



5A_1000/2020

Urteil vom 1. Februar 2022

II. zivilrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Herrmann, Präsident,
Bundesrichterin Escher, Bundesrichter Bovey,
Gerichtsschreiber Levante.

Verfahrensbeteiligte
A.A. _____,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Hans Frey und/oder Rechtsanwalt Dr. Orlando Vanoli,
Beschwerdeführer,

gegen

Kanton Zürich,
Kantonales Steueramt Zürich, Gruppe Bezugsdienste, Bändliweg 21, 8090 Zürich,
Beschwerdegegner,

Betreibungs- und Konkursamt der Region Maloja, Chesa Ruppanner, Postfach 330, 7503 Samedan.

Gegenstand
Arrest,

Beschwerde gegen den Entscheid des Kantonsgerichts von Graubünden, Schuldbetreibungs- und Konkurskammer als Aufsichtsbehörde über Schuldbetreibung und Konkurs, vom 17. November 2020 (KSK 19 50).

Sachverhalt:

A.

A.a. Am 30. Oktober 2015 eröffnete das Kantonale Steueramt Zürich gegen A.A. _____ und B.A. _____ für die Steuerjahre 2005 bis 2009 ein Nach- und Strafsteuerverfahren für die Staats- und Gemeindesteuern sowie für die direkten Bundessteuern, welches mit Verfügung vom 27. Januar 2016 abgeschlossen wurde. Zudem erliess das Steueramt am 26. Januar 2016 Einschätzungsentscheide für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 bis 2013 sowie Veranlagungsverfügungen für die direkten Bundessteuern 2010 bis 2015.

A.b. Ebenfalls am 27. Januar 2016 erliess das Kantonale Steueramt gegenüber A.A. _____ und B.A. _____ eine Sicherstellungsverfügung für die Staats- und Gemeindesteuern im Gesamtbetrag von Fr. 140'000'000.--.

A.c. Gestützt auf die genannte Sicherstellungsverfügung erliess das Kantonale Steueramt gleichentags eine Reihe von Arrestbefehlen an die Betreibungsämter zur Verarrestierung der jeweils aufgeführten Vermögenswerte.

A.d. A.A. _____ und B.A. _____ fochten die Sicherstellungsverfügung beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich an, welches ihre Beschwerde am 22. Juni 2016 abwies. Dem Weiterzug an das

Bundesgericht war kein Erfolg beschieden (Urteile 2C_669/2016 und 2C_670/2016 vom 8. Dezember 2016).

A.e. Mit Eingabe vom 17. März 2017 ersuchten A.A. _____ und B.A. _____ unter anderem wiedererwägungsweise um Aufhebung der Sicherstellungsverfügung betreffend die Nachsteuerverfügungen der Staats- und Gemeindesteuern von 2005 bis 2009; auf dieses Begehren trat das Kantonale Steueramt mit Verfügung vom 11. August 2017 nicht ein. Das Verwaltungsgericht wies die dagegen erhobene Beschwerde am 9. Mai 2018 ab. Das Bundesgericht wies die alsdann erhobene Beschwerde ab, soweit es darauf eintrat (Urteil 2C_543/2018 vom 30. Oktober 2018).

B.

B.a. Gestützt auf die Sicherstellungsverfügung vom 27. Januar 2016 erliess das Kantonale Steueramt am 17. Juni 2019 einen erneuten Arrestbefehl gegen A.A. _____ zur Sicherung von Steuerforderungen von Kanton und Gemeinde über insgesamt Fr. 140'000'000.--. Darin wird eine Reihe von Vermögenswerten aufgeführt, die sich im Zuständigkeitsbereich verschiedener Betreibungsämter befinden, und das Betreibungsamt Maloja als Lead-Betreibungsamt mit dem rechtshilfweisen Arrestvollzug beauftragt.

B.b. Mit Schreiben vom 18. Juni 2019 ersuchte das Betreibungsamt Maloja unter Hinweis auf seine Bezeichnung als Lead-Amt die betroffenen Betreibungsämter um Vollzug der Arreste und Übermittlung der Arrestberichte zwecks Erstellung der Arresturkunde. Zur Koordination setzte das Betreibungsamt Maloja den Beginn der Vollzugshandlungen auf frühestens 14.30 Uhr an. Zudem zeigte es diversen Unternehmungen mit Sitz in seinem Sprengel die Verarrestierung von Forderungen des Arrestschuldners an.

B.c. Die Arrestvollzugaufträge samt dazugehörigen Unterlagen wurden dem Rechtsvertreter von A.A. _____ mit E-Mail vom 1. Juli 2019 übermittelt.

C.

Mit Eingabe vom 11. Juli 2019 erhob A.A. _____ Beschwerde bei der Schuldbetreibungs- und Konkurskammer des Kantonsgerichts von Graubünden als Aufsichtsbehörde über Schuldbetreibung und Konkurs. Das Kantonsgericht wies die Beschwerde mit Entscheid vom 17. November 2020 ab.

D.

Am 30. November 2020 ist A.A. _____ an das Bundesgericht gelangt. Der Beschwerdeführer beantragt die Aufhebung des kantonsgerichtlichen Entscheides sowie (wie im kantonalen Verfahren) die Feststellung, dass sämtliche Arreste bzw. Arrestaufträge des Betreibungsamtes Maloja gestützt auf die Sicherstellungsverfügung des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 27. Januar 2016 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern nichtig seien. Das Betreibungsamt Maloja sei anzuweisen, die Arreste unverzüglich aufzuheben bzw. deren schweizweite Aufhebung umgehend anzuordnen. Eventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an das Kantonsgericht zurückzuweisen.

Der Kanton Zürich, vertreten durch das Kantonale Steueramt Zürich, (Beschwerdegegner) beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Das Kantonsgericht und das Betreibungsamt verzichten auf eine Stellungnahme. Der Beschwerdeführer und der Beschwerdegegner haben re- bzw. dupliziert.

Die vom Beschwerdeführer zeitgleich gegen die Schweizerische Eidgenossenschaft erhobene Beschwerde ist als gegenstandslos beschrieben worden, nachdem diese den verfahrensgegenständlichen Arrest zurückgezogen hat (Verfügung 5A_999/2020 vom 19. Juli 2021).

Erwägungen:

1.

1.1. Gegen den angefochtenen Entscheid ist die Beschwerde in Zivilsachen gegeben (Art. 19 SchKG i.V.m. Art. 72 Abs. 2 lit. a, Art. 74 Abs. 2 lit. c und Art. 75 Abs. 1 BGG).

1.2. Der im kantonalen Verfahren unterlegene Beschwerdeführer ist als Arrestschuldner vom angefochtenen Entscheid, mit welchem der vom Betreibungsamt akzeptierte Gesamtarrestvollzug und die sachliche und funktionale Zuständigkeit des Betreibungsamtes, den rechtshilfweisen Arrestvollzug durchzuführen, bestätigt worden ist, besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung. Insoweit ist er zur Beschwerde berechtigt (Art. 76 Abs. 1 lit. b BGG).

1.3. Mit der vorliegenden Beschwerde kann insbesondere die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG; vgl. Urteil 5A_930/2017 vom 17. Oktober 2018 E. 2.1, nicht publ. in **BGE 145 III 30**, betreffend Steuerarrestvollzug). In der Beschwerde ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt (Art. 42 Abs. 2 BGG; **BGE 143 I 377** E. 1.2). Die Verletzung verfassungsmässiger Rechte ist ebenfalls zu begründen, wobei hier das Rügeprinzip gilt (Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 142 III 364** E. 2.4).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 BGG). Neue Tatsachen und Beweismittel sind nur soweit zulässig, als erst der vorinstanzliche Entscheid dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG), was in der Beschwerde näher auszuführen ist (**BGE 133 III 393 E. 3**).

2.

Die Vorinstanz hat erwogen, dass die seit dem 1. Januar 2011 neu bestehende Kompetenz des Arrestgerichts nur die schweizweite richterliche Arrestbewilligung betrifft. Eine Regelung für den betreibungsamtlichen Arrestvollzug fehle hingegen. Der Verweis in Art. 275 SchKG beschränke sich auf die sinngemässe Anwendung von Art. 91-109 SchKG über die Pfändung, erwähne aber den Art. 89 SchKG, welcher auch den Pfändungsvollzug auf dem Rechtshilfeweg vorsehe, nicht. Die Zulässigkeit des rechtshilfeweisen Arrestvollzugs durch ein Lead-Betriebsamt werde in der Lehre unterschiedlich beantwortet. Ein höchstrichterlicher Entscheid fehle bis anhin. Ausgehend vom Ziel der Revision, einen schweizweit einheitlichen Vollstreckungsraum zu schaffen, liegt nach Ansicht der Vorinstanz beim fehlenden Hinweis in Art. 275 SchKG auf Art. 89 SchKG ein gesetzgeberisches Versehen vor. Zudem mache die angestrebte Vereinfachung der Arrestbewilligung mit Blick auf die Sicherungsmöglichkeit nur einen Sinn, sofern der Vollzug durch die schweizweite Zuständigkeit einer Behörde garantiert werde. Um die diesbezüglich offenen Fragen zu beantworten, dränge sich die Übernahme der Regeln zur Pfändung auf. Unter Hinweis auf die Praxis des Zürcher Obergerichts ist nach Ansicht der Vorinstanz allerdings erforderlich, dass der Arrestrichter bzw. die Arrestbehörde dem Betriebsamt konkrete Anweisungen für den Arrestvollzug gibt. Dies bedeute, dass das Lead-Betriebsamt im Arrestbefehl ausdrücklich als solches bezeichnet werde und damit für den gesamten Vollzug des Arrestes zuständig sei. Zudem bedürfe es einer genauen Auflistung der zu verarrestierenden Vermögenswerte und der Benennung, welchen Betriebsämtern der Arrestbefehl im Rahmen der Rechtshilfe zugestellt werden solle. Das Lead-Betriebsamt sei nicht berechtigt, selbständig und ohne entsprechende richterliche oder behördliche Anweisung, in einem anderen Betreibungssprengel Gegenstände rechtshilfeweise mit Arrest belegen zu lassen. Der Arrestbefehl des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 17. Juni 2019, der auf die Sicherstellungsverfügung vom 27. Januar 2016 Bezug nehme, genüge diesen Anforderungen.

3.

Anlass zur Beschwerde gibt der Vollzug eines schweizweit angeordneten Arrestes. Strittig ist insbesondere die rechtshilfeweise Durchsetzung des Arrestes durch ein Lead-Betriebsamt.

3.1. Der Beschwerdeführer wehrt sich gegen die Rolle des Betriebsamtes Maloja als Lead-Betriebsamt für den rechtshilfeweise schweizweiten Vollzug des gegen ihn erlassenen Arrestbefehls. Hingegen stellt er dessen Zuständigkeit für die Verarrestierung der Vermögenswerte im örtlichen Wirkungskreis nicht in Frage. Nach Ansicht des Beschwerdeführers wird dem Gesetzgeber von der Vorinstanz fälschlicherweise unterstellt, bei der Regelung des Arrestvollzugs des nun schweizweit geltenden Arrestes den Verweis auf Art. 89 SchKG vergessen zu haben. Darin erblickt er eine Verletzung von Art. 275 SchKG.

3.2. Gemäss Art. 271 Abs. 1 SchKG kann der Gläubiger für eine Forderung, soweit diese nicht durch ein Pfand gedeckt ist, Vermögensstücke des Schuldners, die sich in der Schweiz befinden, mit Arrest belegen lassen. Für den Vollzug des Arrestbefehls wird in Art. 275 SchKG auf die sinngemässe Geltung von Art. 91-109 SchKG über die Pfändung verwiesen. Nicht erwähnt wird hingegen der Art. 89 SchKG, welcher das Betriebsamt anweist, die Pfändung unverzüglich zu vollziehen oder durch das Betriebsamt am Ort, wo sich das zu pfändende Vermögensstück befindet, vollziehen zu lassen. Damit fehlt eine Bestimmung, welche bei Bedarf den rechtshilfeweisen Arrestvollzug entsprechend der Pfändungsregelung, klar festlegt.

3.3. Die Frage, ob es sich um ein gesetzgeberisches Versehen handelt, wie die Vorinstanz meint und der Beschwerdeführer bestreitet, ist umstritten.

3.3.1. Das Bundesgericht hat sich im Urteil 5A_846/2012 vom 4. November 2013 (E. 6.3) mit dem schweizweiten Arrestbefehl befasst, ohne die Frage, ob eine einzige Arrestprosequierungsbetreibung genüge, oder andere Fragen des Arrestvollzugs zu beantworten. In der kantonalen Praxis werden verschiedentlich Arrestbefehle mit Auftrag zum rechtshilfeweisen Arrestvollzug angeordnet (vgl. www.arrestpraxis.ch, ad Art. 276 Abs. 1), u.a. von Arrestgerichten im Kanton Zürich, was vom Obergericht Zürich offenbar unter der Voraussetzung zugelassen wird, dass das Arrestgericht dem Betriebsamt konkrete Anweisungen für den Arrestvollzug (Auftrag zum Einsatz der Rechtshilfe) erteilt hat (Urteil PS170241 des Obergerichts des Kantons Zürich vom 7. November 2017 E. 3.2). In anderen Kantonen wird die Rechtshilfe im Arrestvollzug allgemein als ausgeschlossen betrachtet (Entscheid DCSO/468/2018 der Aufsichtsbehörde des Kantons Genf vom 14. September 2018 E. 2.1). Die Praxis in den Kantonen zeigt sich uneinheitlich (vgl. STEINER, Der schweizweite Arrestvollzug [...], in: Magister Editions Weblaw, 2021, S. 20 ff.)

3.3.2. Die Meinungen in der Lehre sind gespalten. Nach der einen Auffassung verbietet der aktuelle Gesetzestext den Betriebsämtern die Rechtshilfe im Arrestvollzug sowie die Entgegennahme eines Auftrags zur Federführung (*lead*) mangels entsprechender Kompetenz des Arrestgerichts (REISER/JENT-

SØRENSEN, Der schweizweite Arrest - das Arrestgericht als Koordinator, BISchK 2020 S. 145 f.; OCHSNER, La validation et la conversion du séquestre, SJ 2016 II S. 29 f.; PETER, Anmerkung, BISchK 2019 S. 188). Zwar wird die Einsetzung eines Lead-Betreibungsamtes aufgrund der fehlenden Regelung des Arrestvollzugs und im Hinblick eine mögliche Vereinfachung als wünschenswert, indes eine Gesetzesänderung als notwendig erachtet (JEANDIN, Point de situation sur le séquestre à la lumière de la Convention de Lugano, SJ 2017 II S. 56 ff.). Nach anderer Meinung ist der rechtshilfweise Arrestvollzug gesetzeskonform (MEIER-DIETERLE/CRESTANI, Die schweizweite Zuständigkeit im Arrestvollzug, AJP 2015 S. 1127; KREN KOSTKIEWICZ, in: Schulthess Kommentar SchKG, 2017, N. 37 zu Art. 275 SchKG; BOVEY, La révision de la Convention de Lugano et le séquestre, JdT 2012 II 94 f.; VOCK/MEISTER-MÜLLER, SchKG-Klagen [...], 2. Aufl. 2018, S. 314; WALTHER/ROTH, in: Basler Kommentar, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, 3. Aufl. 2021, N. 8 zu Art. 4 SchKG).

3.4. Ob es sich um ein gesetzgeberisches Versehen und damit eine Lücke handelt, oder ob das Gesetz die betreibungsamtliche Rechtshilfe dem Arrestvollzug im Sinne eines qualifizierten Schweigens entzogen hat, ist eine Frage der Auslegung (**BGE 125 V 8** E. 3; **140 III 636** E. 3.2).

3.4.1. Mit der Einführung der ZPO und der Inkraftsetzung des revidierten Lugano-Übereinkommens am 1. Januar 2011 wurde auch das Arrestrecht geändert (Fassung gemäss Art. 3 Ziff. 2 des Bundesbeschlusses über die Genehmigung und die Umsetzung des Lugano-Übereinkommens vom 11. Dezember 2009; AS 2010 5603). Wesentliche Neuerungen dieser Revision sind der Arrestgrund des definitiven Rechtsöffnungstitels (Art. 271 Abs. 1 Ziff. 6 SchKG), ein Arrestgerichtsstand auch am Betreuungsort (Art. 272 Abs. 1 SchKG) und die Ausdehnung der örtlichen Zuständigkeit des Arrestrichters auf die ganze Schweiz (Art. 271 Abs. 1 SchKG). Die Schaffung eines einheitlichen schweizweiten Vollstreckungsraums war ein erklärtes Ziel der Anpassung des SchKG an den mit der ZPO verwirklichten schweizweiten Massnahmen- und Vollstreckungsraum. Damit sollte die Sicherung und Vollstreckung von Geldforderungen effizienter gestaltet werden (Botschaft vom 18. Februar 2009 zum Bundesbeschluss über die Genehmigung und die Umsetzung des revidierten Lugano-Übereinkommens [revLugÜ], BBl 2009 1809 Ziff. 2.7.1.2, 1811 Ziff. 2.7.2, 1820 Ziff. 4.1, 1832 Ziff. 6.3; vgl. Botschaft vom 28. Juni 2006 zur Schweizerischen Zivilprozessordnung [ZPO], BBl 2006 7383 Ziff. 5.24.1). Die neu geschaffene Befugnis des Richters, einen schweizweiten Arrest anzuordnen, erweitert seine bisher abschliessende örtliche Zuständigkeit am Ort, wo sich die Vermögenswerte befinden, und die Alternative der Zuständigkeit am Betreuungsort stellen Anpassungen dar, durch welche die Gläubiger - unabhängig davon, ob das revidierte LugÜ zur Anwendung kommt oder nicht - in den Genuss von prozessualen Verbesserungen gegenüber dem bisherigen Recht kommen sollen (Botschaft revLugÜ, a.a.O., 1832 Ziff. 6.3).

3.4.2. Ein einheitlicher Binnenvollstreckungsraum setzt einen schweizweiten Arrest und dementsprechend auch einen effektiven und daher nötigenfalls durch ein Betreibungsamt koordinierten Arrestvollzug voraus (vgl. WALTHER/ROTH, a.a.O.; BOVEY, a.a.O.). Anzeichen, dass es sich bei der fehlenden gesetzlichen Regelung nicht um ein gesetzgeberisches Versehen, sondern um ein qualifiziertes Schweigen handelt, fehlen. Zumindest die Gesetzesmaterialien deuten nicht darauf hin (MEIER-DIETERLE/CRESTANI, a.a.O., S. 1124); die Zustimmung zum Entwurf des Bundesrates erfolgte ohne weitere Diskussion (AB 2009 S 960; AB 2009 N 1959). Sollen die Gläubiger - wie erwähnt - in den Genuss von verfahrensmässigen Verbesserungen gegenüber dem bisherigen Recht kommen, ist von einer planwidrigen Unvollständigkeit der Gesetzesanpassung und damit von einer Lücke in der gesetzlichen Regelung auszugehen. Der Arrestvollzug ist mit dem neuen schweizweiten Arrest in Einklang zu bringen (vgl. REISER, Schweizweiter Arrest, neuer Arrestgrund - praktische Handhabung, ZZZ 2011/2012 S. 49).

3.4.3. Zur Lückenfüllung liegt nahe, die Analogie (vgl. **BGE 125 III 154** E. 3a) zum Pfändungsvollzug zu ziehen und für den Arrestvollzug den massgebenden Art. 89 SchKG sinngemäss gelten zu lassen. Im Zentrum steht der gesetzgeberische Wille, einen schweizweiten Arrest zu ermöglichen und ihn sachgerecht und korrekt zu vollziehen. Dabei ist stets der Überraschungseffekt vor Augen zu halten, wie er für den Arrest gewollt ist. Hinzu kommen praktische Aspekte der Durchführung, welche eine zeitliche Koordination des Vollzugs verlangt. Um diesen Anforderungen gerecht zu werden, drängt sich ein Betreibungsamt auf, welches für den Arrestvollzug schweizweit zuständig ist (vgl. BOVEY, a.a.O., S. 94 f., 104). Die u.a. im Kanton Zürich entwickelte Praxis zum Lead-Betreibungsamt zeigt ferner, dass die Analogie zum Pfändungsvollzug tragfähig ist. Erforderlich ist insbesondere, dass der Arrestrichter von Amtes wegen und unabhängig von allfälligen Parteianträgen ein Betreibungsamt bezeichnet. Art. 274 Abs. 1 SchKG, welcher die Kompetenz des Arrestgerichts zu Anordnungen zum Arrestvollzug und die Zustellung des Arrestbefehls regelt, steht dem nicht entgegen. Vielmehr sind dem Betreibungsamt mit der Zustellung des Arrestbefehls die erforderlichen Weisungen gemäss Art. 274 SchKG einschliesslich des Auftrags zum rechtshilfweisen Arrestvollzug durch weitere Betreibungsämter zu erteilen (MEIER-DIETERLE/CRESTANI, a.a.O., S. 1124). Zu den Anweisungen gehören nicht nur die Bestimmung des Lead-Betreibungsamtes, sondern auch eine präzise Auflistung der zu verarrestierenden Vermögenswerte und die Bezeichnung der Betreibungsämter, welchen der Arrestbefehl rechtshilfweise zugestellt werden soll. Auf diese Weise wird der Aufgabenbereich des Lead-Betreibungsamtes klar abgegrenzt.

3.4.4. Nach dem Dargelegten hat die Vorinstanz zutreffend erwogen, dass ein einheitlicher Vollstreckungsraum mit einem schweizweiten Arrest einen durch das Betreibungsamt in sinngemässer Anwendung von Art. 89 SchKG koordinierten Arrestvollzug einschliesst. Insoweit ist nicht zu beanstanden,

wenn das Betreibungsamt Maloja den Arrestvollzug nicht verweigert hat und den Arrestbefehl des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 17. Juni 2019 sowohl für den Arrestvollzug im Zuständigkeitsbereich des Lead-Betriebungsamtes Maloja sowie der rechtshilfeweise beigezogenen anderen Betriebsämtern als genügend erachtet hat.

3.5. Nach Auffassung des Beschwerdeführers müsste selbst im Fall, dass die Bezeichnung eines Lead-Betriebungsamtes zum Vollzug des schweizweiten Arrestes - wie dargelegt - zulässig ist, dieser Auftrag durch eine gerichtliche Instanz erfolgen. Er bestreitet die diesbezügliche Kompetenz einer Steuerbehörde und weist auf die notwendige gesetzliche Grundlage hin.

3.5.1. Die Vorinstanz hat dem Beschwerdeführer die Grundsätze der Arrestlegung im Steuerrecht ausführlich dargelegt. Der Steuerarrest geht dem SchKG-Arrest als *lex specialis* vor (Urteil 5A_150/2015 vom 4. Juni 2015 E. 5.2 mit Hinw.). Er weicht von den grundsätzlich anwendbaren Bestimmungen nach Art. 271 ff. SchKG zur Hauptsache betreffend die Arrestgründe und die Arrestbehörde ab (vgl. FREY, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, N. 3 zu Art. 170 DBG).

3.5.2. Der Beschwerdeführer bestreitet zu Recht nicht, dass die kantonale Steuerbehörde zum Erlass einer Sicherstellungsverfügung berechtigt ist und diese einem Arrestbefehl gleichkommt. Weshalb die Bestimmung eines Lead-Betriebungsamtes einzig durch eine richterliche Behörde zulässig sein sollte, ist vor dem Hintergrund der steuerbehördlichen Kompetenzen aufgrund spezialgesetzlicher Regelung nicht nachvollziehbar. Für die hier in Frage stehenden kantonalen und kommunalen Steuern sieht § 181 StG/ZH die Befugnis des Kantonalen Steueramtes vor, eine Sicherstellungsverfügung zu erlassen. Diese gilt als Arrestbefehl im Sinne von Art. 274 SchKG, welcher vom zuständigen Betreibungsamt vollzogen wird (§ 182 Abs. 2 StG/ZH; Art. 78 StHG). Die Anrufung eines Gerichts ist hierzu nicht erforderlich, was auch für den Vollzug des schweizweiten Arrestes gelten muss; der Vollzug des Steuerarrestes richtet sich nach Art. 275 SchKG (FREY, a.a.O., N. 19 zu Art. 170 DBG), gestützt auf die als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG geltende Verfügung.

3.5.3. Daran können auch die allgemein gehaltenen Vorwürfe der "mannigfachen willkürlichen Anordnungen" durch die Steuerbehörden nichts ändern. Dass diese Behörden zugleich als Gläubiger und Arrestbehörde auftreten und für die eigenen Forderungen Sicherstellungsverfügungen erlassen können, ist gesetzlich angeordnet. Es ist nicht zu beanstanden, wenn die Aufsichtsbehörde die Anweisung der Steuerarrestbehörde betreffend Lead-Amt und rechtshilfeweisen Arrestvollzug für das Betreibungsamt Maloja als verbindlich erachtet hat.

4.

Die weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers vermögen am Ergebnis nichts zu ändern.

4.1. Der Beschwerdeführer macht geltend, es sei "absurd", dass der Beschwerdegegner als Zürcher Steueramt ihn in der Region Maloja/GR und damit möglichst abseits seines Wohnortes in U. _____/ZH für angebliche Forderungen des Kantons Zürich belangen wolle, zumal er dort nur wenige Vermögenswerte besitze. Er erblickt in diesem Vorgehen und in der erneuten schweizweiten Arrestlegung gestützt auf eine beinahe fünfjährige Sicherstellungsverfügung eine zusammen mit den bisherigen Zwangsvollstreckungsverfahren sich entwickelnde Kumulation an Zermürbungstaktik. Mit dem nunmehr angefochtenen Entscheid habe die Vorinstanz dieses Vorgehen geschützt und damit das Gebot der schonenden Rechtsausübung (Art. 2 Abs. 2 ZGB) verletzt.

4.1.1. Der Vorwurf wurde vom Beschwerdeführer bereits im kantonalen Verfahren erhoben. Insbesondere machte er geltend, das kantonale Steueramt betreibe "forum shopping", habe er doch bekannterweise seit 2017 Wohnsitz in U. _____/ZH. Gleichwohl werde versucht, möglichst weit weg eine Zuständigkeit für die Rechtsöffnungsgesuche zu schaffen. Die Vorinstanz verneinte im konkreten Fall ein missbräuchliches Verhalten der ausserkantonalen Behörde. Das Betreibungsamt habe den Arrestbefehl grundsätzlich zu vollziehen und könne ihn nicht auf seine materielle Begründetheit überprüfen, zumal er sich nicht als unzweifelhaft nichtig erwiesen habe.

4.1.2. Das Betreibungsamt ist befugt, den Vollzug eines offensichtlich nichtigen Arrestbefehls zu verweigern, weil dessen Vollzug nach Art. 22 Abs. 1 SchKG ebenfalls nichtig wäre (**BGE 142 III 348** E. 3.1; **143 III 573** E. 4.1.2). Mit seiner Kritik am Vorgehen des Beschwerdegegners vermag der Beschwerdeführer keine Nichtigkeitsgründe hinsichtlich der Wahl eines Betriebungsamtes Maloja zum Vollzug des schweizweiten Arrestes aufzuzeigen. Die Steuerbehörde kann den Steuerarrest unabhängig vom Ort, wo sich die Vermögensgegenstände befinden, verfügen (**BGE 145 III 30** E. 7.3.2). Die Vorinstanz als kantonale Aufsichtsbehörde hatte sich einzig mit dessen Vollzug zu befassen (**BGE 143 III 573** E. 4.1.2). Dass die Voraussetzungen hierzu gegeben waren und die Durchführung gestützt auf den Vollzugauftrag einschliesslich Rechtshilfesauftrag korrekt verlaufen ist, ist vorstehend geprüft und bestätigt worden (E. 3).

4.2. Schliesslich bestreitet der Beschwerdeführer, dass die Sicherstellungsverfügung im aktuellen Zeitpunkt noch gerechtfertigt sei. Seiner Ansicht nach verliert sie im Laufe der Jahre an Wirkung. Zudem bestehe mit

dem Wegfall seines Auslandwohnsitzes gar kein Sicherstellungsgrund für die geforderten Steuern mehr, womit der Vollzug des Arrestbefehls verspätet erfolgt sei.

4.2.1. Der Arrestbefehl des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 17. Juni 2019 beruht auf der Sicherstellungsverfügung vom 27. Januar 2016. Der seinerzeitigen Beschwerde und dem Wiedererwägungsgesuch des Beschwerdeführers gegen die Sicherstellungsverfügung waren kein Erfolg beschieden. Es steht der kantonalen Aufsichtsbehörde nicht zu, die materiellrechtliche Grundlage der Sicherstellungsverfügung nun zu überprüfen oder diese gar in Wiedererwägung zu ziehen (vgl. **BGE 143 III 573** E. 4.1.1); allein die Steuerbehörden können die Sicherstellungsverfügung jederzeit abändern oder aufheben (vgl. lit. A.e bzw. Urteil 2C_543/2018 vom 30. Oktober 2018 E. 2.2). Damit ist auf die Vorbringen des Beschwerdeführers zu seiner Wohnsitznahme in U. _____/ZH nicht einzugehen.

4.2.2. Der Vorwurf, der Arrestvollzug sei verspätet erfolgt, läuft im Grunde auf eine materielle Prüfung der Sicherstellungsverfügung hinaus. Der Beschwerdeführer will mit diesem Vorbringen erreichen, dass dem Arrestbefehl die Grundlage entzogen wird, indem er den Zeitablauf betont. Damit bestreitet er, dass die Sicherstellungsverfügung noch eine Berechtigung habe, was nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden kann. Darauf ist nicht einzutreten. Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass der Arrest jederzeit auf der Grundlage der Sicherstellungsverfügung verlangt werden kann (vgl. **BGE 145 III 30** E. 7.3.2; FREY, a.a.O., N. 10 zu Art. 169, N. 2 zu Art. 170 DBG). Dass mit dem hier vorliegenden zweiten Arrestbefehl lediglich präzierte Angaben hinsichtlich der zu verarrestierenden Gegenstände nachgereicht würden, was nach der Rechtsprechung (**BGE 143 III 573**) vom Betreibungsamt zu verweigern wäre, wird nicht behauptet. Zudem setzt sich der Beschwerdeführer nicht damit auseinander, dass die Aufsichtsbehörde sich zum Weiterbestand der Sicherstellungsverfügung geäußert (vgl. FREY, a.a.O., N. 2 zu Art. 170 DBG) und erwogen hat, das Betreibungsamt Maloja habe mit Blick auf die Bestätigung der Sicherstellungsverfügung an der Wirksamkeit des Arrestbefehls nicht zweifeln müssen.

5.

Nach dem Gesagten ist der Vorinstanz keine Verletzung von Bundesrecht vorzuwerfen. Der Beschwerde ist demnach kein Erfolg beschieden.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten vom Beschwerdeführer zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Dem Kanton Zürich ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 10'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Kantonsgericht von Graubünden, Schuldbetreibungs- und Konkurskammer als Aufsichtsbehörde über Schuldbetreibung und Konkurs, mitgeteilt.

Lausanne, 1. Februar 2022

Im Namen der II. zivilrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Herrmann

Der Gerichtsschreiber: Levante