

# Obergericht des Kantons Zürich

I. Zivilkammer



---

Geschäfts-Nr.: RT200114-O/U

Mitwirkend: Oberrichterin Dr. D. Scherrer, Vorsitzende, Oberrichter Dr. M. Kriech  
und Oberrichter lic. iur. A. Huizinga sowie Gerichtsschreiber  
Dr. M. Nietlispach

## Urteil vom 3. November 2020

in Sachen

### **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

Gesuchstellerin und Beschwerdeführerin

vertreten durch Kantonales Steueramt Zürich

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. X1. \_\_\_\_\_ und / oder

Rechtsanwalt lic. iur. X2. \_\_\_\_\_

gegen

**A. \_\_\_\_\_,**

Gesuchsgegner und Beschwerdegegner

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. Y1. \_\_\_\_\_ und / oder

Rechtsanwalt MLaw Y2. \_\_\_\_\_

betreffend **Rechtsöffnung**

**Beschwerde gegen ein Urteil des Einzelgerichts im summarischen Verfahren am Bezirksgericht Hinwil vom 7. Mai 2020 (EB170050-E)**

## **Erwägungen:**

### **1. Sachverhalt und Prozessverlauf**

1.1. Am 27. Januar 2016 erliess das Kantonale Steueramt Zürich zulasten des Gesuchsgegners (Beschwerdegegner) und dessen Ehefrau eine Sicherstellungsverfügung nach Art. 169 DBG betreffend die direkten Bundessteuern für die Steuerjahre 2005 bis 2015 (Nachsteuern und Bussen inkl. Zins 2005 bis 2009, ordentliche Steuern 2010 bis 2015 nebst Zins sowie Verfahrenskosten; Urk. 18/2 = Urk. 37/2). Gleichentags erging ein hierauf gestützter Arrestbefehl im Sinne von Art. 170 Abs. 1 DBG an das Betreibungsamt Rüti ZH, in welchem als Gläubigerin die "Schweizerische Eidgenossenschaft" (Gesuchstellerin und Beschwerdeführerin) "handelnd durch den Kanton Zürich" bezeichnet wird (Urk. 18/3 = Urk. 37/4). Die vom Gesuchsgegner gegen die Sicherstellungsverfügung ergriffenen Rechtsmittel wurden mit Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 22. Juni 2016 (Urk. 18/5) sowie mit Urteil des Bundesgerichts vom 8. Dezember 2016 (Urk. 18/6) abgewiesen. Zur Arrestprosequierung hob das Kantonale Steueramt Zürich namens und in Vertretung der Gesuchstellerin (als "Gläubiger") mit Eingabe vom 6. Januar 2017 beim Betreibungsamt Rüti ZH Betreuung auf Sicherheitsleistung im Betrag von Fr. 63'260'000.– nebst Zins und Kosten an (vgl. Urk. 18/7 = Urk. 37/5). Am 9. Januar 2017 erging ein entsprechender Zahlungsbefehl, gegen den der Gesuchsgegner Rechtsvorschlag erhob (Urk. 18/8).

1.2. In der Folge ersuchte die Gesuchstellerin, vertreten durch das Kantonale Steueramt Zürich, das Einzelgericht im summarischen Verfahren am Bezirksgericht Hinwil (Vorinstanz) mit Eingabe vom 10. Februar 2017 um definitive Rechtsöffnung in der betreffenden Betreuung Nr. ... des Betreibungsamts Rüti ZH (Urk. 1). Mit zunächst in unbegründeter Fassung eröffnetem und auf Begehren der Gesuchstellerin nachträglich begründetem Urteil vom 7. Mai 2020 wies die Vorinstanz das Rechtsöffnungsbegehren unter Entschädigungsfolge zulasten der Gesuchstellerin ab; die Spruchgebühr wurde auf die Gerichtskasse genommen (Urk. 84 = Urk. 87; s.a. Urk. 80 und Urk. 82). Für weitere Einzelheiten des erstin-

stanzlichen Prozessverlaufs kann auf die Ausführungen im angefochtenen Entscheid verwiesen werden (Urk. 87 S. 2 ff. E. 1).

1.3. Gegen das vorinstanzliche Urteil liess die Gesuchstellerin mit Eingabe vom 20. August 2020 Beschwerde mit folgendem Antrag in der Sache erheben (Urk. 86 S. 2):

- "1. Das Urteil des Bezirksgerichts Hinwil (Einzelgericht im summarischen Verfahren) vom 7. Mai 2020, Geschäfts-Nr. EB170050-E, sei aufzuheben und der Beschwerdeführerin sei definitive Rechtsöffnung in der Betreuung Nr. ... des Gemeindeammannamtes und Betreibungsamtes Rüti gemäss seinem Zahlungsbefehl vom 9. Januar 2017 für den in Betreuung gesetzten Betrag von Fr. 63'260'000.00 nebst Zins zu 3 % auf Fr. 59'485'000.05 ab 1. März 2016, zuzüglich mutmassliche Kosten von Fr. 1'740'000.00 zuzüglich Arrestkosten von Fr. 619.75, zuzüglich Zahlungsbefehls- und Zustellungskosten von Fr. 440.10 zu erteilen.  
*Eventualiter* sei das Urteil des Bezirksgerichts Hinwil (Einzelgericht im summarischen Verfahren) vom 7. Mai 2020, Geschäfts-Nr. EB170050-E, aufzuheben und es sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners."

Die vorinstanzlichen Akten wurden beigezogen (Urk. 1-85). Mit Verfügung vom 4. September 2020 wurde auf das mit der Beschwerde gestellte prozessuale Gesuch um Erteilung der aufschiebenden Wirkung (vgl. Urk. 86 S. 2) hinsichtlich Dispositiv-Ziffer 1 des angefochtenen Urteils (betreffend Gesuchsabweisung) nicht eingetreten und festgestellt, dass der Arrest bis zum endgültigen Entscheid über das Rechtsöffnungsbegehren nicht dahinfalle (Urk. 90 S. 4 Disp.-Ziff. 1). Mit Bezug auf Dispositiv-Ziffer 4 des vorinstanzlichen Entscheids (betreffend Parteientschädigung) wurde der Beschwerde nach Anhörung des Gesuchsgegners (Urk. 90 S. 4 Disp.-Ziff. 2 und Urk. 91) mit Verfügung vom 22. September 2020 antragsgemäss aufschiebende Wirkung erteilt (Urk. 92). Weitere prozessuale Anordnungen oder Eingaben sind nicht erfolgt.

## **2. Prozessuales**

2.1. Die Rechtsmittelvoraussetzungen sind erfüllt: Die Beschwerde richtet sich gegen einen erstinstanzlichen Entscheid, gegen den die Berufung unzulässig ist (Art. 319 lit. a i.V.m. Art. 309 lit. b Ziff. 3 ZPO). Sie wurde form- und fristgerecht erhoben (Art. 321 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 251 lit. a ZPO, Art. 142 f. ZPO; Urk. 85), und die vor Vorinstanz unterlegene Gesuchstellerin ist ohne weiteres zur

Beschwerdeerhebung legitimiert. Unter dem Vorbehalt rechtsgenügender Begründung (dazu nachstehend, E. 2.2) ist somit auf die Beschwerde einzutreten. Wie im Folgenden zu zeigen ist, erweist sie sich aber sogleich als unbegründet. Es erübrigt sich deshalb, dem Gesuchsgegner Gelegenheit zur Beantwortung der Beschwerde zu geben (vgl. Art. 322 Abs. 1 ZPO). Der Beschwerdeentscheid kann aufgrund der Akten ergehen (Art. 327 Abs. 2 ZPO).

2.2. Das Beschwerdeverfahren stellt keine Fortsetzung des erstinstanzlichen Verfahrens dar. Sein Zweck beschränkt sich darauf, den erstinstanzlichen Entscheid auf bestimmte, in der Beschwerde zu beanstandende Mängel hin zu überprüfen. Mit der Beschwerde können unrichtige Rechtsanwendung und offensichtlich unrichtige Feststellung des Sachverhalts geltend gemacht werden (Art. 320 ZPO). Dazu muss sich die beschwerdeführende Partei in der Beschwerdebegründung konkret mit den Erwägungen der Vorinstanz auseinandersetzen und hinreichend genau aufzeigen, inwiefern der angefochtene Entscheid in den angefochtenen Punkten als fehlerhaft zu betrachten ist, d.h. an einem Mangel im Sinne von Art. 320 ZPO leidet (Art. 321 Abs. 1 ZPO und dazu BGer 5A\_247/2013 vom 15. Oktober 2013, E. 3; 5D\_65/2014 vom 9. September 2014, E. 5.4.1; 5A\_488/2015 vom 21. August 2015, E. 3.2, je m.Hinw. auf BGE 138 III 374 E. 4.3.1 S. 375). Dabei sind neue Anträge, neue Tatsachenbehauptungen und neue Beweismittel (zum Nachweis des gerügten Mangels) im Beschwerdeverfahren ausgeschlossen (Art. 326 Abs. 1 ZPO und dazu BGer 5A\_872/2012 vom 22. Februar 2013, E. 3; 5A\_405/2011 vom 27. September 2011, E. 4.5.3 m.w.Hinw.; vgl. aber immerhin auch BGE 139 III 466 E. 3.4 S. 471 und BGer 4A\_51/2015 vom 20. April 2015, E. 4.5.1).

Was in der Beschwerde nicht oder nicht in einer den gesetzlichen Begründungsanforderungen genügenden Weise beanstandet wird, braucht von der Rechtsmittelinstanz nicht überprüft zu werden und hat grundsätzlich Bestand. Die Beschwerdeinstanz ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht gehalten, von sich aus wie eine erstinstanzliche Gerichtsbehörde alle sich stellenden tatsächlichen und rechtlichen Fragen zu untersuchen, wenn keine entsprechenden Rügen der Parteien vorliegen. Das gilt zumindest insoweit, als ein Mangel nicht

geradezu ins Auge springt. Abgesehen von dieser Relativierung gilt aber auch im Beschwerdeverfahren der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 57 ZPO; "iura novit curia"). Die Beschwerdeinstanz ist deshalb weder an die in den Parteieingaben vorgetragene Argumente noch an die Erwägungen der Erstinstanz gebunden. Sie kann die Beschwerde auch aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen oder mit einer von der Argumentation der Erstinstanz abweichenden Begründung abweisen (sog. Motivsubstitution; vgl. BK ZPO I-Hurni, Art. 57 N 21, N 39 ff.; KUKO ZPO-Oberhammer, Art. 57 N 2). In diesem Rahmen ist auf die Parteivorbringen einzugehen, soweit dies für die Entscheidungsfindung erforderlich ist (BGE 134 I 83 E. 4.1 S. 88 m.w.Hinw.; 141 III 28 E. 3.2.4 S. 41; 143 III 65 E. 5.2 S. 70 f.).

### **3. Materielle Beurteilung**

#### **3.1. Parteistandpunkte und vorinstanzlicher Entscheid**

3.1.1. Der Gesuchsgegner hatte sich vor Vorinstanz unter anderem auf den Standpunkt gestellt, der Gesuchstellerin fehle es an der Aktivlegitimation, da nicht der Bund, sondern der veranlagende Kanton Gläubiger der direkten Bundessteuer sei (Urk. 79 S. 2 f.). Dagegen hatte die Gesuchstellerin eingewandt, dass die Frage nach der materiellrechtlichen Aktivlegitimation nicht in den Kognitionsbereich des Rechtsöffnungsgerichts falle. Das Rechtsöffnungsgericht habe die Gläubigerstellung der Schweizerischen Eidgenossenschaft materiell nicht zu prüfen, sondern einzig die Identität zwischen Betreuungsgläubiger und Titelgläubiger. "Beide" seien vorliegend gegeben. Selbst wenn die Aktivlegitimation in materiellrechtlicher Hinsicht zu prüfen wäre, könne auch die Schweizerische Eidgenossenschaft als Gläubigerin der direkten Bundessteuer auftreten. So oder anders tangiere die angeblich unzulässige Gläubigerbezeichnung keine schutzwürdigen Interessen des Gesuchsgegners, weshalb die beantragte Rechtsöffnung in jedem Fall zu erteilen sei (Prot. I S. 14 f.).

3.1.2. Die Vorinstanz erwog dazu, dass die Gesuchstellerin ihr Rechtsöffnungsbegehren auf die vom kantonalen Steueramt erlassene Sicherstellungsver-

fügung vom 27. Januar 2016 (Urk. 37/2) stütze. Nach Ausschöpfung der dagegen erhobenen Rechtsmittel sei dieselbe mit dem Urteil des Bundesgerichts vom 8. Dezember 2016 (Urk. 2/8) rechtskräftig geworden. Mit der Sicherstellungsverfügung in Verbindung mit dem Urteil des Bundesgerichts liege somit eine rechtskräftige Verfügung im Sinne von Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG vor, die grundsätzlich zur definitiven Rechtsöffnung berechtige (Urk. 87 S. 6 f. E. 3.2).

Für die Erteilung der definitiven Rechtsöffnung müssten im Verhältnis zwischen dem Rechtsöffnungstitel und dem Betreibungsverfahren jedoch auch die sog. "drei Identitäten" gewahrt und vom Rechtsöffnungsrichter von Amtes wegen geprüft werden, insbesondere auch die vorliegend bestrittene Identität zwischen dem Betreibenden und dem aus dem Rechtsöffnungstitel berechtigten bzw. auf dem Rechtsöffnungstitel genannten Gläubiger. Die definitive Rechtsöffnung könne nur dem in der Verfügung bezeichneten Gläubiger oder dem gesetzlichen oder vertraglichen Zessionar der Forderung gewährt werden (Urk. 87 S. 7 E. 3.3 m.Hinw. auf BGE 143 III 221 E. 4 und BGE 140 III 372 E. 3.1 S. 374). Die Gesuchstellerin habe zur Frage der (Gläubiger-)Identität verschiedene Umstände genannt, aus denen sich ohne weiteres ergeben solle, dass die Identität zwischen dem aus dem Rechtsöffnungstitel Berechtigten und dem Betreibungsgläubiger vorliegend gegeben sei (Urk. 87 S. 7 f. E. 3.4 m.Hinw. auf Prot. I S. 15).

Die Sicherstellungsverfügung vom 27. Januar 2016 (Urk. 37/2) – so die Vorinstanz weiter – nenne offensichtlich keinen Gläubiger der Steuerforderung; ganz oben neben dem Schriftzug "DIREKTE BUNDESSTEUER" befinde sich das Schweizer Wappen, ausgestellt sei die Verfügung von der "Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Zürich, Gruppe Bezugsdienste". Im Arrestbefehl (Urk. 37/4) sei die Schweizerische Eidgenossenschaft als Gläubigerin der Forderung angegeben. Während das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich in seinem Entscheid vom 22. Juni 2016 (Urk. 18/5) neben dem Staat Zürich und verschiedenen Gemeinden die Schweizerische Eidgenossenschaft als Beschwerdegegnerin im Rubrum aufgeführt habe, habe das Bundesgericht lediglich das Kantonale Steueramt Zürich als verfahrensbeteiligt bezeichnet (Urk. 18/6). Festzuhalten sei deshalb, dass der vorgelegte (zusammengesetzte) Rechtsöffnungstitel, beste-

hend aus der Sicherstellungsverfügung und dem Urteil des Bundesgerichts, die betreibende Schweizerische Eidgenossenschaft nicht als Gläubigerin bezeichne. Dies erweise sich auch in materieller Hinsicht gemäss herrschender Lehre und Rechtsprechung als korrekt. Danach sei ausschliesslich der Kanton Gläubiger und somit Rechtsträger der direkten Bundessteuer. Dieses Forderungsrecht sei nicht abtretbar; es erfolge auch keine Übertragung im Rahmen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer. Der Steuerpflichtige werde nie Schuldner des Bundes. Folgerichtig stehe auch die rechtliche Vollstreckung der Steuerforderung durch Betreuung des Schuldners allein dem Kanton und nicht der Schweizerischen Eidgenossenschaft zu. Auch die Tatsache, dass der Kanton der Gesuchstellerin rund 83 % der bezogenen Steuergelder abliefern müsse, ändere daran nichts. Die Gesuchstellerin erwerbe lediglich eine Forderung gegenüber dem beziehenden Kanton auf Ablieferung (eines grossen Teils) des Ertrags. Sie habe jedoch kein direktes Forderungsrecht gegenüber dem Steuerschuldner selbst. Durchaus zutreffend sei der Hinweis der Gesuchstellerin, dass – auch in ähnlich gelagerten Fällen – Urteile ergangen seien, welche die Gläubigerstellung der Gesuchstellerin nicht in Zweifel gezogen oder deren Aktivlegitimation nicht verneint hätten. Daraus lasse sich jedoch nicht ableiten, dass solche Urteile die Gläubigerstellung der Schweizerischen Eidgenossenschaft bejaht hätten oder sich eine solche aufgrund dieser Urteile ergeben würde. Auch die Bezeichnung der Gesuchstellerin als Gläubigerin der Forderung im Arrestbefehl vermöge nichts an der klaren Rechtslage zu ändern (Urk. 87 S. 8 f. E. 3.5 m.Hinw. auf *OGer ZH RT190026 vom 30.07.2019, E. 3.3.4* [= ZR 118/2019 Nr. 63]). Zusammenfassend hielt die Vorinstanz fest, dass die Identität zwischen dem Titelgläubiger und dem Betreuungsgläubiger im vorliegenden Verfahren nicht gewahrt und das Rechtsöffnungsbegehren deshalb abzuweisen sei (Urk. 87 S. 9 E. 3.6).

3.1.3. Die Gesuchstellerin wirft der Vorinstanz eine offensichtlich unrichtige Feststellung des Sachverhalts sowie eine unrichtige Rechtsanwendung vor (Art. 320 lit. b und a ZPO). So sei die Identität zwischen der Betreibenden und der aus dem Rechtsöffnungstitel Berechtigten vorliegend (sogar) gestützt auf die vorinstanzlichen Feststellungen eindeutig gegeben. Soweit die Vorinstanz zum gegenteiligen Schluss komme, habe sie den Sachverhalt offensichtlich unrichtig

festgestellt. Indem sie die materiellrechtliche Gläubigerstellung hinsichtlich der direkten Bundessteuer(forderung) geprüft und verneint habe, habe die Vorinstanz sodann in unrichtiger Anwendung des Rechts die vollstreckungsrechtliche Kognition überschritten und der Gesuchstellerin die Gläubigerstellung zu Unrecht abgesprochen. Schliesslich habe die Vorinstanz den Anspruch der Gesuchstellerin auf rechtliches Gehör verletzt und das Recht falsch angewandt, indem sie unberücksichtigt gelassen habe, dass die angeblich unzutreffende Parteibezeichnung in casu keine schutzwürdigen Interessen des Gesuchsgegners tangiere, weshalb die Rechtsöffnung so oder anders zu erteilen sei bzw. eventualiter eine Rückweisung an die Vorinstanz zu erfolgen habe (Urk. 86 Rz 12; im Einzelnen Urk. 86 Rz 13 ff.). Diese Rügen sind Gegenstand bzw. Prüfungsthema des Beschwerdeverfahrens (vgl. vorne, E. 2.2).

### 3.2. Rechtliche Grundlagen

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 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).

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 betreibungsrechtlicher Natur; der Rechtsöffnungsentscheid entfaltet ausschliesslich betreibungsrechtliche Wirkung für die konkrete Betreuung. Damit wird nicht über den materiellen Bestand der Betreuungsforderung entschieden (und ist auch nicht über diesen zu entscheiden), sondern einzig über deren Vollstreckbarkeit, d.h. darüber, ob die durch den Rechtsvorschlag gehemmte Betreuung 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 Betreuung 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 Betreuung gesetzte Forderung aus dem vorgelegten gerichtlichen Urteil (oder der einem Urteil gleichgestellten Verfügung) ergibt. Hingegen hat das Gericht weder über den materiellen Bestand der Forderung zu befinden, noch 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/Aepli-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 Betreuung 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/Aepli-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.). 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 Person, welcher die in Betreuung 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/Aepli-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).

3.2.3. Gegen die Sicherstellungsverfügung nach Art. 169 DBG kann der Steuerpflichtige bei der kantonalen Steuerrekurskommission bzw. – im Kanton Zürich – beim Verwaltungsgericht Beschwerde führen (Art. 169 Abs. 3 DBG i.V.m. § 13 Abs. 2 und § 14 Abs. 2 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 [LS 634.1]). Der verwaltungsgerichtliche Entscheid kann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG beim Bundesgericht angefochten werden (vgl. Art. 146 i.V.m. Art. 169 Abs. 3 Satz 2 DBG).

3.2.3.1. Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gelten die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuern (§§ 147-152 StG) sinngemäss (vgl. § 181 Abs. 3 und § 153 Abs. 4 StG). Die Beschwerde gemäss Art. 169 Abs. 3 DGB stellt somit – wie auch der Rekurs gemäss § 147 StG und die Beschwerde nach § 153 StG – ein ordentliches, devolutives und regelmässig reformatorisches Rechtsmittel dar. Mit ihr können alle tatsächlichen und (materiell- sowie verfahrens)rechtlichen Mängel gerügt werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 147 N 2 und § 153 N 4; Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 27 Rz 32 und Rz 42; s.a. Hunziker, in: Zweifel/ Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. 2017, Art. 50 StHG N 6a zu den bundesrechtlichen Vorgaben für das Rekursverfahren).

3.2.3.2. Auch bei der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG handelt es sich nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung um ein ordentliches, devolutives und grundsätzlich reformatorisches Rechtsmittel (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). Dass Sicherstellungsentscheide nach Art. 169 DBG vorsorgliche Massnahmen im Sinne von Art. 98 BGG zum Gegenstand haben und deshalb nur auf die Verletzung verfassungsmässiger Rechte überprüft werden

können (BGE 134 II 349 E. 1.2 S. 350 und E. 3 S. 351; BGer 2C\_669/2016 vom 8. Dezember 2016 [= Urk. 18/6], E. 1.2.2), ändert daran nichts.

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 unter, und nur der ihn ersetzende (inhaltlich gleichlautende) Rechtsmittelentscheid hat rechtlichen Bestand. Entsprechend kann der durch die oberinstanzliche Bestätigung untergegangene unterinstanzliche Entscheid auch nicht (mehr) rechtskräftig werden. Der Rechtskraft fähig und vollstreckbar ist einzig der neue Sachentscheid 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).

Diese allgemeinen prozessualen Grundsätze bestimmen auch das Verhältnis zwischen der Sicherstellungsverfügung gemäss Art. 169 DBG und den hierzu ergangenen Rechtsmittelentscheiden. So ist der Entscheid des Verwaltungsgerichts (nach Art. 169 Abs. 3 DBG), sofern er als Sachentscheid ergeht, ein reformatorischer Rechtsmittelentscheid, der an die Stelle der beschwerdeweise überprüften Sicherstellungsverfügung tritt und diese untergehen lässt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. [Komm. StG], § 149 N 8; Reich, a.a.O., § 27 Rz 42; s.a. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 573 m.w.Hinw.). In gleicher Weise wird bei Gutheissung oder Abweisung der hiergegen geführten Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

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 Rechtsöffnungsverfahren in der Betreuung auf Sicherheitsleistung nach durchlaufenem Rechtsmittelinstanzenzug weder die Sicherstellungsverfügung noch der Beschwerdeentscheid des 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 untergegangenen Entscheide der Vorinstanzen können demgegenüber nicht rechtskräftig und vollstreckbar werden und auch keinen Rechtsöffnungstitel bilden. Denkbar ist einzig, dass sie (hinsichtlich der betragsmässigen Bestimmung der Betreibungsforderung) Teil eines zusammengesetzten Titels bilden (vgl. dazu bereits *OGer RT190179* und *OGer RT190180 vom 24.08.2020, E. 3.2.2-3.2.3*).

### 3.3. Keine Identität zwischen Betreibungs- und Titelgläubiger

3.3.1. Wie die Vorinstanz zutreffend festhielt, enthält die Sicherstellungsverfügung vom 27. Januar 2016 (Urk. 18/2) zwar einen Hinweis auf die direkte Bundessteuer, sie nennt aber keinen Gläubiger. Als verfügende Behörde wird darin ausdrücklich die Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Zürich, Gruppe Bezugsdienste, bezeichnet. Gemäss Ziffer 3 der Verfügung muss die Sicherstellung an diese "unterzeichnende Verwaltungsstelle" geleistet werden. Diese Angaben weisen bei sachgemässer, nicht überspannt formalistischer Betrachtungsweise den Kanton Zürich als Gläubiger des Sicherstellungsanspruchs aus (vgl. BGer 5P.330/2004 vom 22. Dezember 2004, E. 2.2) und nicht die Gesuchstellerin. Das ist indessen ebenso wenig von Belang wie der Umstand, dass das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 22. Juni 2016 im Rubrum (neben anderen) auch die Gesuchstellerin, vertreten durch das kantonale Steueramt, als Beschwerdegegnerin aufführt (Urk. 18/5). Denn beide Entscheide (Verfügung und verwaltungsgerichtliches Urteil) sind im Rechtsmittelzug untergegangen und durch den jeweils abweisenden Rechtsmittelentscheid ersetzt worden. Massgebend ist nach den vorstehend dargelegten Grundsätzen einzig das Urteil des

Bundesgerichts vom 8. Dezember 2016 (Urk. 18/6), mit dem die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten abgewiesen wurde. Es bildet unter den gegebenen Umständen den (zusammengesetzten) Rechtsöffnungstitel. Entgegen der Auffassung der Gesuchstellerin (Urk. 86 Rz 15 ff.) ist mithin auch irrelevant, dass der Arrestbefehl (Urk. 18/3) die Gesuchstellerin als Gläubigerin nennt (vgl. dazu hinten, E. 3.3.2.1).

Das bundesgerichtliche Urteil vom 8. Dezember 2016 führt in seinem Rubrum nicht die Gesuchstellerin, sondern (einzig) das Kantonale Steueramt Zürich als Verfahrenspartei auf. Es weist demnach nicht die Gesuchstellerin, sondern den Kanton Zürich als Anspruchsgläubiger aus. Auch sonst erschliesst sich aus dem höchstrichterlichen Urteil nicht, dass der Sicherstellungsanspruch, welcher Gegenstand der vorliegenden Betreibung bildet, der Gesuchstellerin als betreibende Gläubigerin zugesprochen wurde. Bei der Gesuchstellerin handelt es sich somit nicht um die durch den Rechtsöffnungstitel formell ausgewiesene Gläubigerin des in Betreibung gesetzten Anspruchs (auf Sicherstellung) 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 hinsichtlich der Titelgläubigerschaft und damit auch hinsichtlich der Gläubigeridentität Zweifel, und die Berechtigung der Gesuchstellerin ergibt sich auch nicht eindeutig aus dem Gesetz (vgl. Stücheli, a.a.O., S. 169/170, sowie nachstehende E. 3.3.2.1 und E. 3.3.2.3). Es kann deshalb keine Rechtsöffnung erteilt werden.

Dasselbe gälte im Übrigen auch dann, wenn man (mit der Gesuchstellerin; vgl. Urk. 86 Rz 10) nicht den bundesgerichtlichen Entscheid vom 8. Dezember 2016, sondern die Sicherstellungsverfügung vom 27. Januar 2016 als durch erfolglose Ausschöpfung des Rechtswegs rechtskräftig gewordenen Rechtsöffnungstitel im Sinne von Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG betrachten wollte. Auch sie

weist nicht (zweifelsfrei) die Gesuchstellerin als sicherstellungsberechtigtes Gemeinwesen und damit als Titelgläubiger aus, sondern den Kanton Zürich.

3.3.2. An dieser Würdigung ändern auch die in der Beschwerde erhobenen, im Wesentlichen bereits vor Vorinstanz vorgetragenen Einwände nichts:

3.3.2.1. Der Umstand, dass sich auf der Sicherstellungsverfügung der Schriftzug "DIREKTE BUNDESSTEUER" sowie das bundesrechtlich geschützte Wappen der Schweiz befindet, vermag die Gesuchstellerin keineswegs "klar als aus dem Titel berechnigte Gläubigerin" auszuweisen (vgl. Urk. 86 Rz 14). Einerseits stellt nach dem Gesagten nicht die (im Rechtsmittelzug untergegangene) Sicherstellungsverfügung vom 27. Januar 2016 (Urk. 18/2), sondern der reformatorische Bundesgerichtsentscheid vom 8. Dezember 2016 (Urk. 18/6) den Rechtsöffnungstitel dar (vgl. vorne, E. 3.2.4). Die Verfügung (als Teil des zusammengesetzten Titels) dient nach ausgeschöpftem Rechtsweg deshalb primär zur Bestimmung der Forderungshöhe, nicht des Gläubigers. Andererseits wurde die Sicherstellungsverfügung ungeachtet dieses Schriftzugs und des Wappens von der "unterzeichnete[n] Amtsstelle", der "Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Zürich, Gruppe Bezugsdienste", d.h. von einer kantonalzürcherischen Behörde erlassen. Sie nimmt zwar auf die direkte Bundessteuer und (durch das Schweizerwappen) in gewisser Weise auf die Gesuchstellerin Bezug, weist aber auch ausdrücklich auf Art. 169 DBG hin. Diese Vorschrift sieht vor, dass die *kantonale Verwaltung* für die direkte Bundessteuer jederzeit Sicherstellung verlangen kann. Ein Hinweis, wonach die verfügende kantonale Verwaltung die Sicherstellung nicht im eigenen Namen, sondern in Vertretung der Gesuchstellerin verlangt hätte, enthält die Verfügung (und auch Art. 169 DBG) jedoch nicht. Entsprechend weist sie auch nicht die Gesuchstellerin als Gläubigerin aus (sondern den Kanton Zürich; vgl. BGer 5P.330/2004 vom 22. Dezember 2004, E. 2.2). Die Betreuung hätte daher von der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer, d.h. vom Kanton Zürich, eingeleitet werden müssen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 170 N 10).

Der Gesuchstellerin hilft auch nicht weiter, dass sie im Arrestbefehl explizit als Gläubigerin genannt wird (vgl. Urk. 18/3 und Urk. 86 Rz 15 ff.). So stellt der

Arrestbefehl keinen *Teil* der Sicherstellungsverfügung dar und "gilt" mithin nicht als *Teil* derselben (Urk. 86 Rz 16). Zutreffend ist vielmehr: die Sicherstellungsverfügung gilt und dient auch als Arrestbefehl (Art. 170 Abs. 1 DBG). Sie übernimmt mit anderen Worten von Gesetzes wegen auch dessen *Funktion* (Frey, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 170 DBG N 2 und N 6; s.a. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. [Handkomm. DBG], Art. 170 N 5; Locher, in: Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 170 N 5 f. [und Art. 169 N 30, N 40]; ebenso § 182 StG und dazu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. [Komm. StG], Art. 182 N 6). Da die Sicherstellungsverfügung jedoch nicht alle für einen Arrestbefehl notwendigen Angaben enthält und insbesondere die Arrestgegenstände nicht aufführt (vgl. Art. 274 Abs. 2 SchKG), wird in der Praxis der Steuerbehörden – wie vorliegend geschehen – trotz dieser Doppelfunktion der Sicherstellungsverfügung zusätzlich ein separater Arrestbefehl ausgestellt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. [Handkomm. DBG], Art. 170 N 5; dieselben, a.a.O. [Komm. StG], Art. 182 N 6). Dieser erlangt neben der Sicherstellungsverfügung aber keine eigenständige Bedeutung (Frey, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 170 DBG N 2). Aus der darin enthaltenen Gläubigerbezeichnung lässt sich schon deshalb nichts ableiten. Überdies begründet ein Arrestbefehl weder eine Zahlungspflicht des Arrestschuldners noch eine Geldforderung des Arrestgläubigers, sondern stellt einen Befehl an das Betreibungsamt zum Arrestvollzug dar. Als solcher kommt ihm ungeachtet der Form, in der er ergeht (Sicherstellungsverfügung oder zusätzlicher separater Befehl), aber keine Titelqualität – auch nicht als Teil eines zusammengesetzten Titels – zu. Entsprechend sind die Angaben im Arrestbefehl für die Beurteilung der Gläubigeridentität irrelevant. Titelqualität kommt einzig der Sicherstellungsverfügung resp. dem letzten dazu ergangenen Rechtsmittel(sach)entscheid zu, welche den Schuldner definitiv zu einer bestimmten, auf dem Weg der Schuldbetreibung zu vollstreckenden Leistung im Sinne von Art. 38 SchKG an den Gläubiger verpflichten (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. [Handkomm. DBG], Art. 170 N 10; s.a. BGE 135 III 315 E. 2.3 S. 318 f.). Vor diesem Hintergrund ist auch belanglos, ob die Verwendung des betreffenden, von der Eidgenössischen Steuerverwaltung erstellten (Arrest-)Formulars 32, welches die Gesuchstellerin

als Arrestgläubigerin bezeichnet, bundesgesetzlich vorgeschrieben ist (vgl. Art. 102 Abs. 2 DBG und Urk. 86 Rz 16) und ob das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 22. Juni 2016 die Gesuchstellerin in seinem Rubrum aufführt (vgl. Urk. 18/5 und Urk. 86 Rz 18).

Diesbezüglich hat die Vorinstanz weder den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt noch das Recht (insbes. Art. 80 SchKG) unrichtig angewandt (Art. 320 ZPO).

3.3.2.2. Sodann trifft es zu, dass das Rechtsöffnungsgericht die materielle Berechtigung an der Befreiungsforderung nicht zu prüfen hat bzw. nicht prüfen darf, wer materiellrechtlicher Gläubiger der in Befreiung gesetzten Forderung ist (vgl. vorne, E. 3.2.2). Entgegen der Rüge der Gesuchstellerin (Urk. 86 Rz 20 ff.) stützte die Vorinstanz ihr abweisendes Urteil denn auch nicht auf deren fehlende materiellrechtliche Gläubigerstellung. Vielmehr stellte sie bezüglich der sog. "Gläubigeridentität" fest, dass der "vorgelegte (zusammengesetzte) Rechtsöffnungstitel, bestehend aus der Sicherstellungsverfügung und dem Urteil des Bundesgerichts, die betreibende Schweizerische Eidgenossenschaft nicht als Gläubigerin bezeichnet", sodass "die Identität zwischen dem *Titel*gläubiger und dem Befreiungsgläubiger im vorliegenden Verfahren nicht gewahrt" sei (Urk. 87 S. 8 f. E. 3.5 und E. 3.6 [Hervorhebungen hinzugefügt]). Damit hat sie augenscheinlich das getan, was ihrer Prüfungspflicht bezüglich der "drei Identitäten" entspricht, nämlich geprüft, ob es sich bei der Befreiungsgläubigerin um die aus dem Rechtsöffnungstitel formell Berechtigte handle (und die Frage verneint). Eine Überschreitung ihrer Prüfungskompetenz ist nicht ersichtlich.

Wenn die Vorinstanz im Anschluss an diese zutreffende (vgl. vorne, E. 3.3.1) und für die Gesuchsabweisung entscheidende Feststellung erörterte, dass und weshalb sich "[d]ies", d.h. die fehlende formelle Gläubigerstellung der Gesuchstellerin aus dem Titel, "auch in materieller Hinsicht gemäss herrschender Lehre und Rechtsprechung als korrekt" erweise, steht diese (ebenfalls zutreffende; vgl. nachstehend, E. 3.3.2.3) Erkenntnis – im Zusammenhang betrachtet – keineswegs als tragende Begründung für das Fehlen der von Amtes wegen zu prüfenden formellen Gläubigeridentität. Mit dem Hinweis auf die materiellrechtli-

che Berechtigung an der direkten Bundessteuerforderung wurde nur ergänzend angeführt, dass sich die festgestellte, zur Gesuchsabweisung führende fehlende formelle Berechtigung der Gesuchstellerin aus dem Titel mit der materiellen Rechtslage decke. Hingegen wurde das Gesuch nicht (und schon gar nicht ausschliesslich; vgl. Urk. 86 Rz 24) deshalb abgewiesen, weil es (auch) an der materiellen Berechtigung der Gesuchstellerin an der Forderung fehlt. Insoweit ist die Beschwerde unbegründet.

3.3.2.3. 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 dürfe und könne, was bereits aus Art. 128 Abs. 1 BV und Art. 1 DBG folge (Urk. 86 Rz 25 ff.). So hielt das Bundesgericht nicht nur fest, dass "praxisgemäss" *nur* (und nicht "grundsätzlich") der Kanton als Gläubiger der Bundessteuer "gelte" (Urk. 86 Rz 26 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 (und damit auch Sicherstellungsberechtigter) der Steuerforderung aus dem DBG der veranlagende 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 Kanton 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 Bundes"; vgl. Urk. 86 Rz 27) – 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 Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. [Handkomm. DBG], 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 direkten Bundessteuer" durch die veranlagende kantonale Amtsstelle vermag deren materielle Gläubigerschaft ohnehin nicht zu begründen (vgl. Urk. 86 Rz 26). Gegenteilig ist mit der herrschenden Lehre anzunehmen, dass die Eidgenossenschaft kein direktes Forderungsrecht gegen den Steuerschuldner hat und folgerichtig auch die rechtliche Vollstreckung der Steuerforderung durch Betreuung 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 anderen Rechtsöffnungsverfahren schon als Verfahrenspartei auftrat und dies unbeanstandet blieb, begründet keine materielle Berechtigung zum Bezug und zur Vollstreckung der Bundessteuer (vgl. Urk. 86 Rz 28), soweit dieses Vorbringen unter dem Gesichtspunkt des Novenverbots im Beschwerdeverfahren (Art. 326 Abs. 1 ZPO und vorne, E. 2.2) überhaupt zulässig ist: Wie bereits ausgeführt, ist die kantonale Beschwerdeinstanz nicht gehalten, von sich aus wie eine erstinstanzliche Gerichtsbehörde alle sich stellenden tatsächlichen und rechtlichen Fragen zu untersuchen, wenn keine entsprechenden Rügen der Parteien vorliegen (vorne, E. 2.2). Das gilt auch hinsichtlich der drei Identitäten, die vom erstinstanzlichen Rechtsöffnungsgericht von Amtes wegen zu prüfen sind (vgl. vorne, E. 3.2.2). Wenn das Obergericht in den beiden "[b]eispielfhaft" genannten, ebenfalls 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 heilen (vgl. bereits *OGer ZH RT190026 vom 30.06.2019, E. 3.5.2*). 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 grund-

sätzlich 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. [Handkomm. DBG], VB zu Art. 109-121 N 102 ff.). Aus diesen Entscheidungen kann die Gesuchstellerin deshalb nichts zu ihren Gunsten ableiten.

3.3.2.4. Weiter rügt die Gesuchstellerin, sie habe bereits vor Vorinstanz aufgezeigt, 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 in Verletzung des Gehörsanspruchs gänzlich ausser Acht gelassen bzw. schlicht übergangen (Urk. 86 Rz 30 ff. m.Hinw. auf Prot. I S. 16 ff.).

3.3.2.4.1. Aus dem Anspruch der Parteien auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 53 Abs. 1 ZPO, Art. 6 EMRK) folgt die Pflicht des Gerichts, seinen Entscheid zu begründen. Die Begründungspflicht verlangt, dass das Gericht in seinen Urteilsabwägungen die rechtserheblichen Vorbringen der Parteien berücksichtigt und seine Überlegungen nennt, von denen es sich hat leiten lassen und auf die es seinen Entscheid stützt. Der Betroffene soll daraus ersehen, dass seine Vorbringen tatsächlich gehört, sorgfältig und ernsthaft geprüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt wurden. Dabei ist nicht erforderlich, dass sich das Gericht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann es sich in seinen Urteilsabwägungen auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann (vgl. BGE 143 III 65 E. 5.2 S. 70 f.; 142 III 433 E. 4.3.2 S. 436; 136 I 229 E. 5.2 S. 236; 134 I 83 E. 4.1 S. 88 [je m.w.Hinw.]; s.a. BK ZPO I-Hurni, Art. 53 N 60 ff.; Göksu, DIKE-Komm-ZPO, Art. 53 N 27 f.; KUKO ZPO-Oberhammer, Art. 53 N 9).

3.3.2.4.2. Die Vorinstanz gab das Vorbringen der Gesuchstellerin, die angeblich unzulässige Gläubigerbezeichnung tangiere keine schutzwürdigen Interessen des Gesuchsgegners, in ihrer Urteilsbegründung (zusammengefasst) explizit wieder (Urk. 87 S. 5 f. E. 2.1 a.E.). Sie hat dieses Argument also nicht übersehen, sondern durchaus zur Kenntnis genommen. Aus ihren Erwägungen geht sodann hervor, von welchen Überlegungen sie sich leiten liess und auf welche Argumente sie ihren Entscheid stützte. Indem sie dabei nicht weiter auf das Vorbringen der Gesuchstellerin betreffend schutzwürdige Interessen einging, brachte sie zum Ausdruck, dass sie dieses als irrelevant betrachtete. Damit wurde dem aus dem Gehörsanspruch fliessenden Anspruch auf Begründung des Entscheids Genüge getan. Einer näheren Begründung bedurfte es unter dem Gesichtspunkt des rechtlichen Gehörs nicht. Die Gesuchstellerin war denn auch ohne weiteres in der Lage, den Entscheid diesbezüglich sachgerecht anzufechten. Der Vorwurf der Gehörsverweigerung ist somit unbegründet. Ob das fragliche Argument zu Recht verworfen wurde, ist keine Frage des rechtlichen Gehörs, sondern des materiellen Rechts (dazu sogleich, E. 3.3.2.5).

3.3.2.5. Hierzu weist die Gesuchstellerin wie schon vor Vorinstanz (Prot. I S. 16 ff.) auf die bundesgerichtliche Praxis hin, wonach die formellen Anforderungen an die Parteibezeichnung im Betreibungsverfahren nicht überspannt werden dürften, sondern entscheidend sei, ob die 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 Betrieben irrezuführen, und wenn dies auch tatsächlich der Fall gewesen sei. Gerade in Fällen, in denen die zum Bezug von Forderungen des Gemeinwesens ermächtigte Amtsstelle im Verfahren auftrete, könnten beim Betrieben gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung keine Zweifel an der eigentlichen Gläubigerschaft bestehen.

Der Gesuchsgegner sei sich – so die Gesuchstellerin weiter – aufgrund der ihm zugestellten und bis vor Bundesgericht erfolglos angefochtenen Sicherstellungsverfügung im Klaren darüber gewesen, dass das zum Bezug zuständige

kantonale Steueramt mit der Sicherstellungsverfügung direkte Bundessteuerforderungen sichere. Gerade im Zusammenhang mit der Vollstreckung der direkten Bundessteuer habe der Steuerschuldner schlicht kein schutzwürdiges Interesse daran, dass nur der Kanton oder aber nur die Schweizerische Eidgenossenschaft als Partei auftrete, werde doch die Betreuung in jedem Fall vom zuständigen kantonalen Steueramt eingeleitet. 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. Der Gesuchsgegner habe (in Urk. 79 Rz 2 ff.) vor Vorinstanz denn auch klar zu verstehen gegeben, dass er selbst keine Zweifel an der Gläubigerschaft in Bezug auf die klar individualisierten Forderungen habe, hinsichtlich der in der vorliegenden Betreuung Sicherstellung verlangt werde. Er stelle insbesondere nicht in Abrede, dass er die direkte Bundessteuer dem kantonalen Steueramt abzuliefern habe, welches die Einkünfte anschliessend zu 83 % an die Schweizerische Eidgenossenschaft weiterleiten müsse. Entsprechend liege unabhängig von der gewählten Gläubigerbezeichnung eine Situation vor, in welcher der betriebene Steuerschuldner Klarheit über die von ihm geforderten bzw. sicherzustellenden Steuerforderungen sowie Wissen um den zur Eintreibung ebendieser Steuerforderung "tätig werdenden Bezugsarm" habe. Folglich sei das Rechtsöffnungsgesuch selbst dann gutzuheissen, wenn das kantonale Steueramt eine unzutreffende Gläubigerbezeichnung gewählt hätte (Urk. 86 Rz 34 ff., u.a. m.Hinw. auf BGer 5P.330/2004 vom 22. Dezember 2004, E. 2.2, und BGE 90 III 10 E. 1).

3.3.2.5.1. Mit dieser Argumentation vermengt die Gesuchstellerin das (formale) Erfordernis der Gläubigeridentität mit der Frage einer unrichtigen Gläubigerbezeichnung in der Betreuung. Die von ihr angeführte 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.

3.3.2.5.2. Davon zu unterscheiden ist der Fall, in dem (wie hier) keine unzutreffende Gläubigerbezeichnung in der Betreuung 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 Partei-bezeichnung/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 konkrete Forderung bzw. Sicherheitsleistung er betrieben wird, und auch den zu deren Eintreibung "tätig werdenden Bezugsarm" kennt, ändert daran nichts 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 Bundessteuerforderung beteiligten Gemeinwesen (Bund/Kanton) im Betreibungs- und Rechtsöffnungsverfahren. Darin liegt im Lichte der stark formalisierten Natur des Rechtsöffnungsverfahrens auch keine nicht zu rechtfertigende Formstrenge (vgl. Urk. 86 Rz 35 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.

### 3.4. Ergebnis

Mit ihren 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 deshalb abzuweisen.

#### **4. Kosten- und Entschädigungsfolgen**

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

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. 91 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).

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. 86 S. 2 und vorne, E. 2.2).

#### **Es wird erkannt:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Für das Beschwerdeverfahren werden keine Kosten erhoben.
3. Für das Beschwerdeverfahren werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

4. Schriftliche Mitteilung an die Parteien, an das Betreibungsamt Rüti ZH und an die Vorinstanz, je gegen Empfangsschein.

Die erstinstanzlichen Akten gehen nach unbenütztem Ablauf der Rechtsmittelfrist an die Vorinstanz zurück.

5. Eine **Beschwerde** gegen diesen Entscheid an das Bundesgericht ist innert **30 Tagen** von der Zustellung an beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, einzureichen. Zulässigkeit und Form einer solchen Beschwerde richten sich nach Art. 72 ff. (Beschwerde in Zivilsachen) oder Art. 113 ff. (subsidiäre Verfassungsbeschwerde) i.V.m. Art. 42 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG).

Dies ist ein Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG in einer Schuldbetreibungs- und Konkursache (Art. 72 Abs. 2 lit. a BGG). Es handelt sich um eine vermögensrechtliche Angelegenheit. Der Streitwert beträgt Fr. 65'000'000.–.

Die Beschwerde an das Bundesgericht hat keine aufschiebende Wirkung.

Hinsichtlich des Fristenlaufs gelten die Art. 44 ff. BGG.

Zürich, 3. November 2020

Obergericht des Kantons Zürich  
I. Zivilkammer

Der Gerichtsschreiber:

Dr. M. Nietlispach

versandt am:  
sd