



Entscheid vom 17. November 2020

(Mit Urteil 5A_1000/2020 vom 1. Februar 2022 hat das Bundesgericht die gegen diesen Entscheid erhobene Beschwerde abgewiesen, soweit darauf einzutreten war.)

Referenz	KSK 19 50
Instanz	Schuldbetreibungs- und Konkurskammer als Aufsichtsbehörde über Schuldbetreibung und Konkurs
Besetzung	Brunner, Vorsitzender Michael Dürst und Hubert Guetg, Aktuar
Parteien	A. _____ Beschwerdeführer vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. LL.M. Hans Frey Künzli Sommer Frey AG, Mühlebachstrasse 20, 8032 Zürich gegen C. _____ Beschwerdegegner vertreten durch das Kantonale Steueramt Zürich, Bändliweg 21, 8090 Zürich
Gegenstand	Arrest (Nichtigkeit)
Mitteilung	19. November 2020

I. Sachverhalt

A. Am 30. Oktober 2015 eröffnete das Kantonale Steueramt Zürich bezüglich der Steuerjahre 2005 bis 2009 ein Nach- und Strafsteuerverfahren. Das Verfahren wurde mit Verfügung vom 27. Januar 2016 abgeschlossen. Darin auferlegte es A._____ sowie B._____ betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2005-2009 eine Nachsteuer (samt Zins) von CHF 80'310'032.85. Das Bussenverfahren blieb bis zum Abschluss des Nachsteuerverfahrens sistiert.

B. Mit Verfügung vom 27. Januar 2016 verlangte das Kantonale Steueramt Zürich von den Vorgenannten zur Deckung der mutmasslich geschuldeten Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern der Steuerjahre 2005-2009) und Bussen die Sicherstellung von CHF 136'740'000.00 zuzüglich mutmassliche Verfahrenskosten von CHF 3'260'000.00, total CHF 140'000'000.00 nebst Zins zu 4.5% auf CHF 124'102'102.10 ab 1. März 2016. Die Sicherstellung erfolgte aufgrund Steuergefährdung gemäss Art. 181 Abs. 1 StG/ZH sowie des Auslandswohnsitzes der Steuerschuldner.

C. Die gegen die Sicherstellungsverfügung vom 27. Januar 2016 erhobene Beschwerde von A._____ sowie B._____ wurde mit Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SR.2016.00005 vom 22. Juni 2016 abgewiesen. Die gegen letzteres Urteil beim Bundesgericht geführte Beschwerde wurde mit Urteil des Bundesgerichts 2C_669/2016 vom 8. Dezember 2016 abgewiesen.

D. Gestützt auf die Sicherstellungsverfügung vom 27. Januar 2016 erliess das Kantonale Steueramt Zürich bereits gleichentags Arrestbefehle an die Betreibungsämter zwecks Arrestvollzug der in den Befehlen jeweils näher umschriebenen Gegenstände.

E. Mit Eingabe vom 17. März 2017 beantragten A._____ sowie B._____ beim Kantonalen Steueramt Zürich unter anderem die wiedererwägungsweise Aufhebung der Sicherstellungsverfügung (betreffend Nachsteuern und Bussen bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern von 2005 bis 2009) vom 27. Januar 2016.

F. Mit Verfügung des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 11. August 2017 wurde auf das Gesuch nicht eingetreten. Mit Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SR.2017.00028 vom 9. Mai 2018 wurde die dagegen erhobene Beschwerde abgewiesen. Das Bundesgericht wies sodann auch den diesbezüglichen

Weiterzug mit Urteil 2C_543/2018 vom 30. Oktober 2018 ab, soweit es darauf eintrat.

G. Gestützt auf die Sicherstellungsverfügung vom 27. Januar 2016 erliess das Kantonale Steueramt Zürich am 17. Juni 2019 erneut einen Arrestbefehl gegen A._____ zwecks Sicherung einer Forderungssumme in Höhe von CHF 136'740'000.00 nebst Zins zu 4.5% auf CHF 124'102'102.00 ab 1. März 2016 sowie zuzüglich mutmasslicher Kosten in Höhe von CHF 3'260'000.00; total CHF 140'000'000.00. Im Arrestbefehl werden diverse sich in verschiedenen Betreuungssprengeln befindende Vermögenswerte aufgeführt und das Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja als Lead-Betreibungsamt mit dem rechtshilfeweisen Arrestvollzug betraut.

H. Mit Schreiben vom 18. Juni 2019 ersuchte das Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja rechtshilfeweise die weiteren Betreibungsämter um Arrestvollzug und um Übermittlung der Arrestberichte zwecks Erstellung der Arresturkunde. Mit Schreiben gleichentags zeigte das Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja diversen Unternehmungen mit Sitz in ihrem Betreuungssprengel die Verarrestierung von Forderungen an.

I. Mit Email vom 1. Juli 2019 übermittelte das Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja dem Rechtsvertreter von A._____, Rechtsanwalt Dr. iur. Hans Frey, sämtliche mit dem neuerlichen Arrestvollzug im Zusammenhang stehenden Unterlagen, insbesondere die rechtshilfeweise ergangenen Arrestvollzugsaufträge.

J. Mit Eingabe vom 11. Juli 2019 liess A._____ (nachfolgend Beschwerdeführer), vertreten durch den vorgenannten Rechtsanwalt, Beschwerde gemäss Art. 17 ff. SchKG ans Kantonsgericht von Graubünden erheben und das Folgende beantragen:

Antrag

Es sei festzustellen, dass alle Arreste, resp. Arrestaufträge, des Beschwerdegegners vom Juni 2019 gestützt auf die Sicherstellungsverfügungen des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 27. Januar 2016 betr. Staats- und Gemeindesteuern nichtig sind. Der Beschwerdegegner sei demzufolge anzuweisen, die Arreste unverzüglich aufzuheben, resp. deren Aufhebung sofort anzuordnen.

K. Das Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja beantragte in seiner Stellungnahme vom 25. Juli 2019 die Abweisung der Beschwerde.

L. Innert erstreckter Frist liess der C._____, vertreten durch das Kantonale Steueramt Zürich, mit Eingabe vom 12. August 2019 folgendes beantragen:

1. *Die Beschwerde sei abzuweisen, soweit überhaupt auf sie eingetreten werden kann;*
2. *Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdeführers.*

M. Mit Eingabe vom 17. September 2019 monierte der Beschwerdeführer eine infolge Interessenkonflikts unzulässige Rechtsvertretung des Beschwerdegegners durch die D._____, woraufhin das Kantonale Steueramt Zürich mit Schreiben vom 10. Oktober 2019 darauf hinwies, dass die D._____ im vorliegenden Verfahren nicht involviert sei.

N. Auf die weiteren Ausführungen in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

II. Erwägungen

1.1. Mit Ausnahme der Fälle, in denen das Gesetz den Weg der gerichtlichen Klage vorschreibt, kann gegen jede Verfügung eines Betreibungs- und Konkursamtes bei der Aufsichtsbehörde wegen Gesetzesverletzung oder Unangemessenheit Beschwerde geführt werden (Art. 17 Abs. 1 SchKG). Wenn auch die Legitimationsfrage im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt ist, bildet sie dennoch eine unumgängliche Voraussetzung des Beschwerdeverfahrens (vgl. Denise Weingart, Arrestabwehr – Die Stellung des Schuldners und des Dritten im Arrestverfahren, Dissertation, Bern 2015, N 563). Fehlt sie, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. Verlangt wird ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der hoheitlichen Verfügung. Nach Rechtsprechung und Lehre besitzt ein legitimationsbegründendes Interesse, wer durch die angefochtene Verfügung eines Vollstreckungsorgans in seinen rechtlich geschützten oder zumindest tatsächlichen Interessen betroffen und dadurch beschwert ist (BGE 129 III 595 E. 3 m.w.H.; Kurt Amonn/Fridolin Walther, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 9. Auflage, Bern 2013, § 8 N 24). Die Legitimation ist nicht abstrakt zu beurteilen, sondern anhand der konkreten Umstände (Urteil des Bundesgerichts 5A_877/2017 vom 20. Februar 2018, E. 3.2). Die am Arrestverfahren beteiligten Parteien haben grundsätzlich ein geschütztes Interesse an der ordnungsgemässen Abwicklung des Zwangsvollstreckungsverfahrens. Nach Lehre und Doktrin sind vor allem und ganz allgemein die am Zwangsvollstreckungsverfahren unmittelbar Beteiligten, d.h. insbesondere der Arrestschuldner, zur Beschwerdeführung legitimiert.

Dass der Beschwerdeführer durch das Handeln des Betreibungsamtes Maloja sowie die beauftragten weiteren Betreibungsämter, welche, wie sich aus den im

Recht liegenden Arrestberichten ergibt, dem Beschwerdeführer zustehende Forderungen, Rechte und Vermögenswerte mit Arrestbeschluss belegt liessen, in seinen Rechten betroffen ist, ist unbestritten. Er verfügt über ein genügendes Interesse an der Aufhebung des Arrestes Nr. E._____.

1.2. Beschwerdeobjekt ist stets eine Verfügung bzw. deren unzulässiges Verzögern oder Unterbleiben. Eine Verfügung i.S.v. Art. 17 Abs. 1 SchKG ist jede auf den Fortgang des Vollstreckungsverfahrens gerichtete amtliche Handlung eines ordentlichen oder ausserordentlichen Betreibungs- bzw. Konkursorgans sowie ihrer Hilfspersonen. Blosser Meinungsäusserungen oder Mitteilungen über die künftigen Absichten stellen keine Verfügung dar (Urteil des Bundesgerichts 5A_308/2011 vom 8. August 2011, E. 1.1 m.w.H.). Grundsätzlich liegt das Anfechtungsobjekt folglich in jedem hoheitlichen Handeln des Betreibungsamtes, das im Rahmen des Arrestvollzuges erfolgt (Art. 275 SchKG i.V.m. Art. 91-109 SchKG; Denise Weingart, a.a.O., N 561). Da der Arrestvollzug seinen formellen Abschluss letztlich – analog der Pfändung – in der Arresturkunde findet, bildet diese in der Regel das Anfechtungsobjekt. Entsprechend richtet sich auch der Fristbeginn zur Anfechtung eines Arrestvollzuges grundsätzlich nach dem Vorliegen und der Zustellung dieser Urkunde (vgl. BGE 135 III 232 E. 2; Denise Weingart, a.a.O., N 597). Ob ein taugliches Beschwerdeobjekt vorliegt, muss letztlich im konkreten Fall anhand der gesamten Umstände beurteilt werden (Philipp Maier/Ivan Vagnato, in: Jolanta Kren Kostkiewicz/Dominik Vock [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, 4. Auflage, Zürich 2017, N 21 zu Art. 17 SchKG). Die Beschwerde muss binnen zehn Tagen seit dem Tage, an welchem dem Schuldner die Arresturkunde zugestellt wurde, angebracht werden. Nichtigkeit kann jederzeit geltend gemacht werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 5A_624/2009 vom 2. Dezember 2009 E. 2.2, BGE 121 III 142 E. 2; BGE 120 III 117 E. 2.c).

1.3.1. Vorab gilt es zu klären, was Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bildet.

1.3.2. Das Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja wurde mit Arrestbefehl vom 17. Juni 2019 des kantonalen Steueramtes Zürich für dessen Vollzug als Lead-Amt bezeichnet. Es wurde einerseits angewiesen, Vermögenswerte bzw. Forderungen des Beschwerdeführers gegenüber Dritten, welche in seinem Betreuungssprengel liegen, zu arrestieren. Andererseits wurde es angewiesen, andere Betreibungs- und Konkursämter rechtshilfweise zu ersuchen, in deren Betreuungssprengel liegende Vermögenswerte, Forderungen etc. zu arrestieren und um Zustellung der Arrestberichte zu ersuchen (vgl. Ordner

BAKA Maloja, Register 2, Arrestbefehl S. 1 und S. 12). Noch gleichentags zeigte das Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja die Arrestierung (Arrest Nr. E._____) der in seinen örtlichen Zuständigkeitsbereich fallenden Forderungen gegenüber den Drittschuldnern an (vgl. Ordner BAKA Maloja, Register 4). Ebenfalls mit Datum vom 18. Juni 2019 erliess das Betreibungs- und Konkursamt Maloja die Rechtshilfeaufträge betreffend Arrestvollzug an die jeweiligen Betreibungsämter (Arrest Nr. E._____; vgl. Ordner BAKA Maloja, Register 3). Den Rechtshilfeaufträgen wurde seitens der ersuchten Betreibungsämter nachgekommen. Mit Ausnahme des Betreibungsamtes der Stadt F._____, welches aufgrund fehlender Stellungnahmen der Drittschuldnerin noch keinen Arrestbericht einreichen konnte (vgl. Ordner BAKA Maloja, Register 10), liegen sämtliche Arrestberichte vor (vgl. Ordner BAKA Maloja, Register 5 bis 12). *Bis dato* liegt keine Arresturkunde des Betreibungs- und Konkursamtes der Region Maloja im Recht. Dieses führt in seiner Stellungnahme vom 25. Juli 2019 aus, diese nach Erstellung nachzureichen (act. A.2, S. 1).

1.3.3. Der Beschwerdeführer weist nun in seiner Beschwerdeschrift auf die *"Arreste sowie Arrestvollzüge im Requisitionsverfahren"* hin und beantragt sodann festzustellen, dass *"alle Arreste, resp. Arrestaufträge, des Beschwerdegegners vom Juni 2019 [...] nichtig sind"* und das Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja anzuweisen sei, die Arreste aufzuheben, respektive deren Aufhebung sofort anzuordnen (act. A.1, S. 1 unter *"betreffend"* sowie *"Antrag"*). Die Formulierung erweist sich bei näherer Betrachtung als unklar. So ist im vorliegenden Kontext nicht ohne weiteres ersichtlich, ob mit dem Hinweis auf *"alle Arreste"* im Sinne einer Einschränkung nur die vom Betreibungsamt Maloja in seinem eigenen Sprengel angeordneten Arrestbeschlüsse (Anzeige der Verarrestierung von Forderungen) und davon getrennt ebenfalls die von diesem erteilten Rechtshilfeaufträge angefochten werden sollen, mithin diese zwei einzelnen Handlungen Anfechtungsobjekt(e) bilden soll(en). Hierfür spräche der Wortlaut des Begehrens, in welchem die beiden Handlungen separat aufgeführt werden. Dieser Sichtweise kann indessen aus nachfolgenden Gründen nicht gefolgt werden.

1.3.4. Wie alle Prozesshandlungen sind Rechtsbegehren nach Treu und Glauben auszulegen, insbesondere im Lichte der dazu gegebenen Begründung (BGE 123 IV 125 E. 1; 115 Ia 107 E. 2b S. 109; 105 II 149 E. 2a S. 152; Urteil 5A_783/2009 vom 5. August 2010, E. 3.3.2, nicht publ. in: BGE 136 III 490). Dabei ist nicht einfach die allenfalls unrichtige Bezeichnung oder Ausdrucksweise massgebend (Urteil 5C.159/2000 vom 6. September 2000, E. 3c/aa). Liest man das gestellte

Rechtsbegehren unter Berücksichtigung der Beschwerdebegründung, wird deutlich, dass sich der Beschwerdeführer gegen den gesamten (teilweise rechtshilfeweise erfolgten) Vollzug des Arrestes Nr. E._____ des Betreibungs- und Konkursamtes der Region Maloja wendet und die Aufhebung sämtlicher in dessen Rahmen erfolgten Arrestbeschlüsse/Sicherungsmassnahmen ("Arreste") – auch der rechtshilfeweise vollzogenen – verlangt und anstrebt. In seiner Beschwerdebegründung unterlässt es der Beschwerdeführer denn auch, differenziert auf die einzelnen Handlungen der einzelnen involvierten Betreibungsämter einzugehen. Vielmehr weist er selbst (nur) darauf hin, dass die Arrestlegungen des Betreibungs- und Konkursamtes der Region Maloja Anfechtungsobjekt bilden würden (vgl. act. A.1, S. 3, Ziff. 5; siehe auch seine Ausführung im Zusammenhang mit der Beschwerdelegitimation, wonach "[...] *sich die Arreste grundsätzlich gegen den Beschwerdeführer [...]*" richten würden [act. A.1, S. 3, Ziff. 9]). Ein Hinweis auf die Rechtshilfeaufträge fehlt in der Begründung. Damit scheint der Beschwerdeführer (zumindest implizit) dem Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja sämtliche Arrestlegungen, also auch die rechtshilfeweise vollzogenen Arrestlegungen der übrigen Ämter, (rechtlich) zuzuordnen, was mit Blick auf die weiteren Ausführungen zum rechtshilfeweisen Arrestvollzug, folgerichtig ist. Denn wie noch zu zeigen sein wird, sind die einzelnen rechtshilfeweise erfolgten Arrestvollzugshandlungen/Sicherungsmassnahmen der ersuchten Ämter nicht separat zu beurteilen, sondern werden rechtlich dem Arrestvollzug des Betreibungs- und Konkursamtes der Region Maloja zugerechnet (Arrest Nr. E._____; vgl. E. 2.6). Sodann spricht auch die Rüge des Überarrestes (vgl. act. A.1, S. 8, Ziff. 42) für die beabsichtigte Anfechtung des gesamten Arrestvollzuges (unter Einbezug sämtlicher Handlungen aller involvierten Betreibungsämtern).

1.3.5. Die bestehenden Unklarheiten hinsichtlich des Anfechtungsobjektes dürften vor allem dem Umstand geschuldet sein, dass bis *dato* keine Arresturkunde im Recht liegt, welche grundsätzlich "das" Anfechtungsobjekt des Arrestvollzuges darstellt (vgl. dazu E. 1.2). Durch die im Rechtsbegehren erwähnten Betreibungshandlungen versucht der Beschwerdeführer offensichtlich das bestehende Vakuum zu füllen, obschon er grundsätzlich auf den Arrest(vollzug) *in globo* abzielt und sämtliche Arrestbeschlüsse – also auch die Verfügungen/Arrestanzeigen anderer Betreibungsämter – aufgehoben haben möchte. Dies wird denn auch durch seinen Hinweis bestätigt, dass "[...] *die die Beschwerdefrist auslösende Verfügung*" ihm "*noch nicht zur Kenntnis gebracht*" wurde und er sich "[...] *Eine ergänzende Eingabe tatsächlicher wie rechtlicher*

Natur nach Eingang der Arresturkunde" ausdrücklich vorbehalte (vgl. act. A.1, S. 4, Ziff. 14).

1.3.6. Vor dem Hintergrund des Gesagten ist festzuhalten, dass sich der Beschwerdeführer mit seiner Beschwerde gegen den gesamten Vollzug des Arrestes Nr. E._____ durch das zuständige (Lead-)Betreibungs- und Konkursamt Maloja wehren möchte.

1.4. Angesichts des vorstehend festgestellten Beschwerdegegenstandes erscheint fraglich, ob ein rechtsgenügendes Anfechtungsobjekt vorliegt. Analog der Pfändung, welche Eingang in die Pfändungsurkunde findet, findet der Arrestvollzug seinen Niederschlag in der Arresturkunde. Grundsätzlich stellt eben diese Arresturkunde Anfechtungsobjekt betreffend den Arrestvollzug für den Arrestschuldner dar und beginnt die Beschwerdefrist folglich erst mit der Zustellung derselben zu laufen (vgl. Denise Weingart, a.a.O., N 561 und 597; Entscheide des Kantonsgerichtsausschusses als Aufsichtsbehörde über Schuldbetreibung und Konkurs SKA 05 9/10 vom 13. Juni 2005, E. 2.b). Vorliegend hat der Beschwerdeführer seine Beschwerde bereits vor Erhalt der Arresturkunde bei der Aufsichtsbehörde eingereicht. Ob dies nun in analoger Anwendung der Rechtsprechung zum Pfändungsverfahren zu einem Nichteintreten wegen verfrühter Beschwerdeeinreichung führt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 7B.23/2005 vom 25. Februar 2005), kann letztlich offenbleiben. Die hiesige Aufsichtsbehörde in Schuldbetreibung und Konkurs kommt nämlich – gleich wie das Obergericht des Kantons Bern (vgl. Entscheid des Obergerichts des Kantons Bern ABS 18 157 vom 26. Juni 2018 E. 11) – zum Schluss, dass auf solche Beschwerden einzutreten ist, sofern der Schuldner diese in Kenntnis des Arrestvollzugs erhoben hat. Es ist nicht einzusehen, dass ein Arrestschuldner, dessen Vermögenswerte mit Arrestbeschluss belegt wurden, sich nicht schon vor der Ausstellung der Arresturkunde gegen den Arrestvollzug wehren können soll. In Fällen des rechtshilfeweisen Arrestvollzuges akzentuiert sich die Gefahr, dass zwischen den verfügten Arrestbeschlüssen/Sicherungsmaßnahmen der beauftragten Ämter und dem Ausstellen der Arresturkunde eine längere Zeitspanne liegt, muss doch das Lead-Amt den Eingang der Arrestberichte abwarten. Gerade in Fällen wie dem vorliegenden, in denen der Beschwerdeführer bereits umfangreich über den Arrestumfang dokumentiert wurde (vgl. act. B.2. ff.; Kenntnisnahme der Arrestanzeigen/Arrestaufträge im Requi.-Verfahren/Arrestberichte etc.), muss ihm eine Anfechtung auch vor Erlass der Arresturkunde möglich sein. Den Beschwerdeführer auf den "formellen" Abschluss des Arrestvollzugs mittels Erlass der Arresturkunde zu verweisen, griffe zu kurz.

1.5. Angesichts der Tatsache, dass im vorliegend zu beurteilenden Arrestvollzug diverse ausserkantonale Betreibungsämter beteiligt sind, stellt sich in grundsätzlicher Hinsicht die Frage nach der örtlichen Zuständigkeit der hiesigen Aufsichtsbehörde. Hierzu ist vorgängig zu klären, ob der vorliegend erfolgte rechtshilfweise Arrestvollzug in der gewählten Form überhaupt zulässig ist und die Handlungen der um Rechtshilfe ersuchten Ämter dem ersuchenden Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja rechtlich zuzurechnen sind. Nur diesfalls wäre die bündnerische Aufsichtsbehörde in Schuldbetreibung und Konkurs überhaupt örtlich zuständig. Auf diese Problematik ist nachfolgend einzugehen.

2.1. Die Inkraftsetzung der eidgenössischen Zivilprozessordnung und des neuen Lugano-Übereinkommens am 1. Januar 2011 hatte auch Änderungen des Arrestrechts gemäss Art. 271 ff. SchKG zur Folge. Nebst der Einführung eines neuen Arrestgrundes (definitiver Rechtsöffnungstitel; Art. 271 Abs. 1 Ziff. 6 SchKG), steht seither ein Arrestgerichtsstand zusätzlich zu jenem am Ort der Vermögensgegenstände auch am Betreibungsort zur Verfügung. Die dritte und vorliegend wesentliche Neuerung betraf die Schaffung der Möglichkeit des schweizweiten Arrestes. Denn nunmehr ist das Arrestgericht befugt, Vermögenswerte des Schuldners in der ganzen Schweiz zu arrestieren (vgl. Art. 271 Abs. 1 SchKG). Die letztgenannte neu eingeführte Kompetenz des Arrestgerichtes betrifft primär nur die *gerichtliche Arrestbewilligung*. Eine Regelung für den *betreibungsamtlichen Arrestvollzug* fehlt. Stattdessen findet sich in Art. 275 SchKG lediglich ein Verweis auf die Artikel 91-109 SchKG über die Pfändung, welche sinngemäss für den Arrestvollzug gelten sollen. Der den rechtshilfweise zu vollziehenden Pfändungsvollzug regelnden Art. 89 SchKG ist im Verweis nicht enthalten. Das Territorialitätsprinzip gilt nach wie vor und uneingeschränkt. Diese Ausgangslage nimmt der Beschwerdeführer denn auch zum Anlass, den vorliegenden rechtshilfweisen Arrestvollzug zu monieren. Unter Hinweis auf die Kommentierung von Hans Reiser zu Art. 275 SchKG (Hans Reiser, in: Staehelin/Bauer/Staehelin [Hrsg.], Basler Kommentar, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bd. II, 2. Auflage, Basel 2010, N 20c zu Art. 275 SchKG [zitiert Hans Reiser, BSK]) macht er geltend, Rechtshilfe zwischen den Betreibungsämtern im Arrestvollzug sei ausgeschlossen (act. A.1, S. 7, Ziff. 36 ff.). Er spricht gar von einem geltenden Arrestverbot (act. A.1, S. 8, Ziff. 40).

2.2. Die Frage der Zulässigkeit eines rechtshilfweisen Arrestvollzuges wird von den wenigen Autoren, welche sich bislang dazu äusserten, kontrovers diskutiert. In der Hauptsache berufen sich deren Kritiker einzig auf die fehlende Verweisung

auf Art. 89 SchKG (vgl. Hans Reiser, BSK, N 5 zu Art. 275 SchKG; Hans Reiser, Arrest in Theorie und Praxis, BISchK 2015, S. 169 [zitiert Hans Reiser, BISchK 2015]; Kurt Amonn/Fridolin Walther, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, § 51 N 45; Hans Reiser, Schweizweiter Arrest, neuer Arrestgrund – praktische Handhabung, in: ZZZ 2011/2012, S. 5 [zitiert Hans Reiser, ZZZ]). Interessant dabei ist, dass selbst Kritiker wie Hans Reiser im Ergebnis anerkennen, dass der Gesetzgeber es der Fantasie der Lehre und Rechtsprechung überlassen habe, den Arrestvollzug mit dem neu geschaffenen schweizweiten Arrest in Einklang zu bringen (vgl. Hans Reiser, ZZZ, S. 5). Die neuere Lehre scheint sich demgegenüber – wohl angeregt durch die zürcherische Praxis (vgl. Felix Meier-Dieterle/Remo Crestani, Die schweizweite Zuständigkeit im Arrestvollzug, in: BISchK 6/2015, S. 213) – für die Zulässigkeit eines rechtshilfweisen Arrestvollzuges auszusprechen (vgl. Jolanta Kren Kostkiewicz, in: Kren Kostkiewicz/Vock [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, 4. Auflage, Zürich 2017, N 33 ff. zu Art. 275 SchKG [zitiert Jolanta Kren Kostkiewicz, SK-Kommentar]; Benno Krüsi, in: Kren Kostkiewicz/Vock [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, 4. Auflage, Zürich 2017, N 16 zu Art. 53 SchKG; Jolanta Kren Kostkiewicz, in: Jolanta Kren Kostkiewicz [Hrsg.], Orell Füssli Kommentar, SchKG, 2. Auflage, Zürich 2020, N 10 zu Art. 275 SchKG [zitiert Jolanta Kren Kostkiewicz, OFK]; Jeandin Nicolas, Point de situation sur le séquestre à la lumière de la convention de Lugano, in: SJ 2017 II, S. 50; Dominik Vock/Meister-Müller Danièle, SchKG-Klagen nach der Schweizerischen ZPO, 2. Auflage, Zürich 2018, S. 314). Das Bundesgericht hat sich hierzu noch nicht geäußert. Soweit ersichtlich, scheint sich die kantonale Praxis der Auffassung anzuschließen, den rechtshilfweisen Arrestvollzug – wie er vorliegend Thema ist – zuzulassen, unter der Voraussetzung, dass das Arrestgericht dem Betreibungsamt konkrete Anweisungen für den Arrestvollzug erteilt hat. Dies, weil die Anordnung des Arrestvollzugs von Amtes wegen erfolgt und die Bestimmung der Zuständigkeit des Betreibungsamtes für den Vollzug des Arrestes eine Rechtsfrage darstellt (Urteil des Obergerichts Zürich PS170241-O/U vom 7. November 2017 E. 3.2.; vgl. auch Jolanta Kren Kostkiewicz, OFK, N 10 zu Art. 275 SchKG). Auch die hiesige Aufsichtsbehörde über Schuldbetreibung und Konkurs hatte die Frage der Zulässigkeit eines vom Arrestrichter angeordneten rechtshilfweisen Arrestvollzug durch ein "Lead-Betreibungsamt" bislang nicht klären müssen. Das Betreibungsinspektorat Zürich befürwortet den Arrestvollzug durch Rechtshilfe (vgl. Andreas Ott/Remo Crestani, Der Arrest in der Praxis, Verband der Gemeindeammänner und Betreibungsbeamten des Kantons Zürich, ERFA-Kurs 1/2015, Skript, S. 166). Selbst der Bundesrat scheint diese Meinung zu teilen, wird

doch z.B. in der Botschaft zur Änderung des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (Gewerbsmässige Vertretung im Zwangsvollstreckungsverfahren) mit einer Selbstverständlichkeit davon gesprochen, *"das erklärte Ziel der Einführung eines einheitlichen und schweizweiten Vollstreckungsraumes weitgehend umgesetzt"* zu haben (vgl. Botschaft zur Änderung des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs [Gewerbsmässige Vertretung im Zwangsvollstreckungsverfahren] BBI 2014 8669 ff., Ziff. 1.2.1, S. 8673).

2.3. Bereits das Fehlen einer eigenen Regelung für den Arrestvollzug und die bloss "sinngemässe" Anwendung der Bestimmungen über den Pfändungsvollzug verdeutlichen, dass aus dem mangelnden Verweis im Arrestrecht in Art. 275 SchKG auf das Pfändungsrecht in Art. 89 SchKG nicht ohne weiteres darauf geschlossen werden kann, dass ein rechtshilfeweiser Arrestvollzug gesetzlich *explizit* ausgeschlossen wäre. Für ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers fehlen Anhaltspunkte in den Gesetzesmaterialien gänzlich. Stattdessen ist viel eher von einem gesetzgeberischen Versehen auszugehen, dürfte der Gesetzgeber im Rahmen der Revisionsarbeiten – wie schon in anderen Fällen – den Verweis auf Art. 89 SchKG in Art. 275 SchKG schlichtweg vergessen haben (vgl. Jolanta Kren Kostkiewicz, SK-Kommentar, N 37 zu Art. 275 SchKG). Dies liegt nahe und lässt sich wie folgt nachvollziehen: Unter dem bis 2010 geltenden Arrestrecht war ein schweizweiter Arrest mangels gesetzlicher Grundlage nicht möglich, sodass sich die Frage einer Koordination des Arrestvollzuges als unnötig erwies und bewusst nicht geregelt werden musste. Entsprechend fand Art. 89 SchKG gewollt keinen Eingang in die Verweisungsnorm von Art. 275 SchKG (vgl. Felix Meier-Dieterle/Remo Crestani, a.a.O., S. 212). Im Rahmen der Revisionsarbeiten wurde das Hauptaugenmerk offensichtlich auf die Schaffung einer schweizweiten Arrestbewilligung und damit auf eine Änderung von Art. 271 SchKG gelegt und verkannt, dass der *Arrestvollzug* durch die bisherige Regelung in Art. 275 SchKG der neuen Regelung von Art. 271 SchKG nachstehen wird. Die Schaffung eines schweizweit *"einheitlichen Vollstreckungsraums"* anzustreben (vgl. Botschaft ZPO, S. 7383) und für dessen Gewährleistung die schweizweite Arrestbewilligung vorzusehen, dabei aber den (eigentlichen) *Vollzug* von der Neuerung auszuschliessen, erscheint nicht nachvollziehbar. Um den Zweck eines Arrestes nicht zu vereiteln, müsste doch gerade auch dessen Vollzug der schweizweiten Arrestbewilligung folgen (vgl. Felix Meier-Dieterle/Remo Crestani, a.a.O., S. 212; ähnlich Jeandin Nicolas, a.a.O., S. 50). Dass sich hierzu keine Voten im Gesetzgebungsverfahren finden lassen, verdeutlicht, dass man sich dieser Problematik wohl schlicht nicht bewusst war und ohne weitere

Überlegungen die bisherige Regelung in Art. 275 SchKG übernahm. Die beabsichtigte Vereinfachung der Arrestbewilligung mit Blick auf die Sicherungsmöglichkeit setzt geradezu eine Vereinfachung auch des Vollzugs mittels einer schweizweiten Zuständigkeit der vollziehenden Behörde voraus. Nur der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass sich bislang auch über die einseitige Arrestanordnung ohne vorgängige Anhörung des Schuldners niemand negativ geäußert hat, obschon sich die eigentliche Rechtsgrundlage für den "unverzöglichen Vollzug" in Art. 275 SchKG i.V.m. Art. 89 SchKG findet (Felix Meier-Dieterle/Remo Crestani, a.a.O., S. 212). Letztlich gilt insbesondere im Hinblick auf die Sicherstellung der schweizweiten Zuständigkeit im Arrestrecht aber, dass aufgrund der Ähnlichkeit der beiden Institute Arrest (Sicherstellung einer Vollstreckung) und Pfändung (Durchführung einer Vollstreckung) bei offenen Fragen grundsätzlich die Pfändungsregelung übernommen wird (Felix Meier-Dieterle/Remo Crestani, a.a.O., S. 212 m.H.).

2.4. Vor dem Hintergrund des Gesagten ist festzuhalten, dass der fehlende Verweis in Art. 275 SchKG auf Art. 89 SchKG dessen (analoge) Anwendung nicht ausschliesst. In Anlehnung an die Rechtsprechung des Obergerichts Zürich ist jedoch zu fordern, dass der Arrestrichter respektive die Arrestbehörde dem Betreibungsamt konkrete Anweisungen für den Arrestvollzug erteilt. Dies bedeutet, dass das "Lead-Betriebsamt" im Arrestbefehl ausdrücklich als für den gesamten Vollzug zuständiges Betreibungsamt bestimmt werden muss. Weiter bedarf es der genauen Auflistung der zu verarrestierenden Vermögenswerte sowie der Bestimmung, welchen Betreibungsämtern der Arrestbefehl rechtshilfweise zugestellt werden soll (diese Anforderungen ergeben sich letztlich bereits aus Art. 274 Abs. 2 SchKG). Dass nicht das "Lead-Betriebsamt" selbständig und ohne entsprechende richterliche bzw. steuerbehördliche Anweisung in fremden Betreibungssprengeln Gegenstände rechtshilfweise mit Arrest belegen lassen kann, ergibt sich schon aus der Tatsache, dass es sich bei der Zuständigkeitsfrage des Arrestvollzuges um eine Rechtsfrage handelt. Durch den vorstehend definierten Rahmen wird die Entscheidkompetenz des Lead-Amtes auf ein Minimum reduziert.

2.5. Mit Arrestbefehl vom 17. Juni 2019 des kantonalen Steueramtes Zürich wurde das Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja ausdrücklich als für den Arrestvollzug zuständiges Lead-Amt bezeichnet. Ihm wurde sodann der Auftrag erteilt, den Arrest zu vollziehen bzw. für die nicht in seinem Betreibungssprengel liegenden Arrestgegenstände durch die jeweils zuständigen – und im Arrestbefehl genannten – Betreibungsämter rechtshilfweise vollziehen

zu lassen (Ordner BaKA Maloja, Register 2). Mit Blick auf das vorstehend Gesagte kann festgehalten werden, dass dieses Vorgehen im Rahmen des rechtlich Zulässigen liegt.

2.6. Ist geklärt, dass der rechtshilfweise Arrestvollzug in der vorliegend gewählten Form zulässig ist, ist nun die örtliche Zuständigkeit der Aufsichtsbehörde zu klären (vgl. auch E. 1.6.).

Grundsätzlich gilt, dass das beauftragte "Lead-Amt" für den schweizweiten Arrestvollzug zuständig bleibt, mithin die einzelnen Handlungen der beauftragten Ämter diesem zuzurechnen sind (vgl. auch Felix Meier-Dieterle/Remo Crestani, a.a.O., N 212). Falls nun wie im vorliegenden Fall der Arrestschuldner den Arrestvollzug bzw. Teile davon mit Aufsichtsbeschwerde gemäss Art. 17 ff. SchKG anfechten möchte, wäre es aus prozessökonomischen Gründen wünschenswert, wenn dafür die Aufsichtsbehörde am Ort des "Lead-Amtes" für alle Rügen ausschliesslich zuständig wäre (vgl. Felix Meier-Dieterle/Remo Crestani, a.a.O., N 212). Dies widerspräche indessen der bestehenden Praxis für die Anfechtung bei rechtshilfweisen Pfändungen. In Anwendung des Grundsatzes, dass beim Arrestvollzug soweit möglich die Regelungen über die Pfändung zur Anwendung gelangen und aus Gründen der Rechtssicherheit ist eine analoge Anwendung der Rechtsprechung zum rechtshilfweisen Pfändungsvollzug sachgerecht (vgl. Felix Meier-Dieterle/Remo Crestani, a.a.O., S. 219). Dementsprechend ist im Rahmen eines rechtshilfweisen Arrestvollzuges grundsätzlich die Aufsichtsbehörde des ersuchenden Lead-Amtes zuständig. Ausgenommen sind jene Fälle, bei denen das ersuchte Amt über ein gewisses Ermessen verfügt, mithin selbständig über die Modalitäten des Vollzuges bestimmen kann wie beispielsweise die Schätzung oder die Ausscheidung von unpfändbaren Vermögenswerten (Art. 92 SchKG; BGE 96 III 93 E. 1, 84 III 33 E. 2; vgl. zum Ganzen Thomas Winkler, in: Kren Kostkiewicz/Vock [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, 4. Auflage, Zürich 2017, N 29 zu Art. 89 SchKG; André Lebrecht, in: Staehelin/Bauer/Staehelin [Hrsg.], Basler Kommentar, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bd. I, 2. Auflage, Basel 2010, N 22 zu Art. 89 SchKG; Franco Lorandi, Betreibungsrechtliche Beschwerde und Nichtigkeit, Basel 2000, N 285 ff.; Jolanta Kren Kostkiewicz, OFK, N 6 ff. zu Art. 4 SchKG; vgl. auch PKG 1994 Nr. 34, E. 2). Im Lichte des soeben Ausgeführten ist grundsätzlich die hiesige Aufsichtsbehörde örtlich zuständig, den vom Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja als Lead-Amt durchgeführten Arrestvollzug auf seine Rechtmässigkeit hin zu überprüfen. Sofern einzelne Anordnungen ausserkantonaler Betreibungsämter zu prüfen sind, bei welchen diesen ein

eigenständiges Ermessen zukommt, sodass die örtliche Zuständigkeit der bündnerischen Aufsichtsbehörde entfielen, ist darauf im jeweiligen Kontext einzugehen.

2.7. Die weiteren formellen Voraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass, sodass unter Vorbehalt obiger Ausführungen auf die Beschwerde einzutreten ist.

3.1. Vorab ist auf die Eingabe des Beschwerdeführers vom 17. September 2019 einzugehen (vgl. act. A.4). In dieser wird ein mutmasslicher Interessenskonflikt der Rechtsvertreter des Beschwerdegegners (D._____) geltend gemacht, da diese den Beschwerdeführer in einem früheren Verfahren in gleicher Angelegenheit vertreten haben sollen. Der Eingabe liegt eine *"Verzeigung infolge Interessenkonflikts"* an die Aufsichtskommission über die Anwältinnen und Anwälte des Kantons Zürich vom 17. September 2019 bei (act. B.10). Der Beschwerdeführer ersucht nun die hiesige Aufsichtsbehörde, die Beschwerdegegnerin aufzufordern, das Mandatsverhältnis infolge Interessenskonflikts zu beenden (vgl. act. A.4, S. 2).

3.2. Die Eingabe ist unbehelflich. Aus den im Recht liegenden Eingaben geht nicht hervor, dass Rechtsanwälte der D._____ im vorliegenden Verfahren involviert gewesen wären bzw. den Beschwerdegegner vertreten hätten. Die Vernehmlassung vom 12. August 2019 erfolgte denn auch durch das Kantonale Steueramt Zürich (vgl. act. A.3). Der Einwand erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

4.1. Die Arrestlegung im Steuerrecht richtet sich nach den folgenden Grundsätzen.

4.1.1. Die kantonale Steuerbehörde kann für die direkte Bundessteuer und für die kantonalen Steuern jederzeit eine Sicherstellungsverfügung erlassen (Art. 169 Abs. 1 DBG; Art. 78 StHG). Zwar sind öffentlich-rechtliche Forderungen gegenüber privatrechtlichen in der Vollstreckung grundsätzlich gleichgestellt (BGE 120 III 20 E. 2). Indes richtet sich die fiskalische Beschlagnahme ausschliesslich nach der Spezialgesetzgebung von Bund und Kantonen (Art. 44 SchKG; Urteil des Bundesgerichts 5A_41/2018 vom 18. Juli 2018, E. 3.2.2). Dem Staat kommt hier ein Privileg gegenüber anderen Gläubigern zu, indem er für die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern jederzeit eine Sicherstellungsverfügung erlassen kann, die als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG gilt (Art. 170 Abs. 1 DBG, Art. 78 StHG), ohne ein Gericht anrufen zu müssen. Zwar finden auf diesen

Steuerarrest grundsätzlich die Bestimmungen des SchKG-Arrestes (Art. 271 ff. SchKG) Anwendung, denn der Zweck dieser beiden Institute ist derselbe (Hans Reiser, Der Steuerarrest, in: ZZZ 2017, S. 70 [zitiert Hans Reiser, ZZZ]). Die Arrestgründe sind jedoch in der Spezialgesetzgebung abschliessend geregelt. In Frage kommt ein fehlender Wohnsitz in der Schweiz oder die Gefährdung der Steuerzahlung (Art. 169 Abs. 1 DBG; § 181 StG/ZH). Mit der Sicherstellungsverfügung wird der zu sichernde Betrag festgelegt. Diese ist als Arrestbefehl gemäss Art. 274 Abs. 1 SchKG vom Betreibungsamt direkt und sofort zu vollziehen. In der Praxis wird sehr oft ein zusätzlicher Arrestbefehl erlassen, welcher die zu verarrestierenden Vermögenswerte anführt (BGE 143 III 573, E. 4.1.1; vgl. zum Ganzen Pra 2018 Nr. 148, E. 4.1.1. ff.).

Die einschlägigen kantonalen Bestimmungen zur Steuersicherung (vgl. § 181 und § 182 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; OS 631.1]) haben den gleichen Inhalt wie die Art. 169 und 170 DBG. Entsprechend kann zur Erläuterung der kantonalen Bestimmungen grundsätzlich auf die Literatur zum Bundesrecht verwiesen werden. Freilich sind dabei allfällige kantonale Besonderheiten zu beachten.

4.1.2. Die Sicherstellungsverfügung kann ihre Funktion als Arrestbefehl nur wahrnehmen, wenn sie sämtliche für den Arrestbefehl geforderten Angaben enthält (Art. 274 Abs. 2 SchKG; Hans Frey in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, N 6 zu Art. 170 DBG [zitiert Hans Frey, DBG-Kommentar]). So müssen zwar in der Sicherstellungsverfügung die Gegenstände nicht unbedingt genannt werden, doch ist diese Angabe gemäss Art. 274 Abs. 2 Ziff. 4 SchKG notwendig, wenn die Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl dienen soll (Hans Frey, DBG-Kommentar, N 144 zu Art. 169 DBG). Der Arrest kann jederzeit aufgrund der Sicherstellungsverfügung verlangt werden, wobei Letztere jedoch zunächst lediglich eine simple Aufforderung zum Stellen von Sicherheiten darstellen kann (Hans Frey, DBG-Kommentar, N 10 zu Art. 169 DBG). Um die Doppelfunktion der Verfügung auszulösen (Verlangen von Sicherheiten und Arrestbefehl), werden in der Praxis zwei Urkunden ausgestellt. Nur eine davon trägt die Bezeichnung Arrestbefehl, verweist auf die Sicherstellungsverfügung und beschreibt die mit Arrest zu belegenden Gegenstände; dieses zweite Dokument hat keine eigene Tragweite und ist nur mit der Sicherstellungsverfügung vollstreckbar (Hans Frey, DBG-Kommentar, N 2 zu Art. 170 DBG; vgl. auch BGE 143 III 573 E. 4.1.1).

4.1.3. Eine Arresteinsprache gemäss Art. 278 Abs. 1 SchKG ist gegen die Sicherstellungsverfügung nicht möglich (§ 182 StG/ZH). Werden die Voraussetzungen einer Sicherstellung bestritten, so kann der Betroffene – im Kanton Zürich – Einsprache bei den Steuerbehörden bzw. Rekurs bei der jeweiligen Beschwerdeinstanz erheben (§ 181 Abs. 3 StG/ZH; vgl. Felix Rajower, Sicherstellung und Arrest im Recht der direkten Bundessteuer und nach zürcherischem Steuergesetz [1. Teil], publiziert in der Zeitschrift IFF Forum für Steuerrecht des St. Galler Instituts für Finanzwissenschaft und Finanzrecht 2007, S. 149 f.). Die Sicherstellungsverfügung ist sofort vollstreckbar und hat im Betreibungsverfahren die Wirkung eines Gerichtsurteils (Art. 78 StHG i.V.m. § 181 Abs. 1 und Abs. 4 StG/ZH; vgl. zum Ganzen Pra 2018 Nr. 148, E. 4.1.1 ff.).

4.1.4. Der Arrest wird durch das zuständige Betreibungsamt vollzogen (§ 182 Abs. 1 StG/ZH). Der Vollzug richtet sich mangels entsprechender Vollzugsnormen in der Steuergesetzgebung nach Art. 275 f. SchKG.

4.2. Der Arrestbefehl ist in der Regel sofort zu vollziehen. Überlanges Zuwarten mit dem Vollzug lässt den Arrestbefehl unwirksam werden und dahinfliegen (vgl. Pra 1989 Nr. 117, E. 6; Pra 1973 Nr. 180, E. 3.b; BGE 54 III 143 S. 144). Gegen einen nachträglichen Vollzug kann der Schuldner Beschwerde erheben und dessen Aufhebung verlangen (vgl. Hans Reiser, a.a.O., N 8 zu Art. 275 SchKG; Jolanta Kren Kostkiewicz, OFK, N 17 zu Art. 275 SchKG).

4.3. Gegen den Vollzug des Arrestes steht im Übrigen wie bereits erwähnt die Beschwerde nach Art. 17 ff. SchKG offen (Urteil des Bundesgerichts 5A_731/2016 vom 20. Dezember 2016 E. 3). Die Zuständigkeit des Betreibungsamtes und der Aufsichtsbehörde beschränkt sich auf die eigentlichen Arrestvollzugsmassnahmen sowie auf die Überprüfung der formellen Korrektheit des Arrestbefehls. Die Kognition ist folglich auf die Pfändbarkeit der Vermögensgegenstände (Art. 92 ff. SchKG), die Reihenfolge der Pfändung (Art. 95 ff. SchKG), die Sicherungsmassnahmen (Art. 98 ff. SchKG), das Widerspruchsverfahren (Art. 106 ff. SchKG) und die formelle Richtigkeit des Arrestbefehls (Art. 274 SchKG) beschränkt (vgl. Felix Meier-Dieterle, in: Daniel Hunkeler [Hrsg.], Kurzkomentar SchKG, 2. Auflage, Basel 2014, N 11 zu Art. 275 SchKG). Sämtliche im Rahmen der Beschwerde nach Art. 17 SchKG erhobenen Rügen, die gegen die Zulässigkeit der Sicherstellungsverfügung bzw. des Arrestbefehls gerichtet sind, sind im verwaltungsrechtlichen Beschwerdeverfahren (Art. 44 SchKG) vorzubringen, ausser die Sicherstellungsverfügung bzw. der Arrestbefehl würden sich als *"unzweifelhaft nichtig"* erweisen (BGE 136 III 382), denn der Vollzug eines nichtigen Arrestbefehls wäre an sich ebenfalls nichtig (Art. 22 SchKG; Urteile des

Bundesgerichts 5A_149/2018 und 5A_152/2018 vom 13. Dezember 2018, E. 3.1.4; vgl. auch Kurt Amonn/Fridolin Walther, a.a.O., § 51 N 49).

5.1. Der Beschwerdeführer moniert in materieller Hinsicht insbesondere, der Arrestbefehl sei nicht sofort vollzogen worden, sodass er dahingefallen sei. In der Praxis komme der Sicherstellungsverfügung zusammen mit einem speziellen Formular die Funktion des Arrestbefehls zu. Gegen den Arrestgrund könne sich der Schuldner nicht mit dem Rechtsbehelf von Art. 278 SchKG wehren. Diesem stehe nur ein Rechtsmittel gegen die Sicherstellungsverfügung zu. Diese restriktive Ausgestaltung des Rechtsschutzes rechtfertige sich nur, wenn der Erlass der Sicherstellungsverfügung und deren Verwendung als Arrestbefehl zeitlich nahe zusammenfalle, d.h. wenn die Sicherstellungsverfügung bei Kenntnis der Arrestlegung überhaupt noch anfechtbar ist. Das kantonale Steueramt habe bereits im Januar 2016 die Sicherstellungsverfügung unverzüglich als Arrestbefehl verwendet und zahlreiche Vermögenswerte des Beschwerdeführers mit Arrest belegen lassen. Eine Anfechtung der Sicherstellungsverfügung mit ordentlichen Rechtsmitteln sei längst ausgeschlossen. Für das Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja sei es offensichtlich erkennbar gewesen, dass die als Arrestbefehl verwendete Sicherstellungsverfügung in die Jahre gekommen sei. Es hätte den Arrestvollzug ablehnen müssen.

5.2.1. Angesichts der Besonderheiten des Steuerarrests muss vorab geklärt werden, von welchem Zeitpunkt aus betrachtet die Frage des sofortigen Vollzugs des Arrestbefehls zu beurteilen ist. Mögliche Variante wäre – wovon der Beschwerdeführer zumindest implizit auszugehen scheint – eine Anknüpfung an den Erlasszeitpunkt der Sicherstellungsverfügung oder an den Erlasszeitpunkt des zweiten als "Arrestbefehl" bezeichneten Dokumentes.

5.2.2. Der Steuerarrest setzt nicht einen besonderen Arrestbefehl voraus, vielmehr ist die Sicherstellungsverfügung selbst, falls sie alle notwendigen Angaben enthält, direkt Arrestbefehl. Damit die Sicherstellungsverfügung – wie sie in § 181 StG/ZH vorgesehen ist – unmittelbar als Arrestbefehl eingesetzt werden kann, muss sie zusätzlich zu den Anforderungen nach § 181 StG/ZH auch die Arrestgegenstände (Art. 274 Abs. 2 Ziff. 4 SchKG) auführen. Nicht verlangt wird, dass die Sicherstellungsverfügung zusätzlich noch als Arrestbefehl bezeichnet wird; vielmehr kommt der Sicherstellungsverfügung diese Funktion *ex lege* zu. Sie hat mithin eine eigentliche Doppelfunktion. Entsprechend hat sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (im Kontext der Sicherung der direkten Bundessteuer) zur Verdeutlichung dieser Doppelfunktion zur Praxis gemacht, zwei Dokumente für die Sicherstellung von Bundessteuerforderungen zu verfassen. Mit

dieser Aufteilung wurde dem Wunsch der technischen Kommission der Konferenz der Betreibungs- und Konkursbeamten der Schweiz entsprochen, um für die Betreibungsämter Klarheit zu schaffen (vgl. Kreisschreiben Nr. 17 der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend der IV. Wehrsteuer-Periode [1947/48] vom 18. April 1947, "Sicherstellung gemäss Art. 118 und 119 WStB", Ziff. 3, Absatz 2). Seither wird das eine Schreiben, welches den in Art. 169 DBG ausdrücklich bezeichneten Inhalt enthält, als Sicherstellungsverfügung bezeichnet, während das andere Dokument den Titel "Arrestbefehl" trägt, auf die Sicherstellungsverfügung verweist und die Arrestgegenstände nennt (vgl. zum Ganzen Hans Frey, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Dissertation, Zürich 2009, S. 219 [zitiert Hans Frey, Dissertation]). Die gleiche Praxis wenden auch die zürcherischen Steuerbehörden an. Während die Sicherstellungsverfügung als solche bereits Wirkung entfaltet, kann das zusätzlich ausgestaltete und als Arrestbefehl bezeichnete Dokument keine eigenständige Bedeutung erlangen. Als Arrestbefehl vollstreckbar ist es immer nur zusammen mit der Sicherstellungsverfügung. In diesem Sinne kommt dem Arrestbefehlsdokument lediglich – aber immerhin – die Rolle einer Fortsetzung der Sicherstellungsverfügung, sozusagen als zweite Seite, zu (vgl. zum Ganzen Hans Frey, Dissertation, S. 218 f.; siehe auch Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Auflage, Zürich 2018, § 30, N 37 ff.). *E contrario* ist aber klar festzuhalten, dass die Sicherstellungsverfügung seine Funktion als Arrestbefehl ebenso nur dann wahrnehmen kann, wenn es durch das als "Arrestbefehl" bezeichnete Dokument ergänzt wird. So übt die Sicherstellungsverfügung gemäss Art. 169 DBG erst zusammen mit den Formularen 32 und 32a die Funktion des Arrestbefehls gemäss Art. 274 SchKG aus und vermag erst dann den Auftrag des Arrestrichters an das Betreibungsamt zu ersetzen (vgl. KS 1947, Ziff. 3.2.1.a; vgl. Hans Frey, Dissertation, S. 219).

Vor dem Hintergrund des soeben Ausgeführten muss entsprechend gelten, dass erst das Vorliegen eines den formellen Anforderungen von Art. 274 SchKG genügenden Arrestbefehls die Pflicht zum *sofortigen Arrestvollzug* auszulösen vermag. Dies ist der Fall, wenn bereits die Sicherstellungsverfügung sämtliche Angaben von Art. 274 SchKG, d.h. inklusive der Arrestgegenstände, enthält, oder aber erst im Nachgang der Sicherstellungsverfügung (die rein auf die Sicherheitsleistung gerichtet ist) ein zweites auf diese verweisendes Dokument vorliegt, welches die Arrestgegenstände bestimmt. Dass die gesetzliche Gleichsetzung der Sicherstellungsverfügung mit dem Arrestbefehl nicht ohne weiteres wörtlich zu verstehen ist, sodass bereits mit Vorliegen der

Sicherstellungsverfügung der Arrestbefehl vorliegt, welcher sofort zu vollziehen wäre, geht im Übrigen schon daraus hervor, dass § 182 Abs. 1 StG/ZH die Sicherstellungsverfügung dem Arrestbefehl ohne Differenzierung gleichsetzt, obschon deren Voraussetzungen unterschiedlich sind. Wie erwähnt, ist in der Sicherstellungsverfügung kein dem Steuerschuldner zuzurechnender Vermögenswert aufzuführen, was indessen gemäss Art. 274 SchKG unabdingbare formelle Voraussetzung des Arrestbefehls bildet. Weiter ist der Tatsache Beachtung zu schenken, dass die Funktion der Sicherstellungsverfügung nicht auf die des Arrestbefehls beschränkt ist. Vielmehr wird der Verfügung vom Gesetzgeber eine zusätzliche Funktion zugesprochen. Primäre Aufgabe der Verfügung bleibt, den Verfügungsempfänger zu verpflichten, Sicherheit zu leisten. Erst sekundär kann dieser Anspruch entweder auf dem Weg der Betreuung auf Sicherheitsleistung oder aber als Arrestbefehl amtlich durchgesetzt werden. Ohne weiteres zulässig ist denn auch, eine Sicherstellungsverfügung zu erlassen, ohne gleichzeitig den Arrest vollziehen zu lassen bzw. lassen zu müssen (vgl. Hans Frey, Dissertation, S. 325). Anders zu entscheiden führte dazu, dass die Steuerbehörden genötigt würden, stets mit Erlass einer Sicherstellungsverfügung sogleich einen Arrestbefehl auszustellen und diesen sofort vollziehen zu lassen, andernfalls ein Arrestvollzug zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr möglich wäre. Für die hier vertretene Lösungsvariante scheint sich auch der beschwerdeführerische Rechtsvertreter in der Lehre auszusprechen, wenn er in seiner Dissertation ausführt, dass für eine Arrestlegung gestützt auf eine rechtskräftige Sicherstellungsverfügung, die als einfache Aufforderung zur Leistung von Sicherheiten eingesetzt wurde, nachträglich *jederzeit* ein Arrestbefehl ausgestellt werden könne (Hans Frey, Dissertation, S. 246).

5.3. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass die restriktive Ausgestaltung des Rechtsmittelweges gegen den Arrestgrund verlangen würde, dass der Erlass der Sicherstellungsverfügung und deren Verwendung als Arrestbefehl zeitlich sehr eng zusammenfalle, sodass die Sicherstellungsverfügung bei Kenntnis der Arrestlegung überhaupt noch anfechtbar sei (act. A.1, S. 7, Ziff. 32). Soweit das Vorbringen überhaupt die Frage tangiert, ab welchem Zeitpunkt im Steuerarrestrecht ein *sofort zu vollziehender Arrestbefehl* vorliegt, ist das Folgende zu festzuhalten: Möchte sich der Steuerschuldner gegen einen Steuerarrest wehren, steht ihm die Einsprache von Art. 278 SchKG nicht zur Verfügung. Gleichwohl ist es dem Steuerschuldner möglich, gegen die Sicherstellungsverfügung im Verwaltungsgerichtsverfahren gemäss § 181 Abs. 3 i.V.m. Art. 147 ff. StG/ZH die Rügen der Arresteinsprache von Art. 278 SchKG, insbesondere das Fehlen der Arrestvoraussetzungen, die Höhe der

Arrestforderung und des Arrestgrundes geltend zu machen. Freilich mit Ausnahme der auf den spezifischen Besonderheiten beruhenden Bestimmungen des Steuerarrests stehen ihm damit die gleichen Überprüfungsmöglichkeiten zur Verfügung (vgl. Hans Frey, Dissertation, S. 326). Die Möglichkeit zur Anfechtung der Verfügung betreffend die Arrestgegenstände bleibt davon ausgenommen. Wie gesehen stellt die Bezeichnung der Arrestgegenstände keine Gültigkeitsvoraussetzung der Sicherstellungsverfügung dar. Gegen deren Bezeichnung könnte der Schuldner aber auch dann nicht vorgehen, wenn der "Arrestbefehl" innerhalb der Rechtsmittelfrist gegen die Sicherstellungsverfügung erlassen würde. Eine Auseinandersetzung bezüglich der Vermögensgegenstände ist zwangsläufig im Nachgang des Arrestvollzuges durchzuführen (etwa im Rahmen des Widerspruchsverfahrens nach Art. 106 ff SchKG). Daraus erhellt, dass der geforderte Erlass eines Arrestbefehls innerhalb der Rechtsmittelfrist gegen die Sicherstellungsverfügung im Gegensatz zu einem späteren Zeitpunkt erlassenen Arrestbefehl keinen rechtlichen Vorteil böte. Sodann gilt es daran zu erinnern, dass sich der mutmassliche Steuerschuldner auch nach Ablauf der ordentlichen Rechtsmittelfrist im Rahmen der Wiedererwägung gegen die Sicherstellung zur Wehr setzen kann. Die Sicherstellungsverfügung ist – auf entsprechenden Antrag – jederzeit abzuändern oder aufzuheben, wenn (neue) Umstände eine andere Beurteilung nahelegen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_543/2018 vom 30. Oktober 2018, E. 2.2).

5.4. Vorliegend hatte die Kantonale Steuerverwaltung Zürich am 17. Juni 2019 ein als Arrestbefehl bezeichnetes Schreiben erlassen, in welchem unter Bezugnahme auf die Sicherstellungsverfügung vom 27. Januar 2016 die zu arrestierenden Vermögenswerte aufgelistet sind. Dieses Schreiben wurde gleichentags an das Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja zum (rechtshilfeweisen) Vollzug übermittelt (vgl. act. C.8). Das Betreibungs- und Konkursamt nahm die notwendigen Handlungen für im eigenen Sprengel gelegene Vermögenswerte vor und übermittelte gleichzeitig – zwecks Vollzug des Arrests Nr. E._____ – den Arrestbefehl rechtshilfeweise an die weiteren Betreibungsämter. Nachdem feststeht, dass anhand des Erlasszeitpunktes des zweiten Dokumentes "Arrestbefehl" beurteilt wird, ob der Arrestbefehl *sofort* vollzogen wurde, erweist sich die Rüge des Beschwerdeführers, der Arrestbefehl sei infolge verspäteten Vollzuges dahingefallen, als offensichtlich unbegründet.

5.5.1. Selbst wenn zur Beurteilung des sofortigen Vollzuges des Arrestbefehls auf den Zeitpunkt der Sicherstellungsverfügung vom 27. Januar 2016 (act. C.1)

abgestellt würde, erwiese sich das Vorbringen des verspäteten Arrestvollzugs als unbegründet.

5.5.2. Zwar hat der Vollzug gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ("in der Regel") sofort zu erfolgen, da dies in der Natur der Sache liege. Überlanges Zuwarten mit dem Vollzug lässt den Arrestbefehl unwirksam werden und dahinfallen (vgl. Pra 1989 Nr. 117, E. 6; Pra 1973 Nr. 180, E. 3.b; BGE 54 III 143 S. 144). Gegen einen nachträglichen Vollzug kann der Schuldner Beschwerde erheben und dessen Aufhebung verlangen (vgl. Hans Reiser, BSK, N 8 zu Art. 275 SchKG; Jolanta Kren Kostkiewicz, OFK, N 17 zu Art. 275 SchKG). Ob die Verzugsfolgen eintreten, ist nach den besonderen Umständen im Einzelfall und mit Blick auf den Sinn der geforderten Unmittelbarkeit zu beurteilen. Unmittelbarer Vollzug wird verlangt, weil der Rechtsgrund, auf den sich der Arrest stützt, inzwischen Schaden leiden könnte. Eine bestimmte, allgemein gültige Maximalfrist lässt sich hierbei nicht bestimmen (vgl. BGE 54 III 143, S. 144 f.). Angesichts besonderer Umstände (kein Risiko zwischenzeitlichen Dahinfallens des Arrestgrundes) ist ein verspäteter Vollzug des Arrestbefehls zulässig (vgl. Pra 1989 Nr. 117, E. 6).

5.5.3. Am 27. Januar 2016 erliess das Kantonale Steueramt eine Verfügung zur Sicherstellung der Staats- und Gemeindesteuern für die mutmasslich geschuldeten Nachsteuern und Bussen 2005 bis 2009 (inkl. Zins bis 29. Februar 2016) in Höhe von CHF 136'740'000.00 zuzüglich mutmassliche künftige Verfahrenskosten von CHF 3'260'000.00, insgesamt CHF 140'000'000.00, nebst Zins zu 4.5% auf CHF 124'102'102.10 ab dem 1. März 2016 (act. C.1). Als Sicherstellungsgründe führte das Kantonale Steueramt sowohl die Steuergefährdung als auch zusätzlich den fehlenden Wohnsitz des Beschwerdeführers in der Schweiz an (act. C.1). Das gegen die Sicherstellungsverfügung eingelegte Rechtsmittel blieb erfolglos (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SR.2016.00005 vom 22. Juni 2016; Urteil des Bundesgerichts 2C_669/2016 vom 8. Dezember 2016). Im März 2017 stellte der Beschwerdeführer sodann ein Wiedererwägungsgesuch und machte veränderte Umstände geltend, die er mit seinem mutmasslichen Zuzug in die Schweiz per 6. Februar 2017 begründete. Er trug vor, dass dieser Umstand den Wegfall des für den Erlass der Sicherstellungsverfügung einschlägigen Sicherstellungsgrundes zur Folge gehabt habe, und beantragte die Aufhebung der Verfügung (vgl. act. C.4). Auf das Wiedererwägungsgesuch trat das kantonale Steueramt nicht ein. In seiner Begründung wies es darauf hin, dass neben dem fehlenden Wohnsitz in der Schweiz auch der allgemeine Sicherstellungsgrund der

Steuergefährdung gegeben sei (act. C.5). Die gegen die Verfügung erhobenen Rechtsmittel blieben ohne Erfolg. Der Weiterbestand der Sicherstellungsverfügung vom 27. Januar 2016 wurde sowohl vom Verwaltungs- als auch vom Bundesgericht bestätigt (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SR.2017.00028 vom 9. Mai 2018; Urteil des Bundesgerichts 2C_543/2018 vom 30. Oktober 2018). Im Rahmen des erwähnten Verfahrens stellten die Gerichte unter anderem fest, dass der Beschwerdeführer entgegen seinen Behauptungen vor dem Hintergrund von § 181 StG/ZH nach wie vor keinen Wohnsitz in der Schweiz begründet habe und der in der Sicherstellungsverfügung vom 27. Januar 2016 unter anderem angegebene Sicherstellungsgrund des fehlenden Wohnsitzes in der Schweiz entsprechend immer noch gegeben sei. Vor diesem Hintergrund ist festzustellen, dass die Sicherstellungsverfügung und damit der Sicherstellungsgrund erst kürzlich im Rahmen des Wiederwägungsverfahrens überprüft worden war, wobei das Bundesgericht mit Urteil vom 30. Oktober 2018 die Verfügung bestätigte. Anhaltspunkte, wonach seither die Sicherstellungsgründe dahingefallen wären, werden nicht geltend gemacht und sind nicht ersichtlich. Entsprechend ist festzustellen, dass kein Risiko besteht, dass einer der beiden Sicherstellungs- bzw. Arrestgründe zwischenzeitlich weggefallen wäre. Entsprechend besteht kein Grund, die Rechtsfolge des Hinfalles des Arrestbefehls infolge verspätetem Vollzug eintreten zu lassen. Die Rüge des verspäteten Vollzuges ist auch aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen.

6.1. Der Beschwerdeführer moniert weiter den schweizweiten Vollzug des Arrestbefehls durch das Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja als unzulässig.

6.2. Diese Thematik wurde bereits unter E. 2.1 ff. abgehandelt. Darauf ist zu verweisen. Die Schuldbetreibungs- und Konkurskammer des Kantonsgerichts von Graubünden als Aufsichtsbehörde über Schuldbetreibung und Konkurs erachtet einen rechtshilfweisen Arrestvollzug in der vorliegend gewählten Form als gesetzeskonform.

7.1. Der Beschwerdeführer macht sodann geltend, das Kantonale Steueramt Zürich betreibe rechtsmissbräuchliches *forum shopping*. Er habe seit 2017 Wohnsitz in G._____. Dennoch weise das kantonale Steueramt Zürich das Betreibungs- und Konkursamt Maloja an, die Arreste vollziehen zu lassen. Es gehe dem Steueramt lediglich darum, um jeden Preis und mit allen Mitteln ein Rechtsöffnungsforum möglichst weit weg vom Beschwerdeführer zu fabrizieren. Das Kantonale Steueramt Zürich wisse um den neuen Wohnsitz des

Beschwerdeführers in der Schweiz. Das rechtsmissbräuchliche Vorgehen des Steueramtes wäre für das Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja ohne weiteres erkennbar gewesen. Dieses hätte den Vollzug des Arrestbefehls entsprechend ablehnen müssen.

7.2. Wie bereits erwähnt, hat das Betreibungsamt einen Arrestbefehl grundsätzlich zu vollziehen und darf diesen nicht auf seine materielle Begründetheit hin überprüfen. Nur wenn sich der Arrestbefehl als unzweifelhaft nichtig erweist, muss der Vollzug verweigert werden, denn der Vollzug eines nichtigen Befehls wäre nach Art. 22 SchKG ebenfalls nichtig (vgl. E. 4.3).

7.3. Es wird nicht genau ersichtlich, worauf der Beschwerdeführer mit seinem Hinweis auf den mutmasslich neuen Wohnsitz in G._____ abzielt. Soweit er damit die materielle Gültigkeit des Arrestbefehls bzw. der diesem zugrundeliegenden Sicherstellungsverfügung in Frage stellen möchte, ist er nicht zu hören; ist doch das Beschwerdeverfahren nach Art. 17 ff. SchKG nicht das dafür vorgesehene Gefäss (vgl. E. 4.3).

Sofern er damit seine Behauptung des rechtsmissbräuchlichen *forum shopping* des Steueramtes des Kantons Zürich zu substantiieren versucht, weil dieses nicht in diesem (mutmasslichen) Wohnsitz näheres Betreibungsamt als Lead-Amt bezeichnet hat, ist das Vorbringen unbegründet. Nachdem festgehalten wurde, dass ein rechtshilfeweiser Arrestvollzug wie im vorliegenden Fall zulässig ist, steht es auch im Ermessen der Arrestbehörde zu entscheiden, welches Amt es als Lead-Amt bezeichnet. Es ist unter den Parteien unbestritten, dass das mit dem Arrestvollzug betraute Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja hinsichtlich der in seinem Sprengel zu arrestierenden Vermögenswerte/Forderungen örtlich zuständig ist. Damit kann ihm auch ohne weiteres die Funktion als Lead-Amt im Arrestvollzug zugestanden werden. Im Weiteren steht es im Ermessen der den Arrest anordnenden Behörde bzw. des Arrestrichters, zu entscheiden, welches Amt als Lead-Amt bezeichnet wird. Dabei kann nicht nur von Bedeutung sein, in wessen Zuständigkeitsbereich am meisten Vermögenswerte zu arrestieren sind. Vielmehr dürfen dabei auch weitere praktische Überlegungen Eingang finden, wie beispielsweise Auslastung, Kapazität, Ressourcen, Amtssprache etc. Jedenfalls vermag der pauschale Hinweis des Beschwerdeführers auf die Distanz zwischen dem behaupteten Wohnsitz in G._____ und dem Lead-Amt keine Nichtigkeit im vorerwähnten Sinne zu begründen. Für die vom Beschwerdeführer weiter vorgebrachte rechtsmissbräuchliche Zermürbungstaktik fehlt jegliche Grundlage.

8.1. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass der Arrestbefehl, auf welchen sich das Steueramt des Kantons Zürich nun stütze, bereits vor drei Jahren vollzogen worden sei. Schon damals seien Vermögenswerte des Beschwerdeführers in verschiedenen Kantonen mit Beschlag belegt worden. Die erneute Verarrestierung sei somit haltlos übersetzt. Ähnlich der Betreuung eines völlig übersetzten Betrages zwecks Schikane erweise sich die vorliegende Arrestlegung als nichtig im Sinne von Art. 22 Abs. 1 SchKG. Der Arrestvollzug, in welchem Vermögenswerte in einem Umfang blockiert werden, die erheblich über dem Betrag liegen, welcher für die Sicherung der aus Kapital, Zinsen und Kosten zusammengesetzten Forderung nötig ist, sei rechtsmissbräuchlich (Urteil des Bundesgerichts 5A_225/2009 vom 10. September 2009, E. 6.2).

8.2. Das Vorbringen ist nicht stichhaltig. Die blossе Tatsache, dass gestützt auf die gleiche Sicherstellungsverfügung mehrere Arreste gelegt wurden, lässt nicht automatisch auf einen Überarrest schliessen. Es ist zulässig, mehrere Arreste für ein und dieselbe Forderung zu legen. Ein bereits bestehender Arrest für die gleiche Forderung steht einem zweiten Arrest entsprechend nicht entgegen (Thomas Bauer, in: Bauer/Staehelin [Hrsg.], Basler Kommentar, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Ergänzungsband zur 2. Auflage, Basel 2017, ad N 71 zu Art. 275 SchKG und ad N 37 u. 39 zu Art. 271 SchKG m.w.H.; Urteil des Obergerichts Zürich PS140006-O/U vom 3. Juli 2014, E. 6.10).

Sodann ist festzuhalten, dass die bereits im Jahr 2016 verarrestierten Vermögenswerte (act. C.9 bis C.16) wohl kaum genügen dürften, um die Nachsteuern und ordentlichen Steuern sowie die noch nicht festgesetzten Bussen zu sichern. Neben den betreibungsamtlichen Schätzwerten sowie dem Umstand, dass eine Liquidation zu den aufgeführten Schätzwerten keineswegs sicher ist, ist insbesondere und vor allem zu berücksichtigen, dass die verarrestierten Vermögenswerte auch bereits zur Sicherung von verschiedenen anderen Forderungen beansprucht werden, unter anderem auch zur Sicherung der direkten Bundessteuern für die mutmasslich geschuldeten Nachsteuern 2005 bis 2009 (inkl. Zins) und die ordentlichen Steuern in der Höhe von insgesamt CHF 65'000'000.00 zzgl. Verfahrenskosten und Zins (vgl. act. C.8 und C.17). Jedenfalls würde bei dieser Sachlage, selbst wenn ein gewisser Überarrest resultierte, die von Art. 22 Abs. 1 SchKG geforderte Schwelle bei weitem nicht überschritten. Der mutmassliche Mangel wäre nämlich für das mit dem Arrestvollzug beauftragte Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja keinesfalls offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar gewesen (vgl. Flavio Cometta/Urs Möckli, in: Staehelin/Bauer/Staehelin, Basler Kommentar,

Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bd. II, 2. Auflage, Basel 2010, N 8 zu Art. 22 SchKG).

9. Vor dem Hintergrund des vorstehend Gesagten erweisen sich sämtliche Rügen des Beschwerdeführers als unbegründet. Die Beschwerde ist folglich vollumfänglich abzuweisen.

10.1. Gemäss Art. 20a Abs. 2 Ziff. 5 Satz 1 SchKG und Art. 61 Abs. 2 lit. a GebV ist das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Aufsichtsbehörde kostenlos. Die – rein intern zu verbuchenden – Verfahrenskosten von CHF 2'500.00 verbleiben demnach beim Kanton.

10.2. Im Beschwerdeverfahren nach den Artikeln 17 bis 19 des SchKG darf keine Parteienschädigung zugesprochen werden (Art. 62 Abs. 2 GebV SchKG).

III. Demnach wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'500.00 verbleiben beim Kanton Graubünden.
3. Ausseramtliche Entschädigungen werden keine gesprochen.
4. Gegen diese Entscheidung kann gemäss Art. 74 Abs. 2 lit. c BGG Beschwerde in Zivilsachen an das Schweizerische Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, geführt werden. Die Beschwerde ist dem Bundesgericht schriftlich, innert 10 Tagen seit Eröffnung der vollständigen Ausfertigung der Entscheidung in der gemäss Art. 42 f. BGG vorgeschriebenen Weise einzureichen. Für die Zulässigkeit, die Beschwerdelegitimation, die weiteren Voraussetzungen und das Verfahren der Beschwerde gelten die Art. 29 ff., 72 ff. und Art. 90 ff. BGG.
5. Mitteilung an: