

# **BGE 151 III 177**

Bundesgericht (BGE), 2023-11-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_151 III 177](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_151_III_177)

FR: ATF 151 III 177

IT: DTF 151 III 177

## **Regeste**

Regeste a Art. 169 Abs. 1 DBG; Art. 78 StHG; Art. 38 und 80 SchKG; Steuerarrest; Sicherstellungsverfügung; Betreibung auf Sicherheitsleistung; Rechtsöffnung. Sicherstellungsverfügungen berechtigen erst dann zur definitiven Rechtsöffnung, wenn sie in formelle Rechtskraft erwachsen sind (E. 2-6).

Regeste b Art. 66 Abs. 4 BGG; Gerichtskosten. Auch fiskalische Interessen gelten als Vermögensinteressen im Sinne von Art. 66 Abs. 4 BGG (E. 7).

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Der Beschwerdeführer rügt, die Vorinstanz habe definitive Rechtsöffnung erteilt, obwohl kein Rechtsöffnungstitel vorhanden sei.

#### **E. 2.1**

Hat der Schuldner gegen einen Zahlungsbefehl Rechtsvorschlag erhoben, kann die Betreibung erst fortgesetzt werden, wenn der Rechtsvorschlag durch Erteilung der Rechtsöffnung beseitigt ist. BGE 151 III 177 S. 179

##### **E. 2.1.1**

Beruhet die Forderung auf einem vollstreckbaren Entscheid eines schweizerischen Gerichts oder einer schweizerischen Verwaltungsbehörde, so wird die definitive Rechtsöffnung erteilt, wenn nicht der Betriebene durch Urkunden beweist, dass die Schuld seit Erlass des Entscheids getilgt oder gestundet worden ist, oder die Verjährung anruft ( Art. 81 Abs. 1 SchKG ). Verfügungen schweizerischer Verwaltungsbehörden sind den gerichtlichen Entscheiden gleichgestellt (Art. 80 Abs. 1 und Abs. 2 Ziff. 2 SchKG). Grundsätzlich genügt die Vollstreckbarkeit der Verfügung, ohne dass Rechtskraft vorliegen muss (Urteile 5D\_195/2021 vom 28. Februar 2022 E. 2.1 mit Hinweis; 5A\_41/2018 vom 18. Juli 2018 E. 3.2.1; DANIEL STAEHELIN, in: Basler Kommentar, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bd. I, 3. Aufl. 2021, N. 110 zu Art. 80 SchKG mit Hinweisen; STÉPHANE ABBET, in: La mainlevée de l'opposition [nachfolgend: La mainlevée], 2. Aufl. 2022, N. 142 zu Art. 80 SchKG mit Hinweisen; AMONN/WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 9. Aufl. 2013, § 19 Rz. 45). Eine Verfügung ist vollstreckbar, wenn sie mit keinem ordentlichen Rechtsmittel mehr anfechtbar ist, wenn nur noch ein Rechtsmittel zur Verfügung steht, das keine aufschiebende Wirkung hat, oder wenn dem Rechtsmittel die aufschiebende Wirkung entzogen worden ist (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 1457).

##### **E. 2.1.2**

Im Steuerrecht setzt die Vollstreckbarkeit der Steuerforderung insbesondere die Veranlagungsverfügung voraus, mit der die Veranlagungsbehörde die Steuerforderung des Gemeinwesens gegenüber dem Steuerpflichtigen für eine bestimmte Steuerperiode betragsmässig verbindlich festlegt (vgl. Art. 131 DBG [SR 642.11]; Art. 41 Abs. 3 und Art. 46 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Für eine Rechtsöffnung wird nach allgemeiner Auffassung vorausgesetzt, dass die Steuerveranlagung nicht nur vollstreckbar, sondern auch rechtskräftig ist. Was die direkte Bundessteuer betrifft, sieht Art. 165 Abs. 3 DBG vor, dass die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen und -entscheide die gleiche Wirkung wie ein vollstreckbares Gerichtsurteil haben. Das einschlägige öffentliche Recht macht demnach die Zwangsvollstreckung davon abhängig, dass die Veranlagung formell rechtskräftig ist, und stellt insofern höhere Anforderungen. Mit anderen Worten liegt eine auf dem Wege der Schuldbetreibung vollstreckbare Verfügung erst vor, wenn sie in formelle Rechtskraft erwachsen BGE 151 III 177 S. 180 ist. Für die Rechtsöffnung wird daher nach allgemeiner Auffassung vorausgesetzt, dass die Veranlagungsverfügungen und -entscheide nicht nur vollstreckbar, sondern auch rechtskräftig sind (Urteil 5A\_41/2018 vom 18. Juli 2018 E. 3.2.1 mit diversen Hinweisen; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl. 2023, S. 672).

## **E. 2.2**

Unabhängig davon, ob bereits eine rechtskräftige Veranlagung vorliegt, kann die zuständige Steuerbehörde bei einer Gefährdung der Steuerforderung eine Sicherstellungsverfügung erlassen.

### **E. 2.2.1**

Hat der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz oder erscheint die Bezahlung der von ihm geschuldeten Steuer als gefährdet, so kann die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer auch vor der rechtskräftigen Feststellung des Steuerbetrags jederzeit Sicherstellung verlangen. Die Sicherstellungsverfügung gibt den sicherzustellenden Betrag an und ist sofort vollstreckbar. Sie hat im Betreibungsverfahren die gleichen Wirkungen wie ein vollstreckbares Gerichtsurteil ( Art. 169 Abs. 1 DBG ). Beschwerden gegen Sicherstellungsverfügungen haben keine aufschiebende Wirkung ( Art. 169 Abs. 4 DBG ). Die Sicherstellungsverfügung gilt als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG ( Art. 170 Abs. 1 DBG ). Auch die Kantone können Sicherstellungsverfügungen der zuständigen kantonalen Steuerbehörden den Arrestbefehlen nach Art. 274 SchKG gleichstellen ( Art. 78 StHG ).

### **E. 2.2.2**

Öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen sind zwar in der Vollstreckung grundsätzlich gleichgestellt ( BGE 150 III 332 E. 2.5.1; BGE 134 III 37 E. 4.1; BGE 120 III 20 E. 2). Die eigentliche fiskalische Beschlagnahme richtet sich aber ausschliesslich nach der Spezialgesetzgebung von Bund und Kantonen ( Art. 44 SchKG ; Urteile 5A\_137/2018 und andere vom 28. November 2018 E. 3.1.1; 5A\_150/2015 vom 4. Juni 2015 E. 5.2). Dem Staat kommt in der Steurdurchsetzung ein Privileg gegenüber anderen Gläubigern zu, indem seine Sicherstellungsverfügung, wie erwähnt, als Arrest gemäss Art. 274 Abs. 1 SchKG gilt, der vom Betreibungsamt zu vollziehen ist ( Art. 170 Abs. 1 DBG ). Eine Arresteinsprache ist nicht möglich. Werden die Voraussetzungen einer Sicherstellung bestritten, so kann einzig die Einsprache bei der Steuerbehörde oder der Rekurs bei der

jeweiligen Beschwerdeinstanz erhoben werden (HANS FREY, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] [nachfolgend: Kommentar 2022], Kommentar zum Schweizerischen BGE 151 III 177 S. 181 Steuerrecht, Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, N. 21 zu Art. 170 DBG ; derselbe , in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, N. 4 und N. 18 ff. zu Art. 78 StHG ; vgl. auch BGE 150 III 332 E. 2.5.3 mit Hinweis; Urteil 5A\_137/2018 und andere vom 28. November 2018 E. 3.1.1).

### **E. 3**

Die Erstinstanz hatte keine Rechtsöffnung erteilt. Dabei hatte sie sich auf das Urteil 5A\_41/2018 vom 18. Juli 2018 gestützt. Dort war es ebenfalls um eine Betreuung auf Sicherheitsleistung für eine Steuerforderung im Kanton Solothurn gegangen.

#### **E. 3.1**

Im zitierten Urteil 5A\_41/2018 E. 3.2.3 hatte das Bundesgericht erwogen, die Sicherstellungsverfügung stelle nicht nur einen Arrestbefehl dar. Ihr komme unter bestimmten Voraussetzungen auch die Wirkung eines definitiven Rechtsöffnungstitels zu. Werde die Betreuung auf Zahlung eingeleitet, so werde eine rechtskräftige Veranlagung der geschuldeten Steuer verlangt, damit der Rechtsvorschlag aufgehoben werden könne ( Art. 165 Abs. 3 DBG ). Anstelle der Betreuung auf Zahlung könne auch die Betreuung auf Sicherheitsleistung eingeleitet werden ( Art. 38 SchKG ). In diesem Fall sei zur Rechtsöffnung jedenfalls eine rechtskräftige Sicherstellungsverfügung nötig, damit der Schuldner hinnehmen müsse, dass die Betreuung fortgesetzt wird. Die Sicherstellungsverfügung könne auch vollstreckt werden, wenn die Veranlagung noch nicht rechtskräftig sei. In jenem Fall war in einer Betreuung auf Sicherheitsleistung definitive Rechtsöffnung erteilt worden, obwohl der dortige Beschwerdeführer gegen die Sicherstellungsverfügung Rekurs beim Steuergericht des Kantons Solothurn erhoben hatte und das Verfahren noch hängig war. Das Bundesgericht war im zitierten Urteil 5A\_41/2018 E. 3.2.4 zum Schluss gelangt, damit habe es an einem definitiven Rechtsöffnungstitel in Gestalt einer rechtskräftigen Sicherstellungsverfügung gefehlt, weshalb die definitive Rechtsöffnung zu verweigern sei. Zur Begründung hatte das Bundesgericht auf die damals aktuelle Lehre verwiesen (HANS FREY, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] [nachfolgend: Kommentar 2017], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, N. 32, N.37 und N. 40 zu Art. 170 DBG ; PIERRE CURCHOD, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017, N. 80 und N. 87 zu Art. 170 DBG ). BGE 151 III 177 S. 182

#### **E. 3.2**

Vorliegend knüpfte die Erstinstanz am zitierten Urteil 5A\_41/2018 an und betonte, es gehe um eine Betreuung auf Sicherheitsleistung. Eine Sicherstellungsverfügung habe schuldarrestrechtliche und betreibungsrechtliche Wirkungen. Mit ihrer Anfechtung werde zwar der Eintritt der formellen Rechtskraft gehemmt, nicht aber die schuldarrestrechtliche Vollstreckung. Diese Lösung bezwecke, dass der Steuerpflichtige bei Steuergefährdung während der Rechtsmittelfrist keine Vermögenswerte veräussern könne.

Betriebungsrechtlich könne die Sicherstellungsverfügung hingegen erst nach Eintritt der formellen Rechtskraft durchgesetzt werden. Der Beschwerdeführer habe die Sicherstellungsverfügung vom 9. November 2023 angefochten, wobei das Verfahren noch

immer rechtshängig sei. Daher sei die Sicherstellungsverfügung noch nicht in formelle Rechtskraft erwachsen. Mangels rechtskräftiger Sicherstellungsverfügung fehle es an einem definitiven Rechtsöffnungstitel.

#### **E. 4**

Die Vorinstanz hiess die dagegen gerichtete Beschwerde gut und erteilte anders als die Erstinstanz definitive Rechtsöffnung.

##### **E. 4.1**

Die Beschwerdegegnerin machte bereits im vorinstanzlichen Verfahren geltend, in einer Betreuung auf Sicherheitsleistung könne definitive Rechtsöffnung erteilt werden, auch wenn die Sicherstellungsverfügung nicht in formelle Rechtskraft erwachsen sei. Art. 165 Abs. 3 DBG stelle zwar rechtskräftige Veranlagungsverfügungen und -entscheide und rechtskräftige Gerichtsurteile gleich. Der Anwendungsbereich von Art. 165 Abs. 3 DBG sei allerdings auf Veranlagungsverfügungen und -entscheide beschränkt, während die Sicherstellung ausschliesslich in Art. 169 DBG geregelt werde. Entsprechend seien Sicherstellungsverfügungen sofort vollstreckbar, weil dagegen erhobene Beschwerden keine aufschiebende Wirkung hätten. Hier ziele die Vollstreckung auf die Erfüllung einer Sicherheitsleistung und nicht auf die Zahlung einer rechtskräftigen Forderung. Daher sei nicht ersichtlich, weshalb die Sicherstellungsverfügung rechtskräftig sein sollte, um die Bestätigung des Arrestbefehls zu erreichen. ABBET teile diese Auffassung und halte fest, dem zitierten Urteil 5A\_41/2018 könne nicht gefolgt werden (ABBET, Entscheidbesprechung BGE 146 III 284, BLSchK 2020 S. 232 ff., 237; vgl. auch derselbe, La mainlevée, a.a.O., N. 145 zu Art. 80 SchKG mit Hinweisen). Im späteren BGE 145 III 30 E. 7.3.3.2 und im Urteil 5A\_252/2021 vom 8. November 2021 werde das zitierte Urteil 5A\_41/2018 nur erwähnt, um auf das darin festgelegte Prinzip zu verweisen, wonach eine rechtskräftig gewordene Sicherstellungsverfügung als BGE 151 III 177 S. 183 definitiver Rechtsöffnungstitel betrachtet werde. Keines dieser Urteile schliesse jedoch aus, dass auch eine Sicherstellungsverfügung, die noch nicht rechtskräftig geworden sei, als definitiver Rechtsöffnungstitel betrachtet werde. Bereits BGE 145 III 30 bestätige die Position von ABBET und die frühere Rechtsprechung (vgl. BGE 145 III 30 E. 7.3.3.2). Im Urteil 5A\_252/2021 vom 8. November 2021 habe das Bundesgericht die Frage offengelassen (vgl. dort E. 6.3). Gemäss der Beschwerdegegnerin ist nicht klar, warum Art. 170 Abs. 1 DBG die Sicherstellungsverfügung dem Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG gleichstellen sollte, wenn zu deren Validierung auf den Eintritt der Rechtskraft gewartet werden müsste.

##### **E. 4.2**

Der Beschwerdeführer verweist auf das erstinstanzliche Urteil. Er ist im Wesentlichen der Auffassung, es sollte der Steuerverwaltung nicht gestattet sein, zur Zwangsvollstreckung von Vermögenswerten zu schreiten, ohne dass ein Gericht zumindest über die Glaubwürdigkeit der Steuerforderung entschieden habe.

#### **E. 5**

Es stellt sich die Frage, ob Sicherstellungsverfügungen zur definitiven Rechtsöffnung berechtigen, bevor sie in formelle Rechtskraft erwachsen sind.

##### **E. 5.1**

Im zitierten Urteil 5A\_41/2018 setzte sich das Bundesgericht nicht vertieft mit der Frage auseinander und folgte der Meinung von FREY (FREY, Kommentar 2017, a.a.O., N. 37

und N. 40 zu Art. 170 DBG ) und CURCHOD (CURCHOD, a.a.O., N. 80 zu Art. 170 DBG ). Allerdings begründeten diese beiden Autoren ihre Auffassung nicht. Darauf wies bereits die Vorinstanz zutreffend hin. Was FREY betrifft, so fehlt (soweit ersichtlich) auch in der aktuellen 4. Auflage seiner Kommentierung eine Begründung (vgl. FREY, Kommentar 2022, a.a.O., N. 37 und N. 40 zu Art. 170 DBG ).

### **E. 5.2.1**

STAEHELIN hält fest, auch vorläufig vollstreckbare Verwaltungsverfügungen, die noch nicht rechtskräftig seien, berechtigten zur definitiven Rechtsöffnung. Wohl habe die Zivilprozessordnung die vorläufige Vollstreckbarkeit nur bei Zivilurteilen eingeführt. Doch bestünden keine Gründe, diejenigen Entscheide, die vom Verfahrensrecht für vollstreckbar erklärt würden, nicht auch effektiv gemäss SchKG zu vollstrecken. Dies gelte jedoch nur, soweit nicht das Sachrecht als Voraussetzung der Vollstreckbarkeit den Eintritt der Rechtskraft fordere. Hier verweist er auf das zitierte Urteil 5A\_41/ 2018 E. 3.2.3, wonach nur rechtskräftige Sicherstellungsverfügungen BGE 151 III 177 S. 184 zur definitiven Rechtsöffnung berechtigten, hält aber fest, ganz gefestigt sei diese Auslegung von Art. 165 Abs. 3 DBG noch nicht. An anderer Stelle habe das Bundesgericht bezüglich der direkten Bundessteuer entschieden, es käme für die Frage, ob ein Rechtsöffnungstitel vorliege, nur auf die Vollstreckbarkeit an (mit Verweis auf BGE 145 III 30 E. 7.3.3.2). Vorderhand sollte indes auf den Wortlaut des Gesetzes abgestellt werden. Dieser verlange in Art. 165 Abs. 3 DBG eine rechtskräftige Verfügung (STAEHELIN, a.a.O., N. 110 zu Art. 80 SchKG ).

### **E. 5.2.2**

Die Vorinstanz lehnte sich an diese Lehrmeinung an und erwog, STAEHELIN verweise in seiner Kommentierung mehrfach auf das zitierte Urteil 5A\_41/2018 sowie den BGE 145 III 30 . Gestützt auf diese beiden Entscheide scheine er eine Vollstreckung formell nicht rechtskräftiger Verwaltungsverfügungen zu befürworten. Allerdings mahne er zur Vorsicht und zur Beachtung des Wortlauts von Art. 165 Abs. 3 DBG . Die Vorinstanz wies darauf hin, dass Art. 165 Abs. 3 DBG nur Steuerveranlagungen und -entscheide betreffe, während für Sicherstellungsverfügungen Art. 169 DBG gelte. Es sei sinnvoll, dass für die Vollstreckung von Steuerveranlagungen und -entscheiden Rechtskraft verlangt werde. Hingegen wirke das Abwarten auf die formelle Rechtskraft dem Sinn und Zweck der Sicherstellungsverfügung entgegen. Insofern habe es der Beschwerdeführer hinzunehmen, dass die Sicherstellung vollstreckt werde, auch wenn sie noch nicht gerichtlich überprüft worden sei.

### **E. 6.1**

Das Gesetz ist in erster Linie nach seinem Wortlaut auszulegen (grammatikalische Auslegung). Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Gericht unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es insbesondere den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Weiter hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zu Grunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Bundesgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzesnormen einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen

Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu BGE 151 III 177 S. 185 unterstellen ( BGE 148 III 314 E. 2.2; BGE 146 III 217 E. 5; BGE 145 III 324 E. 6.6 mit Hinweisen).

### **E. 6.2.1**

Im Betreibungsverfahren haben die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen und -entscheide der mit dem Vollzug des DBG betrauten Behörden die gleiche Wirkung wie ein vollstreckbares Gerichtsurteil ( Art. 165 Abs. 3 DBG ).

### **E. 6.2.2**

Die Vorinstanz verwies auf die betreffenden Bestimmungen zur Sicherstellungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer (vgl. hiervor E. 2.2.1) und ergänzte, die Überlegungen könnten auf das hier massgebende Tessiner Steuerrecht übertragen werden. Denn die Legge tributaria ticinese vom 21. Juni 1994 (LT/TI; RL 640.100) enthalte eine nahezu identische Regelung: "Se il debitore d'imposta o di multa non ha domicilio in Svizzera o se i diritti del fisco sembrano pregiudicati, l'autorità fiscale può chiedere in ogni tempo, anche prima che l'imposta sia accertata definitivamente, delle garanzie, impregiudicato il diritto di chiedere il sequestro. La richiesta di garanzia deve essere succintamente motivata e indicare l'ammontare da garantire ed è immediatamente esecutiva. Essa è parificata ad una sentenza esecutiva ai sensi dell'articolo 80 della legge federale sull'esecuzione e il fallimento dell'11 aprile 1889." (Art. 248 Abs. 1 LT/TI). "Il ricorso non sospende l'esecuzione della richiesta di garanzia." (Art. 248 Abs. 4 LT/TI).

### **E. 6.3.1**

Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut des Gesetzes. Dazu hielt die Vorinstanz fest, Art. 165 Abs. 3 DBG verlange für die Gleichsetzung mit einem vollstreckbaren Gerichtsurteil eine rechtskräftige Steuerveranlagung. Demgegenüber erwähne Art. 169 Abs. 1 DBG keine Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung. Vielmehr werde die Sicherstellungsverfügung für sofort vollstreckbar erklärt. In der Tat unterscheidet sich diesbezüglich der Wortlaut von Art. 165 Abs. 3 DBG und Art. 169 Abs. 1 DBG , was prima vista für eine unterschiedliche Regelung spricht.

### **E. 6.3.2**

Was die systematische Auslegung betrifft, so befinden sich die beiden erwähnten Bestimmungen an verschiedenen Orten, Art. 165 Abs. 3 DBG im "3. Kapitel: Steuerbezug" und Art. 169 Abs. 1 DBG im "6. Kapitel: Steuersicherung". Damit legt auch die Systematik eine unterschiedliche Auslegung nahe und bietet Anhaltspunkte dafür, dass Art. 169 DBG eine lex specialis zu Art. 165 DBG darstellen könnte. BGE 151 III 177 S. 186

### **E. 6.3.3**

Was die teleologische Auslegung betrifft, erwog die Vorinstanz, der Sinn und Zweck der Sicherstellungsverfügung könnte nicht erreicht werden, wenn ihre Wirkung bis zum Entscheid über das Rechtsmittel aufgehoben würde. Nach Ansicht der Vorinstanz wäre gerade bei einer Gefährdung der Steuerforderung dem Verheimlichen und Beiseiteschaffen von Vollstreckungssubstrat Tür und Tor geöffnet. Dies trifft so nicht zu. Vielmehr lässt die Abweisung des Rechtsöffnungsgesuchs den Bestand des Arrests unberührt (Urteil 5A\_559/2020 vom 19. April 2021 E. 2.2.2). Der Arrest beinhaltet eine Sicherungsmassnahme, mit der die Steuerbehörden Vermögenswerte vorläufig beschlagnahmen lassen können. Damit dieser Zustand nicht unberechtigt lange bestehen bleibt, muss der Arrest nach Art. 279 SchKG innerhalb von zehn Tagen prosequiert werden.

Wird diese Frist für das Fortsetzungsbegehren verpasst, fällt der Beschlag über die arrestierten Vermögenswerte automatisch dahin ( Art. 280 Ziff. 1 SchKG ; Urteil 5P.265/2005 vom 8. Dezember 2005 E. 4.1 mit Hinweisen). Die Prosequierung kann gemäss Art. 279 SchKG durch Betreibung oder Klage erfolgen. Tauglich ist eine Klage, die zu einem Rechtsöffnungstitel führt. Sie muss folglich auf Zahlung oder Sicherstellung einer Geldforderung gerichtet sein ( BGE 106 III 92 ). In Frage kommt neben der Einleitung eines Veranlagungs-, Nachsteuer- oder Bussenverfahrens auch der Erlass einer Sicherstellungsverfügung (vgl. zum Ganzen: FREY, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] [nachfolgend: Sicherstellungsverfügung], 2009, S. 267 ff.; vgl. auch Urteile 5A\_559/2020 vom 19. April 2021 E. 2; 5A\_137/2018 und andere vom 28. November 2018 E. 3.1.2 und 3.4.2). Hat ein Steueramt ein Arrestverfahren eingeleitet, stützt sich dieses praxismässig auf eine Sicherstellungsverfügung. Das Verfahren, in dem die Sicherstellungsverfügung erlassen wird, gilt als Klageerhebung im Sinne von Art. 279 Abs. 1 SchKG (Urteil 5A\_559/2020 vom 19. April 2021 E. 2.2.2). Die Steuerämter haben demzufolge erst nach Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung eine Betreibung einzuleiten. Dies innert zehn Tagen seit Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung (REMO CRESTANI, Rolle und Aufgaben des Betreibungsamts im Arrestverfahren, ZZZ 2017 S. 162 ff., 173; vgl. Urteil 5A\_137/2018 und andere vom 28. November 2018 E. 3.4.1).

#### **E. 6.3.4**

Die Sicherstellungsverfügung ist nicht nur in Art. 169 f. DBG vorgesehen, sondern auch in Art. 43 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG; SR 641.10), in Art. 93 des BGE 151 III 177 S. 187 MWSTG (SR 641.20), in Art. 23 des Mineralölsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 (MinöStG; SR 641.61), in Art. 67 des Bundesgesetzes vom 21. Juni 1932 über die gebrannten Wasser (Alkoholgesetz, AlkG; SR 680), in Art. 47 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21). Gleiches gilt für das Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0), das dieses Instrument in Art. 76 und Art. 81 zur Verfügung stellt. Hinzu kommen entsprechende Normen in kantonalen Steuergesetzen (vgl. Art. 78 StHG ). Die Sicherstellungsverfügung ist eine Aufforderung an den Steuerpflichtigen, Sicherheiten jeglicher Art an die verfügende Zoll- oder Steuerbehörde zu leisten. Sie ist nicht nur Arrestgrund, sondern zugleich auch Arrestbefehl (vgl. aber die Einschränkungen in Art. 43 Abs. 2 Satz 2 StG und Art. 47 Abs. 2 Satz 2 VStG ). Das zuständige Betreibungsamt vollzieht die Sicherstellungsverfügung direkt ohne Anhörung der Betroffenen, was unmittelbar zur Beschlagnahme der betroffenen Vermögensgegenstände führt. Dem Staat wird ermöglicht, Vermögensgegenstände des Steuerpflichtigen zu arrestieren (sog. Steuerarrest) und diesen durch Betreibung auf Sicherheitsleistung zu prosequieren, auch wenn die sicherzustellende Steuerforderung noch gar nicht rechtskräftig veranlagt wurde. Damit wird der Staat gegenüber den anderen Gläubigern (doppelt) privilegiert, was in der Lehre als problematisch beurteilt wird. Teilweise wird daher die Zulässigkeit einer Arrestprosequierung mittels Betreibung auf Sicherheitsleistung generell in Frage gestellt und argumentiert, dass die Prosequierung des Arrestes ausschliesslich durch Eröffnung des Veranlagungs- bzw. des Nachsteuer- und Bussenverfahrens zu erfolgen habe (HANS REISER, Steuersicherung und schweizweite Arrestierung, Teil 2, StR 65/2010 S. 112 ff., 118 f.; vgl. dazu Urteil 5A\_137/2018 und andere vom 28. November 2018 E. 3.4.2). Soweit die Kumulation des Arrestes mit der Betreibung auf Sicherheitsleistung als zulässig erachtet wird, wird für die Durchführung der Betreibung auf Sicherheitsleistung eine

rechtskräftige Sicherstellungsverfügung verlangt (vgl. eingehend Urteil des Kantonsgerichts Graubünden KSK 18 58 vom 23. November 2018 E. 4.2.2 mit Literaturhinweisen; REISER, a.a.O., S. 118 f.; BENNO KRÜSI, in: Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs SchKG, Kren Kostkiewicz/Vock [Hrsg.], 4. Aufl. 2017, N. 19 zu Art. 38 SchKG ). Ein Teil der Lehre scheint die Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung für die Rechtsöffnung in der Betreibung auf Sicherheitsleistung als BGE 151 III 177 S. 188 selbstverständlich vorauszusetzen. Dies dürfte erklären, weshalb diverse Autoren keine eingehende Begründung dafür präsentieren. Jedenfalls verlangt die Steuerrechtslehre durchgehend die Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung, bevor die Erteilung der Rechtsöffnung für die Betreibung auf Sicherheitsleistung möglich ist (vgl. etwa PIGUET/STOYANOV, La créance fiscale, in: Les procédures en droit fiscal, 4. Aufl. 2021, S. 815 ff., 874; CURCHOD, a.a.O., N. 80 zu Art. 170 DBG ; FREY, Kommentar 2022, a.a.O., N. 32, N. 37 und N. 40 zu Art. 170 DBG ; derselbe , Sicherstellungsverfügung, a.a.O., S. 275). In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass im Verfahren, das zum mehrfach zitierten Urteil 5A\_41/2018 führte, selbst der Fiskus die Gutheissung der Beschwerde des Steuerpflichtigen beantragt hatte (vgl. dort Sachverhalt Bst. C).

### **E. 6.3.5**

Es steht fest, dass der Gesetzgeber die Steuer- und Zollbehörden mit dem Erlass der in E. 6.3.4 hiervor diskutierten Spezialbestimmungen privilegieren wollte. Dieses Bestreben steht in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Gleichbehandlung des öffentlich- und privatrechtlichen Gläubigers, auf dem das Schuldbetreibungsrecht beruht ( BGE 150 III 332 E. 2.5.1; BGE 134 III 37 E. 4.1; BGE 120 III 20 E. 2). Es muss angenommen werden, dass sich der Gesetzgeber nicht über Gebühr vom Grundsatz der Gleichbehandlung öffentlich- und privatrechtlicher Gläubiger entfernen wollte. Der legitime Zweck der Spezialbestimmungen besteht darin, dass den betroffenen Behörden der Gang zum Arrestgericht erspart bleibt. Eine weitere Privilegierung dahingehend, dass auch für eine nicht rechtskräftige Sicherstellungsverfügung in der Betreibung auf Sicherheitsleistung Rechtsöffnung erteilt wird, erscheint nicht sachgerecht.

### **E. 6.3.6**

Gemäss Art. 169 Abs. 1 Satz 2 DBG sind Sicherstellungsverfügungen sofort vollstreckbar. Dies erklärt sich offenkundig aus ihrer Funktion als Arrestbefehl. Mit dem Vollzug des Arrests ist der Sicherungszweck erfüllt. Die Bestätigung des angefochtenen Urteils hätte zur Folge, dass der Beschwerdegegnerin darüber hinaus bereits eine Verwertung der mit Arrest belegten Vermögenswerte ermöglicht würde, bevor das vom Beschwerdeführer fristgerecht angehobene Beschwerdeverfahren abgeschlossen und die Sicherstellungsverfügung in Rechtskraft erwachsen ist. Es ist aber mit der ratio legis von Art. 169 Abs. 1 Satz 2 DBG nicht vereinbar, in das Eigentum der Steuerpflichtigen einzugreifen und dieses zu verwerten, bevor ein vom Beschwerdeführer angerufenes Verwaltungsgericht über die BGE 151 III 177 S. 189 Voraussetzungen der Sicherstellung materiell entschieden hat. Die Betreibung auf Sicherheitsleistung kann daher erst nach Eintritt der Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung fortgesetzt werden. Dementsprechend bildet erst die rechtskräftige Sicherstellungsverfügung einen definitiven Rechtsöffnungstitel im Sinne von Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG .

### **E. 6.4.1**

Nach dem Gesagten berechtigen Sicherstellungsverfügungen erst zur definitiven Rechtsöffnung, wenn sie in formelle Rechtskraft erwachsen sind.

#### **E. 6.4.2**

Im vorliegenden Fall leitete die Beschwerdegegnerin mit Zahlungsbefehl vom 14. November 2023 gestützt auf die Sicherstellungsverfügung vom 9. November 2023 eine Betreuung auf Sicherheitsleistung ein, worauf der Beschwerdeführer Rechtsvorschlag erhob. Die Vorinstanz hätte keine Rechtsöffnung erteilen dürfen, bevor die Sicherstellungsverfügung in formelle Rechtskraft erwachsen ist.

#### **E. 6.4.3**

Es bleibt daran zu erinnern, dass die Abweisung des Rechtsöffnungsgesuchs den Bestand des Arrests unberührt lässt. Gemäss Art. 279 Abs. 2 SchKG muss der Gläubiger, dessen Rechtsöffnungsgesuch abgewiesen wird, innert zehn Tagen nach Eröffnung des Entscheids Klage auf Anerkennung einreichen. Beim Steuerarrest nimmt aber der Erlass der Sicherstellungsverfügung die Funktion einer Aberkennungsklage ein (vgl. hiervor E. 6.3.3). Wird die Sicherstellungsverfügung mit Beschwerde angefochten, bleiben die in Art. 279 SchKG statuierten Fristen bis zum rechtskräftigen Abschluss des Beschwerdeverfahrens suspendiert ( Art. 279 Abs. 5 Ziff. 1 SchKG analog). Die Prosequierugsfrist beginnt erst mit der Rechtskraft der Sicherstellungsverfügung zu laufen ( BGE 145 III 30 E. 7.3.3; vgl. auch KRÜSI, a.a.O., N. 19 zu Art. 38 SchKG ; FREY, Sicherstellungsverfügung, a.a.O., S. 276).

#### **E. 7**

Die Beschwerde wird gutgeheissen, das angefochtene Urteil aufgehoben und das Rechtsöffnungsgesuch in der Betreuung Nr. x des Betreibungsamtes Region Solothurn vom 14. November 2023 abgewiesen. Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten von Fr. 15'000.- der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen. Dem Bund, den Kantonen und den Gemeinden sowie mit öffentlichen Aufgaben betrauten Organisationen dürfen gemäss Art. 66 Abs. 4 BGG in der Regel keine Gerichtskosten auferlegt werden, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis, BGE 151 III 177 S. 190 ohne dass es sich um ihr Vermögensinteresse handelt, das Bundesgericht in Anspruch nehmen oder wenn gegen ihre Entscheide in solchen Angelegenheiten Beschwerde geführt worden ist. Die Beschwerdegegnerin unterliegt zwar in ihrem amtlichen Wirkungskreis, doch handelt es sich um ihr Vermögensinteresse ( Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG ). Die von GEISER vertretene Ansicht, wonach es sich bei fiskalischen Interessen nicht um Vermögensinteressen handelt (THOMAS GEISER, in: Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 3. Aufl. 2018, N. 29 zu Art. 66 BGG ), hat sich in der Praxis nicht durchgesetzt (vgl. Urteile 9C\_323/2023 vom 7. August 2024 E. 4.1; 9C\_635/2023 vom 3. Oktober 2024 E. 18; 9C\_267/2023 vom 24. Juni 2024 E. 8.2; 5A\_45/2018 vom 18. Juli 2018 E. 4; 5A\_41/2018 vom 18. Juli 2018 E. 4; 5A\_859/2011 vom 21. Mai 2012 E. 4 mit Hinweis; 2C\_1003/ 2011 vom 18. Februar 2011 E. 6; anders Urteil 4A\_436/2024 vom 18. Dezember 2024 E. 8). Entsprechend sind auch in Rechtsöffnungsfällen betreffend Steuerforderungen den unterliegenden Gemeinwesen Kosten aufzuerlegen. Die Beschwerdegegnerin hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 17'000.- zu bezahlen ( Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG ). Die Vorinstanz wird die Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens neu zu regeln haben ( Art. 67 und Art. 68 Abs. 5 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.