

ZH_OBERGERICHT RT200157 vom 17. November 2020

ZH Obergericht, 2020-11-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_obergericht_RT200157

FR: ZH_OBERGERICHT RT200157 du 17 novembre 2020

IT: ZH_OBERGERICHT RT200157 del 17 novembre 2020

Erwägungen

E. 1

Sachverhalt und Prozessverlauf

E. 1.1

Am 26. Januar 2016 erliess das Kantonale Steueramt Zürich Veranlagungsverfügungen für die direkten Bundessteuern 2010 bis 2013 des Gesuchsgegners (Beschwerdeführer) und seiner Ehefrau (Urk. 3/4/1-3/4/4). Tags darauf erliess es für die direkten Bundessteuern 2005 bis 2009 des Gesuchsgegners und seiner Ehefrau eine Nachsteuerverfügung (Urk. 3/5). Zugleich erging für die Steuern, die Bussen und die mutmasslichen Kosten eine Sicherstellungsverfügung (Urk. 3/6) sowie ein Arrestbefehl (Urk. 3/7). Die vom Gesuchsgegner und seiner Ehefrau gegen die Sicherstellungsverfügung erhobenen Rechtsmittel wurden vom Verwaltungsgericht mit Urteil vom 22. Juni 2016 und vom Bundesgericht mit Urteil vom 8. Dezember 2016 abgewiesen (vgl. Urk. 3/8). Auch gegen die Veranlagungsverfügungen und die Nachsteuerverfügung beschritten der Gesuchsgegner und seine Ehefrau den Rechtsmittelweg (Einsprache, Beschwerde an das Steuerrekursgericht, Beschwerde an das Verwaltungsgericht sowie Beschwerde an das Bundesgericht; vgl. Urk. 3/3/1-3/3/2 und Urk. 3/3/4-3/3/7). Mit Urteil vom 18. September 2018 hiess das Bundesgericht die gegen die Verwaltungsgerichtsurteile vom 19. Juli 2017 und 10. August 2017 erhobenen Beschwerden der Ehefrau gut (Urk. 3/3/7 S. 24 Disp.-Ziff. 2). Die Beschwerden des Gesuchsgegners hiess es nur mit Bezug auf die Höhe der Gerichtskosten gut; in der Hauptsache wies es sie ab (Urk. 3/3/7, insbes. S. 23 E. II/8 und S. 25 Disp.-Ziff. 3).

E. 1.2

Zur Arrestprosequierung (Arrest Nr....) hob das Kantonale Steueramt Zürich am 5. Oktober 2018 beim Betreibungsamt Küsnacht-Zollikon-Zumikon namens und in Vertretung der Gesuchstellerin (Beschwerdeführerin; im Betreibungsbegehren ausdrücklich als "Gläubiger" bezeichnet) gegen den Gesuchsgegner Betreibung auf Zahlung im Betrag von Fr. 38'927'954.65 nebst Zins und Kosten an (vgl. Urk. 3/13). Am 8. Oktober 2018 erging ein entsprechender Zahlungsbefehl, der als "Gläubiger" die Gesuchstellerin und als "Vertreter des Gläubigers" das Kantonale Steueramt Zürich Gruppe Bezugsdienste aufführt (Urk. 2). Gegen den Zahlungsbefehl erhob der Gesuchsgegner Rechtsvorschlag (Urk. 2 S. 2).

- 3 -

E. 1.3

In der Folge ersuchte die Gesuchstellerin, vertreten durch das Kantonale Steueramt Zürich, das Einzelgericht im summarischen Verfahren am Bezirksgericht Meilen

(Vorinstanz) mit Eingabe vom 15. November 2018 um definitive Rechtsöffnung in der betreffenden Betreuung Nr. ... des Betreibungsamts Küsnacht-Zollikon-Zumikon (Urk. 1). Mit Urteil vom 30. September 2020 wies die Vorinstanz das Rechtsöffnungsbegehren unter Entschädigungsfolge zulasten der Gesuchstellerin ab; die Gerichtskosten fielen ausser Ansatz (Urk. 65 = Urk. 68). Für die Einzelheiten des erstinstanzlichen Prozessverlaufs kann auf die Ausführungen im angefochtenen Entscheid verwiesen werden (Urk. 68 S. 2 ff. E. 1).

E. 1.4

Gegen das vorinstanzliche Urteil liess die Gesuchstellerin mit Eingabe vom 12. Oktober 2020 Beschwerde mit folgendem Antrag erheben (Urk. 67 S. 2): "1. Das Urteil des Bezirksgerichts Meilen (Einzelgericht im summarischen Verfahren) vom 30. September 2020, Geschäfts-Nr. EB180341-G, sei aufzuheben und der Beschwerdeführerin sei definitive Rechtsöffnung in der Betreuung Nr. ... (Arrest Nr....) des Betreibungsamtes Küsnacht-Zollikon-Zumikon, Zahlungsbefehl vom 8. Oktober 2018, für den in Betreuung gesetzten Betrag von Fr. 38'927'954.65 nebst Zins zu

E. 3

Materielle Beurteilung

E. 3.1

Parteistandpunkte und vorinstanzlicher Entscheid

E. 3.1.1

Der Gesuchsgegner hatte sich vor Vorinstanz unter anderem auf den Standpunkt gestellt, die Gesuchstellerin sei nicht aktivlegitimiert, da nicht der

- 6 - Bund, sondern einzig der veranlagende Kanton Gläubiger der direkten Bundessteuerforderung sei. Hinsichtlich des Gläubigers bestehe keine Identität zwischen Rechtsöffnungstitel und Rechtsöffnungsgesuch (Urk. 49 Rz 25 ff.). Dagegen hatte die Gesuchstellerin im Wesentlichen eingewandt, die Identität zwischen der aus dem Rechtsöffnungstitel berechtigten Gläubigerin und der betreibenden Gesuchstellerin sei gegeben und die Gesuchstellerin dürfe in der Betreuung auf jeden Fall als Partei auftreten. Entsprechend hätten neben dem Obergericht des Kantons Zürich auch diverse andere Gerichte deren Gläubigerstellung für die direkte Bundessteuerforderung schon anerkannt. Und selbst wenn die Gläubigerbezeichnung falsch wäre, würden damit keine schutzwürdigen Interessen des Gesuchsgegners tangiert, geschweige denn verletzt, weshalb die beantragte Rechtsöffnung so oder anders zu erteilen sei (Urk. 62 Rz 15 ff., Rz 19 ff. und Rz 26 ff.).

E. 3.1.2

Die Vorinstanz erwog dazu, dass die im Rechtsöffnungstitel als Gläubiger bezeichnete Person und der Betreibende identisch sein müssten, was von Amtes wegen zu prüfen sei. Fehlende oder nicht hinreichend nachgewiesene Identität führe zur Abweisung des Rechtsöffnungsgesuchs (Urk. 68 S. 10 E. 4.1). In den von der Gesuchstellerin, vertreten durch das Kantonale Steueramt Zürich, als Rechtsöffnungstitel präsentierten Verfügungen, namentlich den vier Veranlagungsverfügungen vom 26. Januar 2016 (Urk. 3/4/1–3/4/4) und der Nachsteuerungsverfügung vom 27. Januar 2016 (Urk. 3/5), werde als Gläubigerin nicht die Gesuchstellerin angegeben (Urk. 68 S. 10 E. 4.2). Dies zu Recht: So halte Art. 2 DBG

fest, dass die direkte Bundessteuer von den Kantonen unter Aufsicht des Bundes veranlagt und bezogen werde. Die direkte Bundessteuer werde nicht durch ein "eidgenössisches Steueramt", sondern durch die kantonalen Steuer- verwaltungen veranlagt und bezogen. Auch Art. 160 DBG bestimme, dass die di- rekten Bundessteuern von den Kantonen bezogen würden. In Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben habe sich das Bundesgericht klar dazu bekannt, dass als Steuergläubiger einzig der Kanton gelten könne. Die Kantone nähmen die Veran- lagung aus eigenem Recht und nicht als "Inkassomandatare" vor. Für Forderun- gen betreffend die direkte Bundessteuer fehle es der Gesuchstellerin an der Aktiv- legitimation. Vorliegend ergebe sich die Stellung der Gesuchstellerin als Gläubi- gerin für die Forderungen betreffend direkte Bundessteuer weder aus den von ihr

- 7 - vorgelegten Rechtsöffnungstiteln, noch vermöchte ihr diese materiell-steuerrecht- lich überhaupt zuzustehen. Entsprechend sei das Rechtsöffnungsgesuch mangels Aktivlegitimation der Gesuchstellerin abzuweisen (Urk. 68 S. 10 f. E. 4.3-4.4 m.Hinw. auf BGE 142 II 182 E. 2.2.5, BGE 141 I 161 E. 3.3, BGer 2C_76/2015 vom 24. Mai 2016, E. 2.2.5, und OGer ZH PS180186 vom 10.10.2018, E. 2.2.2). Was die Gesuchstellerin hiergegen vorbringe, vermöge nicht zu überzeugen. Zunächst sei unerheblich, wen der Gesuchsgegner in seinen Rechtsmitteln je- weils als Gegenpartei benannt habe. Massgeblich für die Gläubigerstellung der Gesuchstellerin sei einzig, ob ihr diese Rolle gemäss Rechtsöffnungstitel zukom- me, was nach dem Gesagten nicht der Fall sei. Das Bundesgericht habe denn auch in seinen Entscheiden jeweils lediglich den Kanton Zürich (und nicht die Ge- suchstellerin) als Gegenpartei aufgeführt. Der von der Gesuchstellerin angeführte Entscheid BGer 5P.330/2004 vom 22. Dezember 2004 habe lediglich die Frage behandelt, ob als Gläubiger ein kantonales Steueramt (welchem ohnehin die Rechtspersönlichkeit fehle) oder der veranlagende Kanton anzusehen sei. Vorlie- gend stelle sich aber die Frage, welches Gemeinwesen Gläubiger der Forderung sei. Gemäss klarem Gesetzeswortlaut und bundesgerichtlicher Rechtsprechung sei dies der veranlagende Kanton. Soweit sich die Gesuchstellerin auf Entscheide beziehe, in denen sie als Gläubigerin von Forderungen auf direkte Bundessteuer akzeptiert worden sei, könne sie daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Der Umstand allein, dass in der Praxis Gerichte in der Vergangenheit falsch entschie- den hätten, rechtfertige keinen dem geltenden Recht widersprechenden Ent- scheid im vorliegenden Verfahren. Schliesslich treffe es nicht zu, dass die Inte- ressen des Gesuchsgegners durch die falsche Gläubigerbezeichnung nicht tan- giert seien. Der Schuldner werde nur durch Tilgung an den tatsächlichen Gläubi- ger befreit. Eine Zahlung an das falsche Gemeinwesen habe damit keine Befrei- ung zur Folge. Der Gesuchsgegner verhalte sich auch nicht schikanös, wenn er die mangelnde Identität zwischen Gesuchstellerin und Gläubigerin gemäss Rechtsöffnungstitel moniere. Diese Identität sei vom Rechtsöffnungsgericht ohne- hin von Amtes wegen zu prüfen (Urk. 68 S. 11 f. E. 4.5 m.Hinw. auf Urk. 3/3/7, Urk. 3/8 und Urk. 3/12).

- 8 -

E. 3.1.3

Die Gesuchstellerin wirft der Vorinstanz eine offensichtlich unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie eine unrichtige Rechts- anwendung vor (Art. 320 lit. b und a ZPO). So sei die Identität zwischen der Be- treibenden und der aus dem Rechtsöffnungstitel Berechtigten vorliegend eindeu- tig gegeben. Indem die Vorinstanz die materiellrechtliche Gläubigerstellung hin- sichtlich der direkten Bundessteuer(forderung) geprüft und verneint habe, habe sie in unrichtiger Anwendung des Rechts die

vollstreckungsrechtliche Kognition überschritten und der Gesuchstellerin die Gläubigerstellung zu Unrecht abgesprochen. Schliesslich habe sie das Recht falsch angewandt, indem sie in Abrede gestellt habe, dass die angeblich unzutreffende Parteibezeichnung in casu keine schutzwürdigen Interessen des Gesuchsgegners tangiere. Die Rechtsöffnung sei deshalb so oder anders zu erteilen. Eventualiter habe eine Rückweisung an die Vorinstanz zu erfolgen (Urk. 67 Rz 13; im Einzelnen Urk. 67 Rz 14 ff.). Diese Rückweisungen sind Gegenstand bzw. Prüfungsthema des Beschwerdeverfahrens (vgl. vorne, E. 2.2).

E. 3.2

Rechtliche Grundlagen

E. 3.2.1

Gemäss Art. 80 Abs. 1 SchKG kann der Gläubiger definitive Rechtsöffnung verlangen, wenn die Forderung auf einem vollstreckbaren gerichtlichen Entscheid beruht. Gerichtlichen Entscheiden gleichgestellt sind (unter anderem) Verfügungen schweizerischer Verwaltungsbehörden (Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG). Entscheide des Schweizerischen Bundesgerichts fallen unter Art. 80 Abs. 1 SchKG (KUKO SchKG-Vock, Art. 80 N 2; SK SchKG-Vock/Aeppli-Wirz, Art. 80 N 3), Verfügungen der kantonalen oder eidgenössischen Steuerbehörden unter Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG (vgl. KUKO SchKG-Vock, Art. 80 N 25; Amonn/Walther, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 9. Aufl. 2013, § 19 N 45 f.; BGer 5A_389/2018 vom 22. August 2018, E. 2). Als Rechtsöffnungstitel für eine fällige öffentlich-rechtliche Geldforderung wie insbesondere auch eine Steuerforderung gilt grundsätzlich der Sachentscheid einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt gegenüber dem Betriebenen (Stücheli, Die Rechtsöffnung, 2000, S. 302), im Falle eines Weiterzugs auf dem Rechtsmittelweg der letztinstanzliche reformatorische Sachentscheid (vgl. hinten, E. 3.2.4). Der

- 9 - Rechtsöffnungstitel kann sich aus mehreren Entscheiden, zumal aus einer lückenlosen Kette von Urteilen oder Verwaltungsentscheiden, oder aus einem Entscheid und anderen Dokumenten zusammensetzen (vgl. Stücheli, a.a.O., S. 228 ff.; Kren Kostkiewicz, Schuldbetreibungs- und Konkursrecht, 3. Aufl. 2018, Rz 587).

E. 3.2.2

Das in Art. 80 ff. SchKG vorgesehene Rechtsöffnungsverfahren ist (als gerichtliche Angelegenheit des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts im Sinne von Art. 1 lit. c ZPO) rein betriebsrechtlicher Natur; der Rechtsöffnungsentscheid entfaltet ausschliesslich betriebsrechtliche Wirkung für die konkrete Betreibung. Damit wird nicht über den materiellen Bestand der Betreibungsforderung entschieden (und ist auch nicht über diesen zu entscheiden), sondern einzig über deren Vollstreckbarkeit, d.h. darüber, ob die durch den Rechtsvorschlag gehemmte Betreibung weitergeführt werden darf (Kren Kostkiewicz, a.a.O., Rz 582; Amonn/Walther, a.a.O., § 19 N 22 [und N 62 f.]; BGE 136 III 566 E. 3.3 S. 569; 133 III 645 E. 5.3 S. 653; 132 III 140 E. 4.1.1 S. 141 f.). Das ist bei der definitiven Rechtsöffnung dann der Fall, wenn der betreibende Gläubiger einen gültigen Rechtsöffnungstitel im Sinne von Art. 80 SchKG vorweist und der betriebene Schuldner keine Einwendung im Sinne von Art. 81 SchKG erhebt. Im Rechtsöffnungsverfahren geht es mithin (nur) um die Feststellung, ob ein Vollstreckungstitel vorliegt (BSK SchKG I-Staehelin, Art. 80 N 1). Entsprechend würdigt das Rechtsöffnungsgericht nur die Beweiskraft der vom Gläubiger vorgelegten Urkunde, nicht aber die Gültigkeit der in

Betreibung gesetzten Forderung an sich (BGer 5A_758/2010 vom 14. März 2011, E. 6; 5D_211/2019 vom 29. Mai 2020, E. 5.2.1); es befasst sich nicht mit deren materiellrechtlicher Grundlage, sondern nimmt lediglich eine Prüfung der Titelqualität vor (BGer 5A_760/2018 vom 18. März 2019, E. 3.2). Seine Prüfungszuständigkeit umfasst mithin ausschliesslich Fragen im Zusammenhang mit der Tauglichkeit der präsentierten Urkunde als Vollstreckungstitel (BGE 142 III 720 E. 4.1 S. 722; 133 III 645 E. 5.3 S. 653; BGer 5A_206/2013 vom 13. Mai 2013, E. 2.2 [je betr. provisorische Rechtsöffnung]). Bei der definitiven Rechtsöffnung ist zu prüfen, ob sich die in Betreibung gesetzte Forderung (eindeutig) aus dem vorgelegten gerichtlichen Urteil (oder der einem Urteil gleichgestellten Verfügung) ergibt. Hierfür dürfen neben dem Dispositiv auch die Urteilsgründe berücksichtigt werden (BGE 134 III

- 10 - 656 E. 5.3.2 S. 660 m.w.Hinw.). Es ist dem Rechtsöffnungsgericht aber verwehrt, das Urteil bei Unklarheiten zu interpretieren resp. auszulegen (BGE 124 III 501 E. 3.a S. 503; BGer 5A_261/2018 vom 4. Februar 2019, E. 3.1; 5P.324/2005 vom 22. Februar 2006, E. 3.4). Ebenso wenig hat es über den materiellen Bestand der Forderung zu befinden oder sich mit der materiellen Richtigkeit des Urteils zu befassen (BGE 143 III 564 E. 4.1 S. 567 und E. 4.3.1 S. 568; 138 III 583 E. 6.1.1 S. 585; 135 III 315 E. 2.3 S. 319; 134 III 656 E. 5.3.2 S. 659 f.; BGer 5D_141/2014 vom 22. Januar 2015, E. 5.2; BSK SchKG I-Staehelin, Art. 81 N 2a; SK SchKG-Vock/Aeppli-Wirz, Art. 80 N 2; Kren Kostkiewicz, a.a.O., Rz 588; dieselbe, OFK-SchKG, SchKG 80 N 2 f. und SchKG 81 N 1). Beim Rechtsöffnungsverfahren handelt es sich grundsätzlich um einen reinen Urkundenprozess (vgl. auch Art. 254 Abs. 1 ZPO), der sich durch eine besondere Formstrenge auszeichnet (vgl. Stücheli, a.a.O., S. 38 f.; BGE 58 I 363 E. 2 S. 369 f.; BGer 5A_758/2010 vom 14. März 2011, E. 6 m.Hinw. auf BGE 132 III 140 E. 4.1.1 S. 142; s.a. BGer 5A_394/2019 vom 5. Mai 2020, E. 2.2.1). In diesem Rahmen hat das Rechtsöffnungsgericht unter anderem von Amtes wegen die sog. "drei Identitäten" zu prüfen: die Identität des aus dem Urteil Berechtigten mit dem betreibenden Gläubiger, die Identität zwischen dem durch das Urteil Verpflichteten und dem betriebenen Schuldner sowie die Identität der in Betreibung gesetzten Forderung mit derjenigen, die sich aus dem Rechtsöffnungstitel ergibt (BGE 141 I 97 E. 5.2 S. 100; 139 III 444 E. 4.1.1 S. 446 f.; BGer 5A_860/2016 vom 9. Oktober 2017, E. 3.2.1; 5D_211/2019 vom 29. Mai 2020, E. 5.2.1; Kren Kostkiewicz, a.a.O., Rz 581 und Rz 588; KUKO SchKG-Vock, Art. 80 N 17; SK SchKG-Vock/Aeppli-Wirz, Art. 80 N 21; BSK SchKG I-Staehelin, Art. 80 N 29 ff.; Stücheli, a.a.O., S. 169 f., S. 180 f. und S. 189 f.; Abbet/Veuillet, Stämpfli Handkommentar, SchKG 80 N 76 ff.). Dabei bezieht sich die Identität zwischen Gläubiger und Betreibendem (und Rechtsöffnungskläger) nicht auf die materielle Berechtigung an der Forderung, sondern einzig auf die Berechtigung des Betreibenden aus dem Rechtsöffnungstitel. Im betreibungs- resp. rechtsöffnungsrechtlichen Sinne aktivlegitimiert ist somit nicht der wirkliche (materiellrechtliche), sondern ausschliesslich der (formal) durch den Titel ausgewiesene Gläubiger (oder sein urkundlich nachgewiesener Rechtsnachfolger), d.h. diejenige Per-

- 11 - son, welcher die in Betreibung gesetzte Forderung im Rechtsöffnungstitel zugesprochen wurde (statt vieler BGE 139 III 444 E. 4.1.1 S. 446 und BGer 5D_211/2019 vom 29. Mai 2020, E. 5.2.1 ["l'identité entre le poursuivant et le créancier désigné dans ce titre"]; BGE 140 III 372 E. 3 S. 374 ff.; BSK SchKG I-Staehelin, Art. 80 N 33; Stücheli, a.a.O., S. 169 f.; SK SchKG-Vock/Aeppli-Wirz, Art. 80 N 21; Kren Kostkiewicz, a.a.O., Rz 588). Im Verfahren der definitiven Rechtsöffnung ist in dieser Hinsicht mithin einzig

entscheidend, ob der betreibende Gläubiger mit dem auf dem Rechtsöffnungstitel genannten Gläubiger (oder mit dessen Rechtsnachfolger) identisch ist (vgl. BGE 141 I 97 E. 5.2 S. 100). Mangelt es an einer der drei Identitäten, darf keine Rechtsöffnung erteilt werden (BGer 5D_211/2019 vom 29. Mai 2020, E. 5.2.3).

E. 3.2.3

Sowohl gegen die Veranlagungs- als auch gegen die Nachsteuerbefreiung betreffend die direkte Bundessteuer kann Einsprache erhoben werden (Art. 132 Abs. 1 und Art. 153 Abs. 3 DBG). Im Veranlagungsverfahren kann der Einspracheentscheid mit Beschwerde an das Steuerrekursgericht weitergezogen werden (Art. 140 f. DBG). Gegen dessen Entscheid steht die Beschwerde ans Verwaltungsgericht offen (Art. 145 DBG i.V.m. § 13 Abs. 1 und § 14 Abs. 1 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 [LS 634.1]). Im Nachsteuerverfahren unterliegt der Einspracheentscheid (direkt) der Beschwerde an das Verwaltungsgericht (Art. 153 Abs. 3 i.V.m. Art. 145 Abs. 1 DBG und § 13 Abs. 2 und § 14 Abs. 2 VO über die Durchführung des DBG). Der verwaltungsgerichtliche Entscheid kann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 146 DBG). Die Einsprache nach Art. 132 DBG ist ein ordentliches, vollkommenes, nicht devolutives und reformatorisches Rechtsmittel (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 132 N 2; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 132 DBG N 1 m.w.Hinw.). Bei den Beschwerden an das Steuerrekursgericht (Art. 140 f. DBG) und an das Verwaltungsgericht (Art. 145 DBG) handelt es sich ebenfalls um ordentliche und regelmässige reformatorische, - 12 - im Unterschied zur Einsprache aber devolutive Rechtsmittel (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 140 N 1 und Art. 145 N 5; Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 140 DBG N 1 und Art. 145 DBG N 2b). Mit ihnen können alle tatsächlichen und (materiell- sowie verfahrens)rechtlichen Mängel gerügt werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 140 N 1; s.a. Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 27 Rz 32, Rz 42 und Rz 46). Auch die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG stellt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein ordentliches, devolutives und grundsätzlich reformatorisches Rechtsmittel dar (BGE 144 I 208 E. 3.1 S. 211; 138 II 169 E. 3.3 S. 171; BGer 8C_602/2011 vom 30. September 2011, E. 1.3; s.a. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 146 N 2; Kocher, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 146 DBG N 7).

E. 3.2.4

Tritt eine Rechtsmittelinstanz auf ein reformatorisch konzipiertes Rechtsmittel ein und fällt sie einen materiellen Entscheid, tritt der Rechtsmittelentscheid als neuer Sachentscheid über den strittigen Anspruch an die Stelle des mit dem Rechtsmittel überprüften Entscheids (Devolutiveffekt). Letzterer verliert dadurch seinen rechtlichen Bestand. Das gilt auch dann, wenn die Rechtsmittelinstanz den überprüften Entscheid inhaltlich nicht abändert, sondern bestätigt (vgl. Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl. 2015, Rz 1644; Kiener, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 54 N 13 und N 16; Seiler, Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 54 N 16; BGE 130 V 138 E. 4.2 S. 143; 129 II 438 E. 1 S. 441 m.w.Hinw. [je betr. Verwaltungsbeschwerde]; Steininger, DIKE-Komm-ZPO, Art. 318 N 1 und N 3; ZK ZPO-

Reetz/Hilber, Art. 318 N 19; BK ZPO II-Sterchi, Art. 318 N 2 [je betr. Berufung nach Art. 308 ff. ZPO]). Auch in diesem Fall geht der ursprüngliche Entscheid un- ter, und nur der ihn ersetzende (inhaltlich gleichlautende) Rechtsmittelentscheid hat rechtlichen Bestand. Entsprechend kann der durch die oberinstanzliche Be- stätigung untergegangene unterinstanzliche Entscheid auch nicht (mehr) rechts- kräftig werden. Der Rechtskraft fähig und vollstreckbar ist einzig der neue Sach- entscheid der Rechtsmittelinstanz (vgl. Kiener, a.a.O., Art. 54 N 17; ZK ZPO- Reetz/Hilber, Art. 318 N 19; BK ZPO II-Sterchi, Art. 318 N 2). Dasselbe gilt für die Einsprache, soweit eine solche gesetzlich vorgesehen ist und – wie im Steuerver-

- 13 - fahren – Rechtsmittelfunktion hat. Als nicht devolutives Rechtsmittel wird sie zwar nicht von einer übergeordneten, sondern von der verfügenden Instanz selbst be- urteilt. Ungeachtet dessen tritt aber auch der Einsprache(sach)entscheid an die Stelle der angefochtenen Verfügung und ersetzt diese, selbst wenn sie inhaltlich nicht abgeändert, sondern bestätigt wird (Waldmann/Bickel, in: Waldmann/Weis- senberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 30 N 60; Tschan- nen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 Rz 50). Diese allgemeinen prozessualen Grundsätze bestimmen auch das Verhält- nis zwischen der Veranlagungs- und Nachsteuerverfügung gemäss Art. 130 bzw. Art. 153 DBG und den hierzu ergangenen Rechtsmittelentscheiden. So ist der Einspracheentscheid (Art. 135 DBG), sofern er als Sachentscheid ergeht, ein re- formatorischer Rechtsmittelentscheid, der die Veranlagungs- bzw. Nachsteuerver- fügung in ihrer Gesamtheit ersetzt und diese untergehen lässt (vgl. Zweifel/Hun- ziker, a.a.O., Art. 135 DBG N 5; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 132 N 2; Reich, a.a.O., § 27 Rz 27). Ebenso treten die (auch abweisenden) reformato- rischen (Sach-)Entscheiden des Steuerrekurs- und des Verwaltungsgerichts (nach Art. 143 und Art. 145 DBG) an die Stelle der beschwerdeweise überprüften Ent- scheid der jeweiligen Vorinstanzen (vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 143 DBG N 19 und Art. 145 DBG N 2b; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 143 N 7 [und Art. 140 N 1 a.E.]; Reich, a.a.O., § 27 Rz 42; s.a. Blumen- stein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 573 m.w.Hinw.). In gleicher Weise wird bei Gutheissung oder Abweisung der hierge- gen geführten Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 ff. BGG) der Entscheid des Verwaltungsgerichts durch das bundesgerichtliche Urteil ersetzt und stellt dieses den einzigen in Rechtskraft erwachsenden (Art. 61 BGG) Entscheid dar (vgl. BGer 8C_602/2011 vom 30. September 2011, E. 1.3; BGE 144 I 208 E. 3.1 S. 211 m.w.Hinw.). Dementsprechend verkörpert im Rechtsöff- nungsverfahren nach vollständig durchlaufenem Rechtsmittelinstanzenzug weder die Veranlagungs- oder Nachsteuerverfügung noch der Einspracheentscheid oder die Beschwerdeentscheid des Steuerrekurs- oder Verwaltungsgerichts, sondern das Urteil des Bundesgerichts den Rechtsöffnungstitel im Sinne von Art. 80 Abs. 1 SchKG (und nicht Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG). Die im Rechtsmittelweg

- 14 - untergegangenen Entscheide der Vorinstanzen können demgegenüber nicht rechtskräftig und vollstreckbar werden und auch keinen Rechtsöffnungstitel bil- den. Denkbar ist einzig, dass sie (hinsichtlich der betragsmässigen Bestimmung der Betriebsforderung) Teil eines zusammengesetzten Titels bilden (vgl. zum Ganzen bereits OGer RT190179 und OGer RT190180 vom 24.08.2020, E. 3.2.2- 3.2.3).

E. 3.3

Keine Rechtsöffnung: fehlender Rechtsöffnungstitel oder fehlende Identität zwischen
Betreibungs- und Titelgläubiger

E. 3.3.1

Der Gesuchsgegner hatte vor Vorinstanz geltend gemacht, das Bundesgericht habe mit seinem Urteil vom 18. September 2018 (Urk. 3/3/7) die kantonalen Veranlagungs- und Nachsteuerentscheide kassiert und auch ihm gegenüber eine neue korrekte Veranlagung verlangt, weshalb es an einem rechtskräftigen Rechtsöffnungstitel fehle (Urk. 49 Rz 38 ff.). Demgegenüber vertrat die Gesuchstellerin die Ansicht, das bundesgerichtliche Urteil, mit dem die Beschwerden des Gesuchsgegners in der Hauptsache abgewiesen worden seien, stelle "je nach Sicht der Dinge" alleine oder aber zusammen mit den vier Veranlagungsverfügungen vom 26. Januar 2016 (Urk. 3/4/1–3/4/4) und der Nachsteuerverfügung vom 27. Januar 2016 (Urk. 3/5) einen rechtskräftigen definitiven Rechtsöffnungstitel dar (Urk. 62 Rz 6 ff., insbes. Rz 8, und Rz 34 ff., insbes. Rz 42); im Beschwerdeverfahren geht sie gestützt auf die Entscheide OGer ZH RT190179 und OGer ZH RT190180 vom 24.08.2020, E. 3.2, davon aus, dass aufgrund des Devolutiv-effekts allein der Bundesgerichtsentscheid vom 18. September 2018 als Rechtsöffnungstitel gelte (Urk. 67 Rz 15). Die Frage, ob überhaupt ein gültiger Titel vorliegt und welche Urkunden ihn bejahendenfalls bilden, kann offenbleiben, da der Gesuchstellerin so oder anders keine Rechtsöffnung erteilt werden kann. Das bedarf keiner weiteren Erörterung, sollte der bundesgerichtliche Entscheid die angefochtenen Veranlagungs- und Nachsteuerentscheide – wie vom Gesuchsgegner behauptet – kassiert und eine neue Veranlagung desselben angeordnet haben. Diesfalls läge gar kein Rechtsöffnungstitel vor.

E. 3.3.2

Geht man hingegen mit der Gesuchstellerin davon aus, das Bundesgericht habe die verwaltungsgerichtlichen Entscheide mit Bezug auf den Ge-

- 15 -
suchsgegner bestätigt, stellt dessen reformatorisches Urteil den Rechtsöffnungstitel dar (vgl. vorne, E. 3.2.4). Dieses führt in seinem Rubrum nicht die Gesuchstellerin, sondern (einzig) das Kantonale Steueramt Zürich als Verfahrensbeteiligten auf; die Gesuchstellerin wird nirgends erwähnt. Das Urteil weist demnach nicht die Gesuchstellerin als Anspruchsgläubigerin aus, sondern (wohl) den Kanton Zürich (vgl. nachstehende E. 3.3.3.1). Auch sonst erschliesst sich aus dem höchstrichterlichen Urteil nicht, dass die Steuerforderungen, welche Gegenstand der vorliegenden Betreuung bilden, der Gesuchstellerin als betreibende Gläubigerin (vgl. Urk. 3/13 und Urk. 2) zugesprochen wurden. Bei der Gesuchstellerin handelt es sich somit nicht um die durch den Rechtsöffnungstitel formell ausgewiesene Gläubigerin des in Betreuung gesetzten (Bundessteuer-)Anspruchs bzw. die aus dem Titel Berechtigte (oder deren ausgewiesene Rechtsnachfolgerin). Damit mangelt es an der Identität zwischen betreibender Gläubigerin und Titelgläubigerin, zumal es sich bei der Gesuchstellerin, die in eigenem Namen handelt, nicht um die (direkte) Vertreterin des Kantonalen Steueramts bzw. des Kantons Zürich handelt, was nach vereinzelt Lehrmeinungen unter Umständen genügen könnte (vgl. BSK SchKG I-Staehelin, Art. 80 N 36 m.w.Hinw.; a.M. Stücheli, a.a.O., S. 170). Zumindest bestehen bezüglich deren Titelgläubigerschaft und damit auch hinsichtlich der Gläubigeridentität gewichtige Zweifel, und die Berechtigung der Gesuchstellerin ergibt sich auch nicht eindeutig aus dem Gesetz (vgl. Stücheli, a.a.O., S. 169/170) – im Gegenteil (vgl. hinten, E. 3.3.3.4). Es kann deshalb keine Rechtsöffnung erteilt werden, unabhängig

davon, ob die beiden anderen Identitäten (Titelschuldner/Betreibener, Titelschuld/Betreibungsforderung) ausgewiesen seien (vgl. Urk. 67 Rz 23). Dasselbe gälte im Übrigen auch dann, wenn man nicht den bundesgerichtlichen Entscheid vom 18. September 2018, sondern die Einspracheentscheidung vom 30. Mai 2016 (Urk. 3/3/2) und vom 22. März 2017 (Urk. 3/3/1) als durch erfolglose Ausschöpfung des Rechtswegs rechtskräftig gewordene Rechtsöffnungstitel im Sinne von Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG betrachten wollte (vgl. zum Verhältnis Veranlagungsverfügung/Einspracheentscheid OGer RT190179 und OGer RT190180 vom 24.08.2020, E. 3.2.4; zum Ganzen auch BGer 5A_389/2018 vom 22. August 2018, insbes. E. 2.5). Ersterer weist nicht die Gesuchstellerin als an-

- 16 - spruchsberechtigtes Gemeinwesen und damit als Titelgläubigerin aus, sondern den Kanton Zürich, dessen Behörden ihn fällten. Letzterer nennt in seinem Rubrum unter anderen Gemeinwesen zwar auch die Gesuchstellerin, enthält am Ende aber den Hinweis: "Zuständig für den Bezug ist die Inkassostelle der Dienstabteilung Bundessteuer" (Urk. 3/3/1 S. 14 unten), d.h. eine kantonalzürcherische Verwaltungsstelle. Bei dieser Sachlage bestehen gewichtige Zweifel, ob die mit der Verfügung vom 22. März 2017 festgesetzte, in der Betreibungsforderung mitenthaltene direkte Bundessteuerforderung (Nachsteuer 2005-2009) der Gesuchstellerin zugesprochen wurde, und damit auch hinsichtlich deren Titelgläubigerschaft. Diesbezüglich wäre die Gläubigeridentität somit ebenfalls nicht ausgewiesen (vgl. Stücheli, a.a.O., S. 169/170).

E. 3.3.3

An der fehlenden Gläubigeridentität vermögen auch die in der Beschwerde erhobenen, im Wesentlichen bereits vor Vorinstanz vorgetragenen Einwände nichts zu ändern:

E. 3.3.3.1

Es trifft zwar zu, dass das bundesgerichtliche Urteil auf Seiten der beschwerdegegnerischen (Steuergläubiger-)Partei nicht "den Kanton Zürich", sondern das "Kantonale Steueramt Zürich" aufführt, welches als Verwaltungseinheit keine eigene Rechtspersönlichkeit hat und somit auch keine Gläubigerstellung innehaben kann. Allein deshalb ist die beanstandete vorinstanzliche Feststellung (Urk. 68 S. 11 E. 4.5) aber keineswegs "offensichtlich aktenwidrig" (Urk. 67 Rz 16 [und Rz 22]). Mit der vom Bundesgericht gewählten Parteibezeichnung dürfte als betroffenes, rechts- und parteifähiges Gemeinwesen, für welches das genannte Steueramt handelte, nämlich nicht die Gesuchstellerin, sondern (naheliegenderweise) der Kanton Zürich gemeint sein, als dessen Organ oder Verwaltungszweig das Steueramt fungiert (vgl. BGer 5P.330/2004 vom 22. Dezember 2004, E. 2.2). Jedenfalls ist es nicht Sache des Rechtsöffnungsgerichts (und war es folglich nicht Aufgabe der Vorinstanz), den bundesgerichtlichen Entscheid hinsichtlich der materiellen Bedeutung dieser ungenauen Parteibezeichnung ausulegen und zu eruieren, für wen das kantonale Steueramt "im fraglichen Veranlagungsverfahren" tätig wurde bzw. welches Gemeinwesen (Bund oder Kanton) damit vom Bundesgericht als Prozesspartei (und Titelgläubiger) konstituiert wor-

- 17 - den sein könnte (vgl. vorne, E. 3.2.2), wie die Gesuchstellerin meint (Urk. 67 Rz 17 und Rz 22). Dies umso weniger, als im bundesgerichtlichen Verfahren nicht nur die Veranlagung der direkten Bundessteuer, sondern auch der Staats- und Gemeindesteuern beurteilt wurde, welche die Gesuchstellerin nicht betreffen. Entscheidend ist allein, dass es sich bei der vom Bundesgericht verwendeten Bezeichnung nicht zweifelsfrei um die

Gesuchstellerin handelt. Aus der ungenauen Parteibezeichnung lässt sich deshalb nichts zu Gunsten der Gesuchstellerin ableiten.

E. 3.3.3.2

Sodann bildet der Bundesgerichtsentscheid zwar nicht den alleinigen Rechtsöffnungstitel, sondern Teil eines zusammengesetzten Titels. Da die Betreibungsforderung darin nicht beziffert wird, sind die ihm vorangegangenen Entscheide diesbezüglich mitzubehrsichtigen. Das bedeutet entgegen der Ansicht der Gesuchstellerin allerdings nicht, dass der reformatorische Bundesgerichtsentscheid, der nach dem Gesagten den alleinigen Rechts- und Geltungsgrund für die in Betreibung gesetzte Steuerforderung darstellt, auch hinsichtlich der Gläubigeridentität "in Verbindung mit den ihm zugrunde liegenden Entscheiden zu lesen" wäre (Urk. 67 Rz 17 und Rz 22). Ein Rückgriff auf die (rechtlich untergegangenen) unterinstanzlichen Entscheide hat vielmehr nur zu erfolgen, soweit er notwendig ist. Das ist hinsichtlich der Höhe der Forderung, nicht aber in Bezug auf die Person des berechtigten Gemeinwesens der Fall, deren Bezeichnung im bundesgerichtlichen Urteil nicht etwa fehlt oder lückenhaft erscheint, sondern lediglich – aus welchen Gründen auch immer – von der Parteibezeichnung in den verwaltungsgerichtlichen (und weiteren vorangehenden) Entscheiden abweicht, ansonsten aber klar ist. Im Übrigen geht es nicht an, zum Nachweis der behaupteten Titelgläubigerschaft in selektiver Weise nur diejenigen unterinstanzlichen Entscheide mitberücksichtigen zu wollen, die in ihrem Rubrum die Gesuchstellerin als Partei aufführen, die anderen aber unberücksichtigt zu lassen. Wenn überhaupt, sind die unterinstanzlichen Entscheide in ihrer Gesamtheit heranzuziehen und darf nicht unterschlagen werden, dass weder die ursprünglichen, im Rechtsmittelzug bestätigten Veranlagungs- und Nachsteuerverfügungen (Urk. 3/4/1-3/4/4 und Urk. 3/5) noch der Einspracheentscheid vom 30. Mai 2016 (Urk. 3/3/2) die Gesuchstellerin als Gläubigerin ausweisen und der Einsprache-

- 18 - entscheid vom 22. März 2017 (Urk. 3/3/1) gewichtige Zweifel an deren Gläubigerschaft lässt (vgl. dazu bereits vorne, E. 3.3.2). Hinzu kommt, dass die Gesuchstellerin in den von ihr genannten unterinstanzlichen Entscheiden (Urk. 67 Rz 18-20) nie allein, sondern stets mit (mindestens) einem anderen Gemeinwesen, vorwiegend zusammen mit dem Staat Zürich, als Partei geführt wird. Damit stellt sich die Frage, in welcher Art (anteilmässig, gesamthandschaftlich, solidarisch) und in welchem Umfang die darin festgesetzten resp. bestätigten Steuerforderungen den als Verfahrensparteien rubrizierten Gemeinwesen zugesprochen wurden. Diesbezüglich ist weder dargetan noch evident (und darf auch nicht durch Auslegung eruiert werden; vgl. vorne, E. 3.2.2), dass und inwieweit diese Entscheide die Gesuchstellerin überhaupt berechtigt(en), den Gesuchsgegner selbstständig und ohne Mitwirkung der anderen Parteien, insbesondere des Staates Zürich, zu betreiben. Auch vor dem Hintergrund einer allfälligen Gläubigermehrheit hilft der Gesuchstellerin somit nicht weiter, dass sie in verschiedenen unterinstanzlichen Entscheiden als Partei genannt wird (vgl. Abbet/Veuillet, Stämpflis Handkommentar, SchKG 80 N 83; s.a. Stucheli, a.a.O., S. 71 f. und S. 169; BSK SchKG I-Staehelin, Art. 80 N 33). Dass schliesslich selbst der Gesuchsgegner in jenen Verfahren, die zum Rechtsöffnungstitel (Bundesgerichtsurteil) führten, die Gesuchstellerin als Verfahrenspartei betrachtet resp. als Titelgläubigerin geführt hat (vgl. Urk. 67 Rz 21 und Urk. 63/1-63/2), ist schon deshalb ohne Relevanz, weil die Identität zwischen Betreibendem und Titelgläubiger von Amtes wegen zu prüfen ist (BGE 140 III 372 E. 3.1 S. 374; BSK SchKG I-Staehelin, Art. 80 N 33; KUKO

SchKG-Vock, Art. 80 N 17; Stücheli, a.a.O., S. 169; vorne, E. 3.2.2) und – als Rechtsfrage – nicht rechtswirksam anerkannt oder zugestanden werden kann (s.a. BGer 5A_46/2018 vom 4. März 2019, E. 3.1 und E. 3.2.4; BSK SchKG I-Staehelin, Art. 84 N 50). Auch diesen Einwand verwarf die Vorinstanz im Ergebnis zu Recht (Urk. 68 S. 11 E. 4.5). Damit bleibt es entgegen der Rüge der Gesuchstellerin (Urk. 67 Rz 14 ff.) dabei, dass das bundesgerichtliche Urteil, selbst unter Mitberücksichtigung der ihm zugrunde liegenden unterinstanzlichen Entscheide, nicht zweifelsfrei die Gesuchstellerin als (allein vollstreckungsberechtigte) Gläubigerin der in Betreuung

- 19 - gesetzten Steuerforderung ausweist und es folglich an der Identität zwischen der Betreuungsgläubigerin und der im Titel ausgewiesenen Gläubigerin fehlt. In diesem Punkt liegt weder eine offensichtlich falsche, aktenwidrige bzw. unvollständige Feststellung des Sachverhalts noch eine falsche Rechtsanwendung vor (vgl. Urk. 67 Rz 16 und Rz 22).

E. 3.3.3.3

Zu Recht wendet die Gesuchstellerin weiter ein, das Rechtsöffnungsgericht habe keine materiellrechtliche Prüfung der Gläubigerstellung an der Befreiungsforderung vorzunehmen (Urk. 67 Rz 24 ff.; vgl. vorne, E. 3.2.2). Ungeachtet dessen erörterte die Vorinstanz, dass nicht der Bund, sondern ausschliesslich der Kanton materiellrechtlich Gläubiger der direkten Bundessteuerforderung sei und Letztere folglich nicht der Gesuchstellerin, sondern dem veranlagenden Kanton zustehe (Urk. 68 S. 10 f. E. 4.3 und E. 4.4). Aus den vorinstanzlichen Erwägungen geht indessen klar hervor, dass die Rechtsöffnung nicht mangels materiellrechtlicher Gläubigerstellung der Gesuchstellerin, sondern mit der den Entscheid allein tragenden Begründung verweigert wurde, dass in den "als Rechtsöffnungstitel präsentierten Verfügungen ... als Gläubigerin nicht die Gesuchstellerin angegeben" werde bzw. dass sich deren Stellung als Gläubigerin für die Forderungen betreffend direkte Bundessteuer nicht "aus den von ihr vorgelegten Rechtsöffnungstiteln" ergebe (Urk. 68 S. 10 E. 4.2 und S. 11 E. 4.4; s.a. E. 4.5, wonach für die Gläubigerstellung der Gesuchstellerin einzig massgeblich sei, ob ihr diese Rolle "gemäss Rechtsöffnungstitel" zukomme, was nicht der Fall sei). Damit hat die Vorinstanz (entgegen dem Vorwurf der Gesuchstellerin; Urk. 67 Rz 27 f.) genau das getan, was ihrer Prüfungspflicht bezüglich der "drei Identitäten" entspricht, nämlich geprüft, ob es sich bei der Betreuungsgläubigerin um die durch den Rechtsöffnungstitel formell ausgewiesene Berechtigte handle (und die Frage verneint). Insoweit liegt keine Überschreitung ihrer Prüfungskompetenz vor. Wenn die Vorinstanz im Anschluss an diese zutreffende (vgl. vorne, E. 3.3.2) und für die Gesuchsabweisung entscheidende Feststellung erörterte, dass "[d]ies" zu Recht so sei (d.h. die Gesuchstellerin zu Recht im Titel nicht als Gläubigerin genannt werde), weil einzig der veranlagende Kanton, nicht aber die

- 20 - Gesuchstellerin materiellrechtlicher Gläubiger der direkten Bundessteuerforderung sei, hat sie mit dieser (ebenfalls zutreffenden; vgl. nachstehend, E. 3.3.3.4) Erkenntnis keine "überschiessende", ausserhalb ihrer Kognition liegende und für die Beurteilung der Identität zwischen Betreibendem und Titelgläubiger entscheidrelevante Feststellung getroffen. Mit den Erwägungen zur materiellrechtlichen Befreiung an der direkten Bundessteuerforderung wies sie vielmehr im Sinne einer Ergänzung darauf hin, dass sich die festgestellte, zur Gesuchsabweisung führende fehlende formelle Befreiung der Gesuchstellerin aus dem Titel mit der materiellen Rechtslage decke. Sie wies das Gesuch – im Zusammenhang betrachtet – jedoch nicht (auch) deshalb ab, weil die Gesuchstellerin

nicht materiell- rechtliche Forderungsgläubigerin sei. Jedenfalls hätte die vorinstanzliche Auffas- sung fehlender Gläubigeridentität im Ergebnis auch ohne diese Erwägungen Bestand. Insoweit ist die Beschwerde unbegründet.

E. 3.3.3.4

Nicht zu folgen ist der Ansicht der Gesuchstellerin, wonach auch sie als (materielle) Gläubigerin der direkten Bundessteuerforderung gelte, bzw. dass die Gesuchstellerin jedenfalls im Vollstreckungsverfahren als Partei auftreten dür- fe und könne, was bereits aus Art. 128 Abs. 1 BV und Art. 1 DBG folge (Urk. 67 Rz 29 ff.). So hielt das Bundesgericht nicht nur fest, dass "praxisgemäss" nur (und nicht "grundsätzlich") der Kanton als Gläubiger der Bundessteuer "gelte" (Urk. 67 Rz 30 m.Hinw. auf BGE 142 II 182 E. 2.2.5 S. 188). Vielmehr entschied es unter Auslegung der einschlägigen gesetzlichen Vorschriften (insbes. Art. 2 und Art. 160 DBG), dass Gläubiger der Steuerforderung aus dem DBG der veranla- gende Kanton sei und dieser die Veranlagung "aus eigenem Recht" und nicht als "Inkassomandatar" vornehme (BGE 142 II 182 E. 2.2.5 S. 188; 141 I 161 E. 3.3 S. 165 f.; BGer 2C_451/2018 vom 27. September 2019, E. 7.2; 2C_529/2014 vom 24. August 2015, E. 3.2; 5P.471/2000 vom 19. Februar 2001, E. 5 [je m.Hinw. auf die Doktrin]). Inwiefern sich aus dieser klaren bundesgerichtlichen Beantwortung der Frage nach der Gläubigerschaft ableiten lassen könnte, dass neben dem Kan- ton auch die Eidgenossenschaft als Gläubigerin dieser Forderung gelte und im Vollstreckungsverfahren als Partei auftreten dürfe, ist nicht ersichtlich. Allein aus der bundesgerichtlichen Feststellung, wonach "als Rechtsträger [der Forderung] ... der Kanton – in Vertretung auch des Bundes" (und nicht: "in Vertretung des

- 21 - Bundes"; vgl. Urk. 67 Rz 31) – Prozesspartei sei (5P.471/2000 vom 19. Februar 2001, E. 5), lässt sich solches jedenfalls nicht ableiten; gemeint ist vielmehr eine Art gesetzlich statuierte indirekte Vertretung. Das Recht der Eidgenössischen Steuerverwaltung, gegen die Veranlagung Beschwerde zu erheben (vgl. Art. 141 Abs. 1 DBG sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 146 N 12; Kocher, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 146 DBG N 122), verschafft ihr ebenfalls noch keine Gläubigerstellung, und die blosser Nennung "als Gläubigerin der direk- ten Bundessteuer" durch die für den Bezug zuständige kantonale Amtsstelle ver- mag deren materielle Gläubigerschaft ohnehin nicht zu begründen (vgl. Urk. 67 Rz 30). Gegenteil ist mit der herrschenden Lehre anzunehmen, dass die Eidge- nossenschaft kein direktes Forderungsrecht gegen den Steuerschuldner hat und folgerichtig auch die rechtliche Vollstreckung der Steuerforderung durch Betrei- bung des Schuldners allein dem Kanton zusteht (ZR 118/2019 Nr. 63, E. 3.3.4 m.w.Hinw.). Auch die gelebte Praxis sowie der Umstand, dass die Gesuchstellerin in an- deren Rechtsöffnungsverfahren schon als Verfahrenspartei auftrat und dies un- beanstandet blieb, begründet keine materielle Berechtigung zum Bezug und zur Vollstreckung der Bundessteuer (vgl. Urk. 67 Rz 32): Wie bereits ausgeführt, ist die kantonale Beschwerdeinstanz nicht gehalten, von sich aus wie eine erstin- stanzliche Gerichtsbehörde alle sich stellenden tatsächlichen und rechtlichen Fra- gen zu untersuchen, wenn keine entsprechenden Rügen der Parteien vorliegen (vorne, E. 2.2). Das gilt auch hinsichtlich der drei Identitäten, die vom erstinstanz- lichen Rechtsöffnungsgericht von Amtes wegen zu prüfen sind (vgl. vorne, E. 3.2.2). Wenn das Obergericht in den beiden "[b]eispielfhaft" genannten, eben- falls Rechtsöffnungen für die direkte Bundessteuer betreffenden Entscheiden (OGer RT170062 vom 17.06.2017 und OGer RT170160 vom 14.09.2017) keine Veranlassung sah, die Gläubigereigenschaft der Gesuchstellerin in Zweifel zu ziehen

oder zu verneinen und deren Konstituierung als Prozesspartei zu beanstanden, lässt sich daraus somit nicht schliessen, es habe deren Berechtigung bejaht. Vielmehr wurde die Frage der Aktivlegitimation dort (soweit ersichtlich) gar nicht zur Prüfung gestellt. Dass die Gesuchstellerin in diesen Verfahren als Prozesspartei zugelassen wurde, kann den Mangel daher weder rechtfertigen noch

- 22 - heilen (vgl. bereits OGer ZH RT190026 vom 30.06.2019, E. 3.5.2; ferner auch BGer 4A_116/2015 vom 9. November 2015, E. 3.5.3). Sodann kann sich auch ein materiell nicht Berechtigter als Rechtsöffnungskläger konstituieren und Anspruch auf Erteilung der Rechtsöffnung haben, sofern der Titel ihn formell als Berechtigten ausweist. Und schliesslich besteht auch im Steuerrecht grundsätzlich kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht (vgl. dazu BGer 5C_500/2019 vom 16. Februar 2020, E. 6.2 m.w.Hinw.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu Art. 109-121 N 102 ff.). Aus diesen Entscheiden kann die Gesuchstellerin deshalb nichts zu ihren Gunsten ableiten.

E. 3.3.3.5

Schliesslich macht die Gesuchstellerin geltend, bereits vor Vorinstanz aufgezeigt zu haben, dass die Rechtsöffnung selbst dann zu erteilen wäre, wenn der Rechtsöffnungstitel nicht sie als Gläubigerin ausweisen würde und ihre materielle Gläubigerstellung zu prüfen und zu verneinen wäre. Konkret habe sie aufgezeigt, dass die angeblich unzutreffende Gläubigerbezeichnung so oder anders keinerlei schutzwürdige Interessen des Gesuchsgegners tangiere und entsprechend auch kein Hindernis für die beantragte Rechtsöffnung darstellen könne. Dieses Vorbringen habe die Vorinstanz fälschlicherweise als unzutreffend qualifiziert (Urk. 67 Rz 34 ff.). Zur Begründung weist die Gesuchstellerin zunächst auf die bundesgerichtliche Praxis hin, wonach die formellen Anforderungen an die Parteibezeichnung im Betreibungsverfahren nicht überspannt werden dürften, sondern entscheidend sei, ob eine allenfalls mangelhafte Bezeichnung beim Schuldner zu Unsicherheiten bezüglich der Person des Gläubigers führe. Ungenaue, unzutreffende oder sogar völlig falsche Gläubigerbezeichnungen seien einzig dann beachtlich, wenn die konkrete Bezeichnung geeignet gewesen sei, den Betriebenen irrezuführen, und wenn dies auch tatsächlich der Fall gewesen sei. Gerade in Fällen, in denen die zum Bezug von Forderungen des Gemeinwesens ermächtigte kommunale oder kantonale Amtsstelle im Verfahren auftrete, könnten beim Betriebenen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung keine Zweifel an der eigentlichen Gläubigerschaft bestehen (Urk. 67 Rz 36 m.Hinw. auf BGE 114 III 62 E. 1.a und BGer 5P.330/2004 vom 22. Dezember 2004, E. 2.2).

- 23 - Dem Gesuchsgegner sei – so die Gesuchstellerin weiter – aufgrund der ihm zugestellten und bis vor Bundesgericht erfolglos angefochtenen Nachsteuer- und Veranlagungsverfügungen klar, dass das zum Bezug zuständige Kantonale Steueramt Zürich Forderungen betreffend die direkte Bundessteuer der Jahre 2005 bis 2009 bzw. 2010 bis 2013 eintreibe. Er habe vorinstanzlich denn auch klar zu verstehen gegeben, dass er selbst keine Zweifel an der Gläubigerschaft in Bezug auf die klar individualisierten Forderungen habe, für die in der vorliegenden Betreuung Rechtsöffnung verlangt werde. Im Rechtsmittelverfahren gegen die Veranlagungsverfügungen sei der Gesuchsgegner, der damals vom selben Rechtswalt vertreten worden sei wie heute, sodann selbst davon ausgegangen, dass die Schweizerische Eidgenossenschaft "Titelgläubigerin" sei. Inwiefern ihm aus der angeblich unzutreffenden Gläubigerbezeichnung ein Nachteil entstehen sollte, sei nicht ersichtlich und werde selbst vom Gesuchsgegner nicht vorgebracht. Der vor-

instanzliche Hinweis, dass nur die Zahlung an den richtigen Gläubiger die Tilgung der Schuld bewirke (vgl. Urk. 68 S. 12 E. 4.5), möge grundsätzlich richtig sein, sei im vorliegenden Fall aber irrelevant: Die entsprechenden Steuern seien in jedem Fall dem Kantonalen Steueramt Zürich abzuführen, und dieses bleibe unabhängig von der gewählten Gläubigerbezeichnung zuständige Behörde zum Bezug der in Betreuung gesetzten direkten Bundessteuern. Mithin habe der Steuerpflichtige die direkte Bundessteuer in jedem Fall dem Kantonalen Steueramt abzuliefern, weshalb er mit der Zahlung auch Tilgung erwirke, was selbstverständlich auch bei einer zwangsvollstreckungsrechtlich erwirkten Tilgung der Forderung gelte. Gerade im Zusammenhang mit der Vollstreckung von direkten Bundessteuern habe der Steuerschuldner daher kein schutzwürdiges Interesse daran, dass nur der Kanton oder aber nur die Schweizerische Eidgenossenschaft als Partei auftrete, insbesondere wenn die Betreuung vom zuständigen kantonalen Steueramt eingeleitet werde. Wesentlich sei einzig, dass der Steuerschuldner von der zuständigen Bezugsbehörde belangt werde und er keinen Zweifel daran habe, welche Steuerforderungen durchgesetzt werden sollten. Eine darüber hinausgehende Formstrenge lasse sich nicht rechtfertigen. Mithin liege unabhängig von der gewählten Gläubigerbezeichnung eine Situation vor, in welcher der betriebene Steuerschuldner Klarheit über die von ihm geforderten Steuerforderungen sowie Wissen um

- 24 - den zur Eintreibung ebendieser Steuerforderungen "tätig werdenden Bezugsarm" habe. Entsprechend wäre das Rechtsöffnungsgesuch in einer solchen Situation selbst dann gutzuheissen, wenn eine falsche Gläubigerbezeichnung vorliegen würde (Urk. 67 Rz 37 ff.).

3.3.3.5.1. Abgesehen davon, dass die Gesuchstellerin in der Beschwerde nicht darlegt, wo (Aktenstelle) sie den Einwand fehlender schutzwürdiger Interessen des Gesuchsgegners bzw. die ihm zugrunde gelegten Tatsachenbehauptungen bereits im vorinstanzlichen Verfahren vorgetragen hat (vgl. vorne, E. 2.2), vermengt ihre Argumentation das (formale) Erfordernis der Gläubigeridentität mit der Frage einer unrichtigen Gläubigerbezeichnung in der Betreuung. Die von ihr angeführte bundesgerichtliche Rechtsprechung betrifft nur die unrichtige Bezeichnung des Betreuungsgläubigers. Sie greift dann, wenn die Betreuung durch einen unrichtig bezeichneten Gläubiger angehoben wird und dem Schuldner klar ist, wer hinter der unrichtigen Gläubigerbezeichnung steht, d.h. welches Rechtssubjekt (vorliegend: welches öffentlich-rechtliche Gemeinwesen) ihn für die in Betreuung gesetzte Forderung betreibt bzw. durch welches Rechtssubjekt er vollstreckungsrechtlich belangt wird. Besteht für ihn darüber kein Zweifel, kann eine unrichtig gewählte Gläubigerbezeichnung dem berechtigten Gemeinwesen nicht schaden und korrigiert werden. Das ist etwa dann der Fall, wenn statt des berechtigten Gemeinwesens ein demselben zugeordnetes, als solches weder rechts- noch parteifähiges Organ oder ein nicht parteifähiger Verwaltungszweig als Gläubiger bezeichnet wird. Diesfalls ergibt sich ohne weiteres, dass die Betreuung als Betreuung desjenigen Gemeinwesens zu behandeln ist, dessen Organ oder Verwaltungszweig fälschlicherweise als Gläubiger bezeichnet ist, und die unzutreffende Bezeichnung ist entsprechend zu berichtigen – es sei denn, die unrichtige Bezeichnung sei derart missverständlich, dass der Schuldner dieser Unklarheit zum Opfer fällt und die Aufrechterhaltung der Betreuung ihn in seinen Interessen schädigt; dann wäre die Betreuung aufzuheben (BGE 90 III 10 E. 1 S. 11 f.; 98 III 24; s.a. BGE 120 III 11 E. 1 S. 13 f.; 114 III 62 E. 1.a S. 63 f. m.w.Hinw.; BGer 5D_211/2019 vom 29. Mai 2020, E. 5.2.3). Stets geht es dabei aber (nur) um die formelle Bezeichnung einer Betreuungspartei.

- 25 - 3.3.3.5.2. Davon zu unterscheiden ist der Fall, in dem (wie hier) keine unzutreffende Gläubigerbezeichnung in der Betreibung vorliegt, sondern ein partei- und prozessfähiges, richtig bezeichnetes, aber formell, d.h. aus dem Titel nicht anspruchsberechtigtes Rechtssubjekt (hier: Gemeinwesen) den Schuldner betreibt und Rechtsöffnung verlangt, das betreibende Rechtssubjekt also nicht mit dem Titelgläubiger übereinstimmt. In solchen Fällen liegt keine mangelhafte Parteibezeichnung vor, sondern es mangelt am Erfordernis der Gläubigeridentität und damit an der betreibungsrechtlichen Aktivlegitimation. Diese lässt sich aber nicht einfach durch Auswechslung des als Betreibungs- und Verfahrenspartei (insbesondere als Rechtsöffnungskläger) konstituierten Gemeinwesens durch ein anderes herstellen. Sinn und Zweck einer solchen Korrektur wäre nicht die (grundsätzlich zulässige) bloss formale oder redaktionelle Berichtigung der Gläubigerbezeichnung, sondern die Erstellung der fehlenden Aktivlegitimation im Rechtsöffnungsverfahren und damit die Heilung eines Mangels bezüglich der drei Identitäten. Darin läge jedoch ein Bruch in der subjektiven Identität der gesuchstellenden Partei und mithin ein Parteiwechsel (vgl. BGE 118 Ia 129, E. 2.a S. 131; 131 I 57 E. 2.1 S. 61 f. ["une rupture de l'identité subjective des parties"]). Ein solcher ist, abgesehen von den hier nicht vorliegenden Tatbeständen der Veräusserung des Streitobjekts und der Rechtsnachfolge, aber nicht zulässig, erst recht nicht ohne Zustimmung der Gegenpartei (instruktiv zur Unterscheidung unrichtige Parteibezeichnung/fehlende Aktivlegitimation/Parteiwechsel: BGE 142 III 782 E. 3.2 S. 787 f.; s.a. BGer 4A_560/2015 vom 20. Mai 2016, E. 4.2; 5A_193/2017 vom 27. März 2017, E. 3.2; 4A_373/2018 vom 13. März 2019, E. 2.2; 4A_242/2016 vom 5. Oktober 2016, E. 3.4 a.E.; vgl. ferner auch BSK ZPO-Graber, Art. 83 N 34). Dass der Gesuchsgegner als Betreibungsschuldner weiss, für welche konkreten Forderungen er betrieben wird, und auch den zu deren Eintreibung "tätig werdenden Bezugsarm" kennt, ändert daran ebenso wenig wie der Umstand, dass der Steuerpflichtige die direkten Bundessteuern in jedem Fall dem bezugsberechtigten kantonalen Steueramt abzuliefern hat, und vermag die für eine Rechtsöffnung erforderliche formelle Berechtigung des Betreibenden aus dem Titel (Gläubigeridentität) bzw. dessen fehlende Aktivlegitimation nicht zu ersetzen. Sein Wissen rechtfertigt insbesondere keine Vermengung der an der direkten

- 26 - Bundessteuerforderung beteiligten Gemeinwesen (Bund/Kanton) im Betreibungs- und Rechtsöffnungsverfahren, unabhängig davon, ob eine schuldnerische Zahlung an das kantonale Steueramt zur Tilgung der Forderung führt. Darin liegt im Lichte der stark formalisierten Natur des Rechtsöffnungsverfahrens auch keine nicht zu rechtfertigende Formstrenge (vgl. Urk. 67 Rz 40 und vorne, E. 3.2.2). Andernfalls müsste, solange der Betreibungsschuldner weiss, für welche konkrete Forderung er betrieben wird, beispielsweise auch eine Rechtsöffnung zugunsten des Alleinaktionärs für eine Forderung der AG (oder umgekehrt), der Tochtergesellschaft für eine Forderung der Muttergesellschaft (oder umgekehrt) oder des Vertreters für eine Forderung des Vertretenen möglich sein. Dass in solchen Fällen keine Rechtsöffnung erteilt werden kann, steht jedoch fest (vgl. Stücheli, a.a.O., S. 170). Die Rüge, das Gesuch sei auch deshalb gutzuheissen, weil die "unzutreffende Gläubigerbezeichnung" keine schutzwürdigen Interessen des Gesuchsgegners tangiere, verfängt daher nicht. Fehlt einer unter der richtigen Bezeichnung als Klägerin konstituierten Prozesspartei die Aktivlegitimation, ist die Klage ungeachtet der Interessenlage auf Seiten des Prozessgegners abzuweisen.

E. 3.4

Ergebnis Die Vorinstanz hat die Rechtsöffnung im Ergebnis zu Recht verweigert. Mit den dagegen gerichteten Einwänden weist die Gesuchstellerin weder eine unrichtige Rechtsanwendung noch eine offensichtlich unrichtige Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz nach. Weitere Mängel des angefochtenen Entscheids im Sinne von Art. 320 ZPO werden in der Beschwerdeschrift nicht geltend gemacht und sind auch nicht offensichtlich (vgl. Art. 321 Abs. 1 ZPO und vorne, E. 2.2). Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

E. 4

Kosten- und Entschädigungsfolgen

E. 4.1

Bei diesem Ausgang wären die Gerichtskosten für das Beschwerdeverfahren an sich der mit ihrem Rechtsmittelantrag unterliegenden Gesuchstellerin aufzuerlegen (Art. 106 Abs. 1 ZPO). Gemäss Art. 116 Abs. 1 und 2 ZPO i.V.m.

- 27 - § 200 lit. a GOG ist der Bund in Zivilverfahren jedoch von der Kostenpflicht befreit. Für das Beschwerdeverfahren sind deshalb keine Kosten zu erheben.

E. 4.2

Für das Beschwerdeverfahren sind auch keine Parteientschädigungen zuzusprechen: Der nicht kostenpflichtige Gesuchsgegner, der die Beschwerde nicht zu beantworten hatte und dem vor der Beschwerdeinstanz lediglich im Zusammenhang mit der Stellungnahme zum Gesuch um aufschiebende Wirkung anwaltliche Kosten entstanden sind (Art. 95 Abs. 3 lit. b ZPO), hat keinen entsprechenden Antrag gestellt (vgl. Urk. 72 sowie BGE 139 III 334 E. 4.3 S. 344; 140 III 444 E. 3.2.2 S. 447). Die Gesuchstellerin ihrerseits, die im Rechtsmittelverfahren vollumfänglich unterliegt, hat ohnehin keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 106 Abs. 1 ZPO).

E. 4.3

Im Beschwerdeverfahren nicht zu überprüfen ist die Nebenfolgenregelung des erstinstanzlichen Verfahrens. Sie wird weder selbstständig angefochten noch konkret beanstandet und hat deshalb Bestand (vgl. Urk. 67 S. 2 und vorne, E. 2.2). Es wird erkannt:

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