration von Vermögenswerten im Ausland	115
c.)	Systematische Verschleierung der Einkommens- und Vermögenssituation	115
aa.)	Verheimlichung von Vermögenswerten und Einkünften in erheblichem Masse	115
bb.)	Verheimlichung von Bankkonti	116
cc.)	Verheimlichung einer Beteiligung	117
dd.)	Deklaration von wesentlich umfangreicherm Vermögen im neuen Wohnsitzkanton	117
ee.)	Provisionszahlungen aus gewerblichem Liegenschaft Handel	117
ff.)	Wirtschaftliche Verbundenheit mit einem Einzelunternehmen	117
gg.)	Wirtschaftliche Verbundenheit mit Familienangehörigen	118
ii.)	Fehlende oder mit Täuschungsabsicht eingereichte Buchhaltungsunterlagen	118
jj.)	Verlustschein(e)	119
2.2.2.	Verschenken von Vermögenswerten	120
2.2.3.	Verkauf von Vermögenswerten zu Schleuderpreisen	121
2.2.4.	Verschiebung von Vermögenswerten ins Ausland	121
2.3.	Grundbesitz in der Schweiz	122
2.4.	Finanzielle und persönliche Verhältnisse des Steuerpflichtigen	123
2.4.1.	Erhebliche unbeglichene Verbindlichkeiten	123

2.4.2. Unkooperatives, hinauszögerndes Verhalten des Steuerschuldners	124
2.4.3. Abwegige und trölerische prozessuale Begehren und Einwendungen	124
2.4.4. Laufendes Nach- und Strafverfahren	124
2.5. Indizien einer Steuerverfälschung	125
2.5.1. Allgemeine Lebensumstände des Steuerpflichtigen	125
2.5.2. Widersprüchliches Verhalten des Steuerpflichtigen	126
2.5.3. Eigentumsübertragung des Steuerschuldners während laufender Beschwerdefrist	126
2.5.4. Drohung des Steuerpflichtigen mit Wohnsitznahme im Ausland	126
2.5.5. Fortwährender Wechsel des Aufenthaltsortes des Steuerpflichtigen	126
2.5.6. Androhung eines Privatbankrotts	127
2.5.7. Zahlungsaufforderung des ausländischen Fiskus	127
3. Inländischer Gesellschaftssitz	127
3.1. Zulässigkeit einer Sicherstellungsverfügung gegenüber juristischen Personen	127
3.2. Gefährdungstatbestände von unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen Personen	128
3.2.1. Sicherstellung der Steuer bei Aufgabe des Geschäftssitzes oder der Betriebsstätte	128
3.2.2. Verlegung des Gesellschaftssitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland	128
3.2.3. Überschuldung der juristischen Person	128
3.2.4. Liquidation der Gesellschaft	129
3.2.5. Fortgeschrittene Bezugshandlungen gegenüber der Gesellschaft	130
3.2.6. Androhung der Liquidation der Gesellschaft	130
3.2.7. Haftende Organe der Gesellschaft	131
3.2.8. Veräußerung sämtlicher Aktiven der Gesellschaft	131
3.2.9. Beiseiteschaffen von Aktiven der Gesellschaft	131
3.2.10. Fehlendes Eigenkapital der Gesellschaft	131
3.2.11. Leichte Verschiebbarkeit der Aktiven ins Ausland	132
3.2.12. Besondere Gestaltung der Geschäftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft in der Schweiz	132
3.2.13. Verschleierung der finanziellen Verhältnisse der Gesellschaft	132
3.2.14. Verschleierung der Vermögenslage und der Aktiven der Gesellschaft	133
3.2.15. Transferierung von nicht beschlagnahmten Vermögenswerten ins Ausland	133
3.2.16. Beträchtliche Nachsteuern und Bussen	133
3.2.17. Ausländischer Alleinaktionär	133
3.2.18. Verschleierung der tatsächlichen Verwaltung der Gesellschaft	134
3.2.19. Stiftung mit Sitz in der Schweiz	134

3.3. Gefährdungstatbestände bei beschränkt steuerpflichtigen ausländischen juristischen Personen	135
3.3.1. Auflösung eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte in der Schweiz	135
3.3.2. Veräußerung eines in der Schweiz gelegenen Grundstücks	135
3.3.3. Vermittlung von Liegenschaften in der Schweiz durch eine ausländische juristische Person	135
3.3.4. Ausländische Handelsgesellschaften und Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit	136
4. Besonderer Gefährdungstatbestand	136
4.1. Vollstreckungsgefährdung	137
4.1.1. Fehlender Wohnsitz in der Schweiz	137
a.) Steuerrechtlicher Wohnsitzbegriff	137
b.) Unbekannter oder ungewisser Wohnsitz	137
c.) Aufgabe des steuerrechtlichen Wohnsitzes in der Schweiz	138
4.1.2. Fehlender Gesellschaftssitz	139
a.) Ausländischer Sitz einer juristischen Person	139
b.) Ausländischer Sitz einer Handelsgesellschaft oder Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit	139
c.) Aufgabe des Gesellschaftssitzes in der Schweiz	139
d.) Managementgesellschaft	140
e.) Nicht registrierte schweizerische Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft	140
4.1.3. Wegfall der Steuerpflicht in der Schweiz	140
a.) Umwandlung	140
b.) Ausgliederung von Betrieben, Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens	141
c.) Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften	141
§ 3 Zusammenfassung der materiellen Aspekte	141
I. Objektivierter Gefährdungstatbestand	141
II. Grundtatbestand Steuergefährdung	142
1. Unmöglichkeit der Bezahlung der Steuerforderung	142
2. Objektive Gefährdung der Bezahlung der Steuerforderung	142
2.1. Fehlende Belangbarkeit	142
2.2. Fehlende Bezahlung	143
2.2.1. Ausgestaltung der Vermögenswerte	143
2.2.2. Begebenheit der Vermögenswerte	143
2.2.3. Beiseiteschaffen von Vermögensgegenständen	143
III. Anwendungspraxis	144
1. Sicherstellungsverfügung	144
2. Konkursöffnung ohne Betreuung	145
3. Grenzen der Sicherstellungsverfügung	146

Kapitel 4	Erfüllung der Sicherstellungsverfügung	149
§ 1	Bezahlung der rechtskräftig veranlagten Steuer	149
§ 2	Leistung von Sicherheiten	149
	I. Sicherheitsleistung nach Art. 169 DBG	149
	1. Sicherstellung durch Geld	149
	1.1. Barbetrag	149
	1.2. Zahlung auf Sperrkonto	150
	2. Sicherstellung durch Hinterlegung von sicheren, marktgängigen Wertschriften	150
	2.1. Wertschriften	150
	2.2. Marktgängige Wertschriften	151
	2.3. Sichere, marktgängige Wertschriften	151
	2.4. Praxis	151
	2.5. Wertverminderung der hinterlegten Wertschriften	152
	3. Sicherstellung durch Bankbürgschaft	152
	4. Sicherstellung durch Abtausch von arrestierten Vermögenswerten	153
	II. Nichterfüllung der verlangten Sicherheitsleistung	153
	III. Freiwillige Sicherheitsleistung während des Arrestverfahrens	153
	1. Sicherstellung durch Verständigung	153
	2. Sicherstellung durch Verpfändung der Arrestgegenstände	154
	3. Naturalsicherheiten	154
	4. Sicherheitsleistung des Schuldners gemäss Art. 277 SchKG	155
	5. Bezahlung der Steuerforderung	155
	6. Verwertung der freiwillig geleisteten Sicherheiten	155
§ 3	Zusammenfassung: Erfüllung der Sicherstellungsverfügung	156
Kapitel 5	Rechtsmittel gegen die Sicherstellungsverfügung	159
§ 1	Beschwerde	159
	I. Bundesgerichtsgesetz	159
	1. Inkrafttreten des Bundesgerichtsgesetzes	159
	2. StHG	160
	3. Übergangsrecht	160
	II. Kantonale Beschwerdeinstanz	161
	1. Steuerrekurskommission	161
	2. Anfechtungsobjekt	161
	3. Legitimation	161
	4. Parteien des Beschwerdeverfahrens	162
	5. Begründungspflicht	162
	6. Beweismittelabgabe	163
	7. Noven	164
	8. Beschwerdeverfahren	165
	9. Aufschiebende Wirkung	165
	10. Richterliche Beurteilung	166
	10.1. Freie Sachverhaltsprüfung und Rechtsanwendung von Amtes wegen	166

10.2.	Sachlicher Überprüfungsumfang	166
10.3.	Prüfung der Steuerverpflicht	168
10.4.	Prüfung der Steuerschuld	168
10.5.	Prüfung der Gefährdung	169
11.	Doppelbesteuerungsabkommen	169
12.	Freizügigkeitsabkommen mit der EU	170
13.	Gutheissung oder Abweisung der Beschwerde	170
14.	Rechtsmittel	170
III.	Beschwerde ans Bundesgericht	171
1.	Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten	171
2.	Vorinstanzen	171
3.	Legitimation	172
4.	Vernehmlassung der ESTV	173
5.	Anfechtbare Entscheide	173
6.	Beschwerdegründe	174
7.	Begründungspflicht und Form	174
8.	Verfahrensgrundsätze	175
9.	Überprüfungsumfang	175
10.	Novenrecht	177
11.	Frist	178
12.	Aufschiebende Wirkung	178
13.	Kostenvorschuss	178
14.	Unentgeltliche Rechtspflege	179
15.	Eröffnung des Entscheids	179
16.	Gerichtskosten	179
§ 2	Formelle und materielle Rügen	180
I.	Nichtige Sicherstellungsverfügungen	180
1.	Schwerwiegende Zuständigkeitsfehler	180
2.	Schwerwiegende Verfahrensfehler	181
3.	Schwerwiegende Form- oder Eröffnungsfehler	181
3.1.	Formfehler	181
3.2.	Eröffnungsfehler	181
3.3.	Fehlende Rechtsmittelbelehrung	182
3.4.	Verweigerung des rechtlichen Gehörs	182
4.	Schwerwiegende, inhaltliche Mängel	183
II.	Fehlerhafte Sicherstellungsverfügungen	183
1.	Fehler in der Eröffnung der Sicherstellungsverfügung	183
1.1.	Fehlerhafte Zustellung	183
1.2.	Zustellung an Ehegatten	184
1.3.	Formfehler	184
1.3.1.	Fehlende Begründung	184
1.3.2.	Ungenügende Begründung	184
1.3.3.	Unzuständigkeit	185
2.	Verletzung von Bundesrecht	185
2.1.	Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens	185
2.2.	Verhältnismässigkeit	186
2.2.1.	Auswahl der Mittel	186

2.2.2. Höhe der Sicherheitsleistung	187
2.2.3. In zeitlicher Hinsicht	187
2.3. Fehlende Bezugsgefährdung	188
2.3.1. Beschlagnahme nach Strafgesetzbuch	188
2.3.2. Beschlagnahmung nach Verwaltungsstrafverfahren	189
2.3.3. Steuerstrafverfahren	190
2.3.4. Sicherung durch Inventaraufnahme	190
2.3.5. Zollpfandrecht	191
2.3.6. Sicherstellungsverfügungen anderer Behörden	191
2.3.7. Pfandgesicherte Steuerforderung	191
2.3.8. Gefährdung der Steuerforderung bei Beschlagnahmung durch Straf- oder Abgabebehörden	192
2.4. Fehlender Sicherstellungsgrund	193
2.4.1. Vermutung der Nichtbezahlung	193
2.4.2. Vermutung des wiederholten Beiseiteschaffens von Vermögenswerten	193
2.4.3. Bestreiten der Steuerpflicht oder Verweigerung der Auskunft	193
2.4.4. Fehlender Ausländertatbestand bei einer schweizerischen Stiftung	193
2.4.5. Bezahlung der Steuerforderung	194
2.4.6. Verjährte Steuerforderung	194
2.4.7. Auslandsreise	194
2.4.8. Falsche Steuerperiode	194
2.4.9. Gefährdung eines sanierungsfähigen Unternehmens	194
2.4.10. Niederlassung in der Schweiz	195
2.5. Verfassungsrügen	195
2.5.1. Verletzung der Gewährung des rechtlichen Gehörs	195
2.5.2. Verletzung der Eigentumsgarantie	196
2.5.3. Verletzung des Legalitätsprinzips bzw. des Grundsatzes der zeitlichen Verhältnismässigkeit	198
2.5.4. Verwendung von Ergebnissen der Abteilung für Strafuntersuchungen der ESTV	198
2.5.5. Verletzung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit bei offensichtlich übersetztem Sicherstellungsbetrag	198
2.5.6. Willkürverbot	199
2.6. Verjährung der Steuer	200
2.7. Rügen betreffend den Vollzug der Sicherstellungsverfügung	200
3. Intertemporale Anwendung	201
3.1. Steuerjahre vor 1995	201
3.2. Regelung nach Art. 78 StHG	201
§ 3 Zusammenfassung: Rechtsmittel gegen die Sicherstellungsverfügung	202
I. Kritik am neuen Rechtsmittelweg	202
1. Entlastung des Bundesgericht	202

2.	Wegfall der einheitlichen Beurteilung der Steuergefährdungssachverhalte	202
3.	Zeitliche Verzögerung	203
4.	Vergleich mit den Regelungen im MWSTG, VSTG und dem SchKG	204
5.	Konsequenz des neuen, mehrstufigen Rechtsmittelweges	204
II.	Fazit	204
3. Teil	Arrest nach Art. 170 DBG	207
Kapitel 1	Arrestlegung	209
§ 1	Vollzug der Sicherstellungsverfügung	209
1.	Voraussetzung für den Vollzug der Sicherstellungsverfügung	209
2.	Anwendbares Vollstreckungsrecht	209
3.	Sicherungsfunktion des Steuerarrests	210
4.	Besonderheiten beim Vollzug der Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl	211
§ 2	Steuerarrest nach Art. 170 DBG	212
I.	Gesetzliche Grundlage und Rechtsnatur	212
1.	Wesen des Steuerarrests	212
2.	Rechtfertigung des Steuerarrests	213
3.	Systematische Einordnung	214
4.	Abgrenzung zum SchKG-Arrest	214
4.1.	Arrestbefehl nach Art. 170 DBG	214
4.2.	Arrestbehörde	215
4.3.	Arresteinsprache	215
4.4.	Arrestgründe	216
4.5.	Arrestgegenstände	216
5.	Anwendungsbereich des Steuerarrests	216
6.	SchKG-Arrest im Steuerbezug	217
7.	Steuerarrest und Nachlassvertrag	217
8.	Steuerarrest und Konkurseröffnung	218
II.	Formelle Voraussetzungen des Steuerarrests	218
1.	Doppelfunktion der Sicherstellungsverfügung	218
2.	Erlass des Arrests	219
3.	Arrestbefehl	220
3.1.	Arrestformular	220
3.1.1.	Arrestgrund	220
3.1.2.	Arrestgegenstände	221
3.1.3.	Arrestforderung	222
a.)	Forderungsumfang	222
b.)	Forderungsgrundlage	222
c.)	Forderungssumme	222
d.)	Forderungsurkunde	222
3.2.	Zustellung des Arrestbefehls	223
3.2.1	Örtlich zuständiges Betreibungsamt	223
3.2.2.	Betreibungsamt am Arrestort	223

3.2.3. Arrestschuldner	223
4. Rechtsmittelbelehrung	224
5. Ungedeckter Differenzbetrag	224
III. Materielle Voraussetzungen des Steuerarrests	224
1. Institut Steuerarrest	224
1.1. Forderungsbetrag	224
1.2. Fälligkeit der Steuerforderung	225
2. Arrestgründe	226
2.1. Fehlender Wohnsitz in der Schweiz	226
2.1.1. Arrestbetreibung	226
2.1.2. Mangelnder fester Wohnsitz	227
2.1.3. Sitz einer juristischen Person	227
2.2. Gefährdung der Bezahlung	227
3. Arrestgegenstände	228
3.1. Belegenheitsort	228
3.2. Vermögenswerte und Einkünfte des Steuerschuldners	228
3.2.1. Pfänd- und verwertbare Vermögenswert	228
3.2.2. Vermögensgegenstände des Steuerschuldners	229
3.3. Unpfändbarkeit und beschränkte Pfändbarkeit	229
4. Arrestorte im Steuerarrestverfahren	230
4.1. Steuerpflichtige mit Wohnsitz in der Schweiz	230
4.1.1. Körperliche Vermögenswerte	230
4.1.2. Forderungen	231
4.2. Steuerpflichtige ohne Wohnsitz in der Schweiz	232
4.2.1. Arrestbetreibung	232
4.2.2. Körperliche Vermögensgegenstände	233
4.2.3. Forderungen	233
4.2.4. Mehrere Arrestorte	233
4.3. Arrest-Sonderfälle	234
4.3.1. Verarrestierung von Liegenschaften	234
a.) Verarrestierung von Grundstücken	234
b.) Vindikationsansprüche	234
c.) Immobiliengesellschaft	234
4.3.2. Arrestlegung bei Banken	234
a.) Kontokorrentkonten, Sparkonten und Wertschriften oder Depotkonten	234
b.) Gemeinschaftskonten (compte joint)	235
c.) Wertschriftendepots	236
d.) Arrestlegungspraxis bei Banken	237
e.) Aktienzertifikate	238
f.) Dividenden	238
4.3.3. Arrestlegung von Anteilen bei Miteigentums- oder Gesamthandverhältnissen	238
a.) Miteigentum an Grundstücken	238
b.) Gemeinschaftskonten (compte joint)	239

c.) Liquidationsanteil an einer ungeteilten Erbschaft	239
d.) Miteigentumsanteil an Inhaberschuldbrief	239
e.) Verfahren zur Verwertung von Anteilen an Gemeinschaftsvermögen	240
4.3.4 Patente, Muster, Marken und Modelle	240
4.3.5. Trustvermögen	240
4.4. Arrestierung Vermögenswerte Dritter	241
4.4.1. Vermögenswerte lautend auf fremden Namen	241
4.4.2. Treuhänderisch gehaltene Vermögenswerte	242
4.4.3. Durchgriff	242
4.4.4. Verarrestierung von Aktiven einer Aktiengesellschaft für Schulden des Alleinaktionärs	243
4.4.5. Anfechtung der Übertragung von Vermögenswerte auf Drittpersonen	244
§ 3 Kommentar zur Arrestlegung	245
I. Verarrestierung von körperlichen Vermögenswerten und Forderungen	245
II. Arrestlegung mit einer rechtskräftigen Sicherstellungsverfügung	246
III. Hinweise auf Vermögenswerte in den Steuerakten	246
Kapitel 2 Arrestvollzug und Auskunftspflicht	247
§ 1 Vollziehende Behörde	247
I. Gesetzliche Grundlage für den Vollzug des Steuerarrests	247
II. Vollzug des Steuerarrests	247
1. Zustellung des Arrestformulars	247
2. Vornahme des Arrests	247
3. Arrestbewilligung	248
4. Umfang der Arrestlegung	249
5. Überprüfungsbefugnis der vollziehenden Behörde	249
6. Eigentum von Dritten	250
6.1. Glaubhaftmachung der Steuerbehörden	250
6.2. Prüfungsbefugnis der Aufsichtsbehörde	251
6.3. Anfechtung	251
7. Widerspruchsverfahren	251
7.1. Geltendmachung von Drittansprüchen	251
7.2. Anfechtungseinrede	253
8. Deckungsprinzip	253
9. Sicherheitsleistung des Schuldners	254
9.1. Hinreichende Sicherheit	254
9.2. Art und Höhe der Sicherheitsleistung	254
III. Arresturkunde	254
1. Mitteilung der Arresturkunde	254
2. Anfechtbarkeit der Arresturkunde	255
3. Drittansprüche und Frist zur Arrestprosekution	255
§ 2 Auskunftspflicht im Arrestverfahren	255

I.	Auskunftspflicht des Schuldners gegenüber den Arrestvollzugsbehörden	255
II.	Auskunftspflicht von Dritten gegenüber den Arrestvollzugsbehörden	256
1.	Umfang der Auskunftspflicht des Dritten	256
2.	Inhalt und Grenzen der Auskunftspflicht	257
3.	Bankinstitute	258
3.1.	Auskunftspflicht	258
3.2.	Zeitpunkt der Auskunftspflicht	258
3.3.	Art der Auskunftspflicht	259
4.	Galerien	260
5.	Rechtsfolgen der Verletzung der Auskunftspflicht	260
5.1.	Strafrechtliche Sanktionen	260
5.2.	Zivilrechtliche Haftung	260
5.3.	Rechtsschutz des Dritten	261
5.3.1.	Beschwerde nach Art. 17 ff. SchKG	261
5.3.2.	Schadenersatzansprüche des Dritten	261
III.	Auskunftspflicht gegenüber den Steuerbehörden	261
1.	Amtshilfe	261
1.1.	Amtshilfe unter Steuerbehörden	261
1.2.	Amtshilfe anderer Behörden	262
2.	Pensionskassen	263
3.	AHV-Behörden	263
§ 3	Zusammenfassung Arrestvollzug und Auskunftspflicht	263
Kapitel 3	Arrestprosekution	267
§ 1	Übersicht Prosekution Steuerarrest	267
I.	Vorläufige Beschlagnahme	267
II.	Prosekution von Ansprüchen der Steuerbehörden	267
1.	Anwendung von Art. 279 SchKG für Steuerforderungen	267
2.	Prosekution mittels Sicherstellungsverfügung	268
3.	Prosekution mittels Veranlagungs-, Nachsteuer- oder Bussenverfügungen	268
4.	Einleitung der Betreuung	268
4.1.	Betreibungsbegehren	268
4.2.	Zeitpunkt der Betreuungseinleitung	269
5.	Prosequierungsort	270
5.1.	Ordentlicher Betreuungsort	270
5.1.1.	Arrestprosekution am Wohnsitz des Schuldners in der Schweiz	271
5.1.2.	Arrestprosekution am Arrestort	271
5.1.3.	Praxis	271
5.2.	Steuerpflichtige ohne Wohnsitz in der Schweiz	271
5.2.1.	Betreibungsort am Arrestort	271
5.2.2.	Wohnsitz des Arrestschuldners im Ausland	272
5.2.3.	Zweigniederlassung	272
III.	Sicherstellung von rechtskräftigen und mutmasslichen Steuerforderungen	273

§ 2	Betreibung auf Sicherheitsleistung	273
I.	Übersicht	273
1.	Verfahrensgrundlagen	273
2.	Gesetzliche Grundlage und Wesen	274
3.	Betreibung auf Sicherheitsleistung nach Art. 169 f. DBG	275
II.	Betreibungsverfahren	276
1.	Betreibungsbegehren	276
1.1.	Durchführung	276
1.2.	Ausformulierung des Begehrens	276
2.	Zahlungsbefehl	277
3.	Rechtsvorschlag	277
4.	Rechtsöffnungsverfahren	278
4.1.	Formelle Voraussetzungen	278
4.1.1.	Örtliche Zuständigkeit	278
4.1.2.	Wohnsitzwechsel	278
4.2.	Materielle Voraussetzungen	278
4.2.1.	Verfügungen und Entscheide kantonaler Verwaltungsbehörden über öffentlich-rechtliche Ansprüche	278
4.2.2.	Überprüfung der Voraussetzungen	279
4.3.	Erteilung der definitiven Rechtsöffnung	279
4.4.	Einwendungen	279
4.4.1.	Verjährung des Steuerbezugs	279
4.4.2.	Tilgung	280
a.)	Bezahlung	280
b.)	Erlass	281
aa.)	Ordentliches Steuererlassverfahren	281
bb.)	Aussergerichtlicher Nachlassvertrag	281
cc.)	Gerichtlicher Nachlassvertrag	282
dd.)	Erlassene Steuerforderung	282
4.4.3.	Stundung	282
4.4.4.	Fehlende Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung	283
4.4.5.	Weitere Einreden	283
4.5.	Rechtsmittel	283
4.6.	Neuer Arrestbefehl	283
5.	Fortsetzungsbegehren	284
6.	Pfändungsurkunde	284
7.	Verwertungsbegehren	285
8.	Abschluss der Betreibung auf Sicherheitsleistung	285
8.1.	Pfandrecht	285
8.2.	Wirkung der Hinterlegung	286
8.3.	Freiwilliges Pfandrecht des Steuerschuldners	286
8.4.	Pfandverwertung	287
8.5.	Abgrenzung zum Konkursverfahren	287
III.	Merkmale der Betreibung auf Sicherheitsleistung	288
1.	Zusammenfassend zeigt die Betreibung auf Sicherheitsleistung folgende Merkmale auf:	288

2.	Der Betreibung auf Sicherheitsleistung kommt folgende Bedeutung zu:	289
2.1.	In der Rechtsprechung	289
2.2.	In der Praxis	290
3.	Betreibung auf Sicherheitsleistung ohne Arrestbefehl	290
§ 3	Betreibung auf Zahlung	291
I.	Definition	291
1.	Rechtskräftige Steuerforderung	291
2.	Betreibung auf Pfändung	291
3.	Sicherstellungsverfügung	292
4.	Arrestlegung nach Einleitung der Betreibung	292
II.	Einleitungsverfahren	292
1.	Betreibungsbegehren	292
1.1.	Verfahren der Betreibung auf Zahlung	292
1.2.	Zahlungsbefehl	293
1.3.	Rechtsvorschlag	293
1.4.	Rechtsöffnung	293
1.4.1.	Rechtsöffnungsverfahren	293
1.4.2.	Formelle Rechtskraft	294
1.4.3.	Rechtskraftbescheinigung	294
III.	Durchführung der Betreibung auf Zahlung	295
1.	Pfändungsverfahren	295
1.1.	Fortsetzungsbegehren und Pfändungsvollzug	295
1.2.	Anschlusspfändung	295
1.3.	Konkurrenz von zwei Arrestbefehlen	296
1.4.	Ausübung eines Kaufrechts an einem arretierten Grundstück	297
2.	Verwertung und Verteilung	298
§ 4	Rechtsmittel gegen den Arrestvollzug und die Arrestprosekution	298
I.	Schuldbetreibungsrechtliche Beschwerde nach Art. 17 SchKG	298
1.	Verfahren	298
2.	Formelle Rügen gegen den Arrestvollzug und die Arrestprosekution	299
2.1.	Arrestort	299
2.2.	Arrestgegenstände	300
2.3.	Rechtsmissbräuchlicher Arrest	300
2.4.	Fehlender Arrestgrund	300
2.5.	Mehrere Schuldner	300
2.6.	Korrekte Forderungsangabe	300
2.7.	Mangelhafte Betreibungseinleitung	301
2.8.	Betreibungsrückzug	301
2.9.	Bedingungen	301
2.10.	Wechsel der Betreibungsart	301
2.11.	Ablauf der Prosekutionsfrist für das Fortsetzungsbegehren	301
2.12.	Ablauf der Prosekutionsfrist zur Stellung des Rechtsöffnungsbegehrens	302

2.13.	Ablauf der Prosekutionsfrist für das Fortsetzungsbegehren nach beseitigtem Rechtsvorschlag	302
2.14.	Überarrestierung	302
3.	Materielle Rügen gegen den Arrestvollzug und die Arrestprosekution	302
3.1.	Unpfändbarkeitsanspruch	302
3.1.1.	Fürsorgeleistungen und Unterstützungen	302
3.1.2.	Renten aus Sozialversicherungsleistungen	303
3.1.3.	Ansprüche aus Vorsorge- und Freizügigkeitsleistungen	303
3.1.4.	Leibrenten	304
3.1.5.	Ansprüche aus Lebensversicherungen	304
3.2.	Eingriff ins Existenzminimum	305
3.3.	Pfandgesicherte Forderungen	306
3.4.	Eingriff in Eigentumsrechte Dritter	306
4.	Arresthinfall	307
4.1.	Aufhebung des Veranlagungs- und/oder des Nach- und Steuerstrafverfahrens	307
4.2.	Gutheissung der Beschwerde	307
4.3.	Unterbliebene Prosekution	307
4.4.	Während der laufenden Betreuung	308
4.5.	Herabsetzung der Forderungssumme	308
4.6.	Verweigerung der Rechtsöffnung	308
4.7.	Konkurseröffnung	309
5.	Freigabe der Arrestgegenstände	309
6.	Neuverarrestierung	309
7.	Arresteinsprache	309
II.	Haftung für Arrestschaden	310
1.	Haftung der Steuerbehörde nach Art. 273 SchKG	310
2.	Gesetzliche Kausalhaftung	310
3.	Schaden	311
4.	Adäquater Kausalzusammenhang	311
5.	Widerrechtlichkeit	312
5.1.	Unrechtmässige Arrestförderung	312
5.2.	Fehlen eines Arrestgrundes	312
5.3.	Fehlen einer Arrestvoraussetzung	313
6.	Schadenersatzpflicht der Steuerbehörde	313
7.	Gerichtsstand	313
8.	Klageberechtigung	314
9.	Verjährung	314
10.	Haftung der Arrestbehörde	314
11.	Ausschluss einer allfälligen Schadenersatzklage	315
11.1.	Hinterlegung eines Faustpfands	315
11.2.	Substituierung der Arrestgegenstände	315
11.3.	Rechtskräftige Sicherstellungsverfügung	315
12.	Haftung bei verunmöglichter Vermögensanlage	315
13.	Verpflichtung des Arrestgläubigers zur Sicherheitsleistung	317

III. Zusammenfassung	317
1. Rechtsmittel gegen den Arrestvollzug und die Arrestprosekution	317
2. Haftung für Arrestschaden	318
§ 5 Fazit zur Arrestprosekution	318
Schlussbetrachtungen	321
§ 1 Feststellungen	322
I. Bedürfnis nach Steuersicherung	322
II. Bedeutung der Sicherstellungsverfügung	322
III. Notwendigkeit der Arrestdurchsetzung	324
1. „Garant“ für den Vollzug der Sicherstellungsverfügung	324
2. Rechtfertigung	324
3. Arrestbefehl als zusätzliche Funktion der Sicherstellungsverfügung	324
4. Bedeutung der Betreibung auf Sicherheitsleistung	325
IV. Durchsetzung von gefährdeten Steueransprüchen im SchKG	325
2. Vollzugsproblematik von mutmasslichen Steuerforderungen	326
3. Wegfall der subjektiven Anknüpfungspunkte für den Nachweis der Bezugsgefährdung	328
4. Arrestlegung im Sprengel des zuständigen Arrestrichters	331
5. Auskunftspflicht der Bankinstitute im Steuerarrest	332
§ 2 Postulate	332
I. Vorschläge für eine Revision der Art. 169 und 170 DBG	332
1. Gesetzssystematik	332
2. Wortlaut	333
2.1. Zahlungspflichtiger	334
2.2. Aufnahme des Geschäftssitzes in den Wortlaut von Art. 169 DBG	334
2.3. Fälligkeit der Sicherheitsleistung	334
2.4. Sicherstellung zu jedem Zeitpunkt	335
2.5. Aufschiebende Wirkung von Beschwerden	336
2.6. Anhebung der Klage	336
2.7. Neuer Rechtsmittelweg	337
3. Neuformulierung von Art. 169 DBG	338
II. Vorschlag für eine Vereinheitlichung im öffentlichen Recht	339
III. Vereinheitlichung im Abgaberecht	340
Anhang	343
Stichwortverzeichnis	355