

# ZH\_OBERGERICHT RT200119 vom 13. August 2021

ZH Obergericht, 2021-08-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_obergericht\\_RT200119](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_obergericht_RT200119)

FR: ZH\_OBERGERICHT RT200119 du 13 août 2021

IT: ZH\_OBERGERICHT RT200119 del 13 agosto 2021

## Erwägungen

### E. 1

Sachverhalt und Prozessverlauf

#### E. 1.1

Der Gesuchsgegner (Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren RT200119 und Beschwerdegegner im Verfahren RT200120) und seine Ehefrau hatten in den hier relevanten Jahren 2005 bis 2009 ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in B.\_\_\_\_ (C.\_\_\_\_). In der Schweiz waren sie damals an verschiedenen Orten, namentlich auch im Kanton Zürich, aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig. Im Jahre 2017 verlegten sie ihren Wohnsitz in die Schweiz.

#### E. 1.2

Am 30. Oktober 2015 leitete das Kantonale Steueramt Zürich gegenüber dem Gesuchsgegner und seiner Ehefrau ein Nachsteuer- und Bussenverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern (sowie – was vorliegend nicht weiter interessiert – betreffend die direkte Bundessteuer) für die Steuerperioden 2005 bis 2009 ein. In dessen Rahmen erliess es am 27. Januar 2016 eine Nachsteuerungsverfügung, mit der die Nachsteuer (samt Zins) auf Fr. 80'310'032.85 festgesetzt und beiden Steuerpflichtigen auferlegt wurde (Urk. 3/4), und es stellte die Nachsteuerrechnung aus (Urk. 3/13). Gleichentags erging für diese Steuern (sowie für Bussen und mutmassliche Kosten) eine Sicherstellungsverfügung gemäss § 181 des kantonalen Steuergesetzes (StG; Urk. 3/5) sowie ein Arrestbefehl (§ 182 StG) an das Betreibungsamt Meilen-Herrliberg-Erlenbach (Urk. 3/6), wogegen erfolglos Rechtsmittel ergriffen wurden (vgl. Urk. 3/7). Auch gegen die Nachsteuerungsverfügung selbst beschränkten die steuerpflichtigen Eheleute den Rechtsmittelweg. Ihre Einsprache wurde vom kantonalen Steueramt am 22. März 2017 unter Bestätigung der angefochtenen Verfügung abgewiesen (Urk. 3/3/1). Dagegen erhoben die Eheleute Rekurs, den das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich am 10. August 2017 abwies (Urk. 3/3/2). Mit Urteil vom 18. September 2018 hiess das Bundesgericht die von der Ehefrau gegen das Verwaltungsgerichtsurteil vom 10. August 2017 erhobene Beschwerde gut (ebenso wie deren damit vereinigte Beschwerde gegen ein hier nicht weiter interessierendes Urteil des Verwaltungsgerichts vom 19. Juli 2017 betreffend andere Steuerveranlagun-

- 3 - gen). Die entsprechende(n) Beschwerde(n) des Gesuchsgegners hiess es nur mit Bezug auf die Höhe der Gerichtskosten gut; in der Hauptsache wies es sie ab (Urk. 3/3/3, insbes. S. 24 E. III/9.2 i.V.m. S. 23 E. II/8 sowie S. 25 Disp.-Ziff. 3).

#### E. 1.3

Zur Arrestprosequierung (Arrest Nr. 1) hob das Kantonale Steueramt Zürich am 5. Oktober 2018 beim Betreibungsamt Meilen-Herrliberg-Erlenbach namens und in Vertretung des

Gesuchstellers (Beschwerdegegner im vorliegenden Verfahren RT200119 und Beschwerdeführer im Verfahren RT200120) gegen den Gesuchsgegner Betreuung auf Zahlung im Betrag von Fr. 80'310'032.85 nebst 4.5 % Zins ab 1. März 2016 sowie Arrest-, Zahlungsbefehls- und weiteren Kosten an (vgl. Urk. 3/12). Mit Datum vom 8. Oktober 2018 erging ein entsprechender Zahlungsbefehl (Urk. 2), gegen den der Gesuchsgegner Rechtsvorschlag erhob (Urk. 2 S. 2).

#### **E. 1.4**

In der Folge ersuchte der Gesuchsteller das Einzelgericht im summarischen Verfahren am Bezirksgericht Meilen (Vorinstanz) mit Eingabe vom 9. November 2018 um definitive Rechtsöffnung in der betreffenden Betreuung Nr. 2 des Betreibungsamts Meilen-Herrliberg-Erlenbach (Urk. 1). Am 12. August 2020 fällte die Vorinstanz folgendes Urteil (Urk. 63 = Urk. 67 S. 15 f.): "1. Dem Gesuchsteller wird definitive Rechtsöffnung erteilt in der Betreuung Nr. 2, Betreibungsamt Meilen-Herrliberg-Erlenbach, Zahlungsbefehl vom 8. Oktober 2018, für CHF 80'310'032.85 und Zins zu 4.5 % auf CHF 70'146'066.90 vom 1. März 2016 bis zum 31. März 2020 und Zins zu 0.25 % auf CHF 70'146'066.90 ab dem 1. April 2020 und die Arrest- und Betreuungskosten sowie für Kosten und Entschädigung gemäss Ziff. 2 bis 5 dieses Entscheids. Im Mehrumfang wird das Zinsbegehren abgewiesen.

#### **E. 1.5**

Hiergegen erhob der Gesuchsgegner mit Eingabe vom 27. August 2020 Beschwerde mit dem Antrag, den vorinstanzlichen Entscheid aufzuheben und das Rechtsöffnungsgesuch abzuweisen; eventualiter sei das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur neuen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Gesuchstellers (Urk. 66, insbes. S. 2). Die vorinstanzlichen Akten wurden beigezogen (Urk. 1-65). Mit Verfügung vom 1. September 2020 wurde dem Gesuchsgegner für die zweitinstanzlichen Gerichtskosten ein Vorschuss von Fr. 3'000.– auferlegt (Urk. 72), welcher am 4. September 2020 einging (Urk. 73). Nachdem der Gesuchsteller nicht gegen die vom Gesuchsgegner beantragte Erteilung der aufschiebenden Wirkung opponiert hatte (vgl. Urk. 74; s.a. Urk. 66 S. 2 und Urk. 72 S. 2 Disp.-Ziff. 1), wurde der Beschwerde am 15. September 2020 aufschiebende Wirkung verliehen (Urk. 75). Die fristgerecht erstattete Beschwerdeantwort datiert vom 26. April 2021 (Urk. 79; s.a. Urk. 78 und Art. 142 f. ZPO) und wurde dem Gesuchsgegner mit Verfügung vom 5. Mai 2021 zur Kenntnisnahme zugestellt (Urk. 81). Hierzu reichte der Gesuchsgegner unter dem 19. Mai 2021 eine spontane Replik ein (Urk. 82), die dem Gesuchsteller zur Kenntnisnahme zugestellt wurde (vgl. Urk. 85).

#### **E. 1.6**

Neben dem Gesuchsgegner erhob auch der Gesuchsteller Beschwerde gegen das vorinstanzliche Urteil vom 12. August 2020 (Urk. 86/66). Damit ficht er die Abweisung des Rechtsöffnungsbegehrens im Mehrumfang (hinsichtlich des Zinses; Disp.-Ziff. 1 Satz 2 des vorinstanzlichen Urteils) sowie die Anordnung betreffend den Kostenbezug (Disp.-Ziff. 4 des vorinstanzlichen Urteils) an (vgl. Urk. 86/66 S. 2 f. und Rz 7). Zugleich ersucht er um Vormerknahme, dass das vorinstanzliche Urteil im nicht angefochtenen Umfang rechtskräftig und vollstreckbar sei sowie um Feststellung, dass der (mit der vorliegenden Betreuung prosequierte) Arrest Nr. 1 des Betreibungsamts Meilen-Herrliberg-Erlenbach unverändert fortbestehe (Urk. 86/66 S. 3). Diese Beschwerde wurde hierorts unter der

Geschäfts-Nummer RT200120 angelegt und vom Gesuchsgegner mit fristwah- render Eingabe vom 26. April 2021 beantwortet (Urk. 86/74; s.a. Urk. 86/73 und Art. 142 f. ZPO).

- 5 - 2. Prozessuales

## **E. 2**

Die Entscheidgebühr wird festgesetzt auf CHF 2'000.—.

### **E. 2.1**

Die beiden Beschwerden richten sich gegen denselben vorinstanzli- chen Entscheid, betreffen dieselben Parteien, werfen teilweise dieselben Fragen auf und hängen thematisch eng zusammen. Es rechtfertigt sich deshalb, sie unter der vorliegenden Prozessnummer RT200119 zu vereinigen (vgl. Art. 125 lit. c ZPO), die Akten des Verfahrens RT200120 als Urkunden 86/66 ff. in das vorlie- gende Verfahren zu integrieren und das Verfahren RT200120 als dadurch erledigt abzuschreiben.

### **E. 2.2**

Nachdem der Beschwerde des Gesuchsgegners die aufschiebende Wirkung verliehen wurde (Urk. 75), erweist sich der gesuchstellerische Antrag um Vormerknahme der teilweisen Rechtskraft und Vollstreckbarkeit des vorinstanzli- chen Urteils (Urk. 86/66 S. 3) als obsolet. Er ist entsprechend abzuschreiben. Der Klarheit halber sei sodann angemerkt, dass der mit vorliegender Betreuung pro- sequierte Arrest 1 des Betreibungsamts Meilen-Herrliberg-Erlenbach bis zum endgültigen Entscheid über das Rechtsöffnungsbegehren nicht dahinfällt (vgl. Kren Kostkiewicz/Penon, Zur Arrestprosequierung im nationalen und internationa- len Kontext, BLSchK 2012, S. 228 m.w.Hinw.; ferner auch Urk. 63 S. 3 f. E. 3 im Verfahren RT200126 i.S. der Parteien).

### **E. 2.3**

Die Rechtsmittelvoraussetzungen sind erfüllt: Die Beschwerden richten sich gegen einen erstinstanzlichen Endentscheid, gegen den die Berufung unzu- lässig ist (Art. 319 lit. a i.V.m. Art. 309 lit. b Ziff. 3 ZPO). Sie wurden form- und fristgerecht bei der zuständigen kantonalen Beschwerdeinstanz erhoben (Art. 321 Abs. 1 ZPO und § 48 GOG; Urk. 64/1-2 und Art. 142 f. ZPO), und beide vor Vor- instanz teilweise unterlegenen Parteien sind ohne Weiteres zur Beschwerdeerhe- bung legitimiert. Der Gesuchsgegner hat den von ihm einverlangten Kostenvor- schuss rechtzeitig geleistet (Urk. 72 und Urk. 73); den Gesuchsteller trifft keine Vorschusspflicht (§ 200 lit. a GOG; Hauser/Schweri/Lieber, GOG-Kommentar, 2. Aufl. 2017, § 200 N 9). Unter dem Vorbehalt rechtsgenügender Begründung (dazu nachstehend, E. 2.4) ist auf die Beschwerden einzutreten. Der Beschwer- deentscheid kann aufgrund der Akten ergehen (Art. 327 Abs. 2 ZPO).

- 6 -

### **E. 2.4**

Mit der Beschwerde können unrichtige Rechtsanwendung und offen- sichtlich unrichtige Feststellung des Sachverhalts geltend gemacht werden (Art. 320 ZPO). Hierfür hat sich die beschwerdeführende Partei (im Sinne einer Eintretensvoraussetzung) konkret mit den Erwägungen der Vorinstanz auseinan- derzusetzen und unter Bezugnahme auf konkrete Aktenstellen hinreichend genau aufzuzeigen, inwiefern der angefochtene Entscheid als fehlerhaft zu betrachten ist, d.h. an einem der genannten Mängel leidet. Die blosser Verweisung auf die Ausführungen vor Vorinstanz oder in anderen Rechtsschriften oder

deren blosser Wiederholung genügen nicht (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). Die Beschwerdegründe sind in der Beschwerdeschrift resp. in der Beschwerdefrist vollständig vorzutragen und nachzuweisen; ein allfälliger zweiter Schriftenwechsel oder die Ausübung des aus Art. 6 EMRK bzw. Art. 29 Abs. 2 BV abgeleiteten allgemeinen Replikrechts (vgl. dazu BGer 5D\_81/2015 vom 4. April 2016, E. 2.3; BGE 144 III 117 E. 2.1 S. 118, je m.w.Hinw.) dienen nicht dazu, die bisherige Kritik zu vervollständigen oder gar neue vorzutragen (BGE 142 III 413 E. 2.2.4 S. 417 m.w.Hinw. [betr. Berufung]; OGer ZH RT180217 vom 11.12.2020, E. 2.5). Eine Ergänzung der Beschwerde nach Ablauf der gesetzlichen Beschwerdefrist oder im Rahmen einer spontanen Replik ist mithin unzulässig. Was in der Beschwerde oder in der Beschwerdeantwort, für welche die formellen Anforderungen an die Begründung einer Beschwerde sinngemäss ebenfalls gelten (vgl. BGer 4A\_580/2015 vom 11. April 2016, E. 2.2 m.w.Hinw. [betr. Berufungsantwort]; OGer ZH RT170220 vom 21.06.2018, E. 2.3; RE190015 vom 12.06.2020, E. 2.2), nicht oder nicht in einer den gesetzlichen Begründungsanforderungen genügenden Weise beanstandet wird, braucht von der Rechtsmittelinstanz nicht überprüft zu werden und hat grundsätzlich Bestand. Das gilt zumindest insoweit, als ein Mangel nicht geradezu ins Auge springt, d.h. unter Vorbehalt offensichtlicher Mängel. 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

- 7 - 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/Weber, Art. 57 N 2; zum Ganzen ferner BGer 5A\_434/2020 vom 17. November 2020, E. 4.2.1). 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.).

## **E. 2.5**

Neue Anträge, neue Tatsachenbehauptungen und neue Beweismittel (zum Nachweis eines Beschwerdegrundes) sind im Beschwerdeverfahren ausgeschlossen (Art. 326 Abs. 1 ZPO). Was im erstinstanzlichen Verfahren nicht behauptet, bestritten oder eingereicht wurde, kann im Beschwerdeverfahren nicht mehr nachgeholt werden. Es herrscht grundsätzlich ein umfassendes Novenverbot sowohl für echte als auch unechte Noven (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 BGE 139 III 466 E. 3.4 S. 471; 145 III 422 E. 5.2 S. 427 f.; BGer 4A\_51/2015 vom 20. April 2015, E. 4.5.1; zum Ganzen ferner ZK ZPO-Freiburg-Haus/Afheldt, Art. 326 N 4 f.; Steininger, DIKE-Komm-ZPO, Art. 326 N 1 ff.). Das gilt nicht nur für die Beschwerdebegründung und -antwort, sondern erst recht für spontane Replikeingaben. Werden Tatsachenbehauptungen oder Beweisangebote im Beschwerdeverfahren bloss erneuert oder Beweismittel abermals eingereicht, ist unter Hinweis auf konkrete Aktenstellen aufzuzeigen, dass und wo sie bereits vor Vorinstanz eingebracht wurden; andernfalls gelten sie als neu. Neue rechtliche Ausführungen (Vorbringen zum Recht) sind keine Noven im Sinne von Art. 326 Abs. 1 ZPO (BK ZPO

I-Hurni, Art. 57 N 6) und können auch im Beschwerdeverfahren vorgetragen werden (vgl. BGer 4A\_519/2011 vom 28. November 2011, E. 2.1; 5A\_351/2015 vom 1. Dezember 2015, E. 4.3; 5A\_1006/2015 vom 2. August 2016, E. 2). Sie dürfen sich allerdings nicht auf neue, vor Vorinstanz noch nicht in den Prozess eingebrachte Tatsachen und Beweismittel stützen (OGer ZH PP180025 vom 12.03.2019, E. 2.3).

- 8 -

## **E. 2.6**

Vor diesem prozessualen Hintergrund sind die pauschalen Verweisungen der Parteien auf frühere Eingaben oder Ausführungen (wie insbes. in Urk. 66 Rz 32, Rz 38, Rz 54; Urk. 79 Rz 84; Urk. 86/74 Rz 8), deren blosser Wiederholung sowie die neu vorgetragenen Behauptungen zum Sachverhalt und dazu eingebrachte neue Beweismittel (vgl. insbes. Urk. 66 Rz 40; Urk. 71/11-17; Urk. 82 Rz 9 f.; Urk. 86/74 S. 13 ff.; Urk. 86/76/2) von vornherein unbehelflich resp. unachtlich. Das gilt insbesondere auch für die (soweit ersichtlich) neue Behauptung des Gesuchstellers, der Gesuchsgegner habe keinen Wohnsitz in der Schweiz (Urk. 79 Rz 6, Rz 69 f., Rz 75, Rz 80, Rz 101, Rz 115, Rz 118-122), für die (im Übrigen ohnehin zu pauschale) neue Beweisofferte in der Beschwerdeantwort des Gesuchsgegners (Urk. 86/74 Rz 3) und insoweit, als Letzterer seine Beschwerde(begründung) im Rahmen der spontanen Replik ergänzt (vgl. z.B. Urk. 82 Rz 26 ff. und insbes. auch Rz 59 ff., Rz 81 ff.). Ganz generell wird im Folgenden nicht weiter auf die Ausführungen und Beweismittel der Parteien eingegangen, die den dargelegten prozessualen Anforderungen nicht genügen oder mit denen keine Beschwerdegründe aufgezeigt werden (wie z.B. Urk. 66 Rz 25 ff.).

## **E. 2.7**

Der Gesuchsgegner hatte vor Vorinstanz beantragt, die Rechtsvertretung des Gesuchstellers aufzufordern, das Mandat wegen Interessenkonflikts niederzulegen (Urk. 43 und Urk. 44/1-1.10; s.a. Urk. 26 Rz 18 f.). Die Vorinstanz wies den Antrag mit Verfügung vom 26. September 2019 ab (Urk. 46). Auf die gegen diesen prozessleitenden Entscheid erhobene Beschwerde des Gesuchsgegners trat die erkennende Kammer mit Beschluss vom 12. Februar 2020 mangels der Zulassungsvoraussetzung von Art. 319 lit. b Ziff. 2 ZPO nicht ein (Urk. 57). Im Beschwerdeverfahren hält der Gesuchsgegner an der Auffassung fest, es liege eine unzulässige Rechtsvertretung des Gesuchstellers vor (Urk. 66 Rz 82 f.; Urk. 86/74 S. 15 oben; s.a. Urk. 82 Rz 12). Er legt jedoch nicht näher dar, was er aus "diesem rechtswidrigen Zustand" für das erst- oder das zweitinstanzliche Verfahren zu seinen Gunsten ableiten will. Auch unterlässt er es, sich im Rahmen der Anfechtung und Überprüfung des Endentscheids (vgl. Blickenstorfer, DIKE-Komm-ZPO, Art. 319 N 41; ZPO-Rechtswittel-Hoffmann-Nowotny, Art. 319 N 16; KUKO ZPO-Brunner/Vischer, Art. 319 N 13; CR CPC-Jeandin, Art. 319 N 25) in

- 9 - seiner Beschwerde oder in der Antwort zur gegnerischen Beschwerde konkret mit den Erwägungen auseinanderzusetzen, mit denen die Vorinstanz seinen Standpunkt entkräftete und seinen prozessualen Antrag abwies (Urk. 46 S. 3 ff. E. 4), und den geltend gemachten Mangel so rechtsgenügend aufzuzeigen. Die ergänzenden diesbezüglichen Vorbringen in der Replikeingabe vom 19. Mai 2021 (Urk. 82 Rz 13) sind zudem verspätet und auch deshalb unbehelflich. Stattdessen begnügt er sich im Wesentlichen mit dem Hinweis auf andere Eingaben und Urkunden (Urk. 41-44 und Urk. 71/19) sowie darauf, dass die damit angehobenen Verfahren (Aufsichtsbeschwerde bei der Aufsichtskommission über die

Anwältin- nen und Anwälte und Beschwerde beim Bundesgericht) seines Wissens nach wie vor pendent seien. Auf seine zu allgemein gehaltene Kritik an der Rechtsvertre- tung des Gesuchstellers ist deshalb nicht weiter einzugehen (vgl. vorne, E. 2.4), und zwar ungeachtet der Frage, ob die betreffenden Verfahren mittlerwei- le abgeschlossen seien oder nicht (vgl. Urk. 79 Rz 137; Urk. 82 Rz 13).

### **E. 3**

Die Gerichtskosten werden dem Gesuchsgegner auferlegt.

#### **E. 3.1**

Vorinstanzlicher Entscheid und Standpunkt der Parteien

##### **E. 3.1.1**

Der Gesuchsgegner beanstandete in seiner Gesuchsantwort die Viel- zahl der gegen ihn geführten Betreibungen und Rechtsöffnungsverfahren als missbräuchliches Handeln des Gesuchstellers und als verpöntes "forum shop- ping". In materieller Hinsicht wandte er unter anderem ein, dass sowohl im Zah- lungsbefehl wie auch im Rechtsöffnungsbesuch einzig der Kanton Zürich als For- derungsgläubiger bezeichnet werde. Die in der Nachsteuerforderung enthaltenen kommunalen Steuern seien nicht mitbetrieben worden. Da eine Aufteilung des in Betreuung gesetzten (Gesamt-)Betrags in einen Kantons- und Gemeindeanteil nicht möglich sei, sei die Forderung weder beziffert noch bezifferbar. Weiter stelle das Urteil des Bundesgerichts vom 18. September 2018, auf das der Gesuchstel- ler seine Forderung stütze, keinen definitiven Rechtsöffnungstitel dar. Denn damit habe das Bundesgericht den überprüften Entscheid auch ihn (den Gesuchsgeg- ner) betreffend bloss kassiert. Ein seine Nachsteuerschuld festsetzendes reforma- torisches Urteil habe es jedoch nicht gefällt, sondern vielmehr anstelle der unzu-

- 10 - lässigen Ehegattenbesteuerung eine (Individual-)Neuveranlagung unter Heraus- rechnung der Steuerfaktoren der Ehefrau angeordnet. Entsprechend sei auch die Nachsteuerrechnung nicht in Rechtskraft erwachsen, und es seien keine Ver- zugszinsen geschuldet, für die es ohnehin an einer gesetzlichen Grundlage fehle (Urk. 49 Rz 14 ff.).

##### **E. 3.1.2**

Die Vorinstanz erwog dazu, dass der Gläubiger den in der Schweiz wohnhaften Schuldner zur Arrestprosequierung wahlweise am Arrestort oder am ordentlichen Betreuungsort des Schuldnerwohnsitzes betreiben könne. Bei in un- terschiedlichen Betreuungssprengeln belegenen Arrestgegenständen könne sich hieraus eine Vielzahl von Arrestprosequierungen ergeben, was nach geltender Rechtslage hinzunehmen und nicht als missbräuchlich zu taxieren sei. Soweit der Gesuchsgegner die Zulässigkeit von Mehrfachbetreibungen in Abrede stelle, sei er unter Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung auf das Beschwer- deverfahren nach Art. 17 SchKG zu verweisen (Urk. 67 S. 8 E. 3.2 m.Hinw. auf BGE 139 III 444). In materieller Hinsicht kam die Vorinstanz zum Schluss, es liege ein gültiger Rechtsöffnungstitel vor. Der Gesuchsteller stütze sein Rechtsöffnungsbegehren explizit auf die Nachsteuerverfügung des kantonalen Steueramts vom 27. Januar 2016 (Urk. 3/4). Damit übersehe er, dass es sich bei den Entscheiden der Vorin- stanzen des Bundesgerichts in der Regel um reformatorische Urteile handle. Auch das Bundesgericht fälle im Bereich des Steuerrechts grundsätzlich reforma- torische Urteile und habe gegenüber dem Gesuchsgegner denn auch vorliegend teilweise einen reformatorischen Entscheid getroffen. So erhelle aus Dispositiv- Ziffer 3 des bundesgerichtlichen Urteils vom

18. September 2018 (Urk. 3/3/3) oh- ne Weiteres, dass das Bundesgericht allein die verwaltungsgerichtliche Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen kassiert und insofern die Beschwerde des Gesuchsgegners teilweise gutgeheissen habe. Im Übrigen habe es aber den kan- tonalen Vorentscheid bestätigt und damit implizit dessen Dispositiv in diesem Um- fang zum Bestandteil des Rechtsmittelentscheids gemacht. Dies gelte analog auch für die abweisenden Urteile bzw. Entscheide des Kantonalen Steueramts Zürich (Urk. 3/3/1) und des zürcherischen Verwaltungsgerichts (Urk. 3/3/2), womit

- 11 - letztlich die Veranlagung gemäss der Nachsteuerverfügung des kantonalen Steu- eramts vom 27. Januar 2016 (Urk. 3/4) durch das Bundesgericht zum Urteil erho- ben worden sei. Von der Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen abge- sehen, handle es sich hierbei um einen rechtskräftigen und vollstreckbaren Ent- scheid im Sinne von Art. 80 SchKG. Entgegen der Auffassung des Gesuchsgeg- ners habe sich dessen Veranlagung im Rechtsmittelverfahren somit nicht geän- dert. Mit den bundesgerichtlichen Ausführungen werde die Veranlagung des Ge- suchsgegners unter Einbezug der Vermögenswerte seiner Ehefrau vielmehr ge- schützt. Eine Nachprüfung dieser Ausführungen, worauf die Argumentation des Gesuchsgegners im Kern implizit hinauslaufe, sei dem Rechtsöffnungsgericht verwehrt. Die falsche Bezeichnung des Rechtsöffnungstitels vermöge dem Ge- suchsteller, der den eigentlichen Titel in seinem Gesuch mehrfach erwähnt und auch ins Recht gelegt habe, nicht zum Nachteil zu gereichen (Urk. 67 S. 9 ff. E. 4.1-4.7). Nicht nachvollziehbar sei – so die Vorinstanz weiter – das Argument des Gesuchsgegners, wonach die Schlussrechnung neu zu erlassen gewesen wäre. In der Nachsteuerverfügung vom 27. Januar 2016, welche schlussendlich durch das Bundesgericht zum Urteil erhoben worden sei, werde die Nachsteuerforde- rung zum Veranlagungszeitpunkt bereits konkret beziffert. Damit sei eine Schluss- rechnung, wie sie im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens zu erlas- sen wäre, für die Entstehung der Grundforderung, mitsamt des aufgelaufenen Zinses, grundsätzlich entbehrlich. Die Rechnung spiele nur für den Beginn des Verzugszinsenlaufs eine Rolle. Ebenso wenig dringe der Gesuchsgegner mit sei- nem Standpunkt durch, es würden keine kommunalen Steuern betrieben, da al- leine der Kanton Zürich als Gesuchsteller auftrete und eine Aufteilung des betrie- benen Betrags in einen Kantons- und Gemeindeanteil nicht möglich sei, weshalb die Forderung unbeziffert bzw. nicht bezifferbar sei. § 172 StG sehe eine umfas- sende Zuständigkeit des kantonalen Steueramts für den Bezug der staatlichen und kommunalen Nachsteuern vor. Dass vorliegend vom Gesuchsteller zulässi- gerweise auch Gemeindesteuern betrieben würden, ergebe sich ohne Weiteres aus dem Zahlungsbefehl vom 8. Oktober 2018 und aus dem Rechtsöffnungsge- such (Urk. 67 S. 11 f. E. 4.8-4.9). Schliesslich verneinte die Vorinstanz die vom

- 12 - Gesuchsgegner geltend gemachte Nichtigkeit der Steuerveranlagung unter Hin- weis auf die diesbezügliche bundesgerichtliche Rechtsprechung. Auch hemme das – hinsichtlich seines Inhalts ohnehin nicht ordnungsgemäss in das vorliegen- de Verfahren eingebrachte – pendente Revisionsgesuch die Vollstreckung nicht und stehe der Erteilung der definitiven Rechtsöffnung dementsprechend nicht im Wege. Damit verfüge der Gesuchsteller über einen definitiven Rechtsöffnungstitel für die Grundforderung samt aufgelaufenem (Ausgleichs-)Zins von Fr. 80'310'832.85, für welchen Betrag ihm definitive Rechtsöffnung zu erteilen sei (Urk. 67 S. 12 f. E. 4.11-4.12). Bezüglich der in Abrede gestellten gesetzlichen Grundlage für die Zuspre- chung von Verzugszinsen auf direkte Steuern übersehe der Gesuchsgegner, dass § 160 Abs. 1 StG eine hinreichende formelle

Rechtsgrundlage für die Erhebung eines Zinses biete. Auf dieser Basis und kraft Ermächtigung durch § 176 StG sei der Regierungsrat des Kantons Zürich ohne Weiteres befugt, auf dem Verordnungsweg einen Verzugszinssatz festzulegen, wie er dies im Beschluss über die Festsetzung und Berechnung der Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern vom 11. Juli 2007 (LS 631.611) getan habe. Diesem Erlass zufolge betrage der Verzugszins im Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis zum 30. April 2020 4.5 %, während im Zeitraum vom 1. Mai 2020 bis zum 31. Dezember 2020 nur 0.25 % geschuldet seien. In diesem Zusammenhang sei aus einem Urteil des Bundesgerichts (BGER 2C\_116/2015 vom 30. September 2015, E. 5) abzuleiten, dass der Verzugszins ab Ausstellung der Nachsteuerverfügung, spätestens aber nach Ablauf der in der Schlussrechnung angesetzten Zahlungsfrist geschuldet sei, und zwar auch dann, wenn gegen eine Einschätzung Rechtsmittel ergriffen worden seien. Demnach sei der Gesuchsgegner nach Ablauf der 30-tägigen Zahlungsfrist gemäss Rechnung vom 27. Januar 2016 (Urk. 3/13) verpflichtet, für die Nachsteuerforderung Verzugszinsen zu leisten. Als Hauptforderung könne für die Zinsberechnung aber nicht auf den Betrag von Fr. 80'310'082.85 abgestellt werden, da hierin bereits aufgelaufene Ausgleichszinsen enthalten seien und die Zuspaltung eines Zinseszinses nicht statthaft sei. Unter Herausrechnung der aufgelaufenen Zinsen sei als Berechnungsgrundlage stattdessen ein Betrag von Fr. 70'146'066.90 zu verwenden und das Zinsbegehren im Mehrumfang abzuweisen (Urk. 67 S. 13 f. E. 5). Schliesslich erteilte die Vorinstanz "praxisgemäss" auch für die dem Gesuchsgegner ausgangsgemäss auferlegten Prozesskosten sowie für die Arrest- und Betreibungskosten definitive Rechtsöffnung (Urk. 67 S. 15 E. 6 unter Hinweis auf Art. 68 SchKG).

### **E. 3.1.3**

In seiner Beschwerde hält der Gesuchsgegner im Wesentlichen an den bereits vor Vorinstanz erhobenen Einwänden fest. So bekräftigt er seine Auffassung, wonach es an der Identität zwischen dem Betreibenden und dem angeblich Berechtigten aus der Nachsteuerverfügung fehle, und dass die Mehrfachbetreibung und die damit verfolgte Zermürbungsstrategie des Gesuchstellers einen Rechtsmissbrauch darstellten. Mit der zweitgenannten Rüge habe sich die Vorinstanz in gehörsverletzender Weise nicht inhaltlich auseinandergesetzt. Abgesehen davon, dass überdies eine unzulässige mehrfache Rechtsöffnung vorliege und die Sperrwirkung von Art. 64 ZPO missachtet worden sei, fehle es auch an einem rechtskräftigen Titel, weshalb der angefochtene Entscheid Art. 80 Abs. 1 SchKG verletze. Die Vorinstanz verkenne ferner, dass die Rechnung in jedem Fall anzupassen sei, d.h. selbst dann, wenn die Veranlagung rechtskräftig wäre. Dabei seien unter anderem auch die Verzugszinsen neu zu berechnen, sofern hierfür überhaupt eine Rechtsgrundlage bestehe, was der Gesuchsgegner bestreitet (Urk. 66 Rz 15 ff.).

### **E. 3.1.4**

Der Gesuchsteller hält die Beschwerde des Gesuchsgegners für unbegründet (Urk. 79 Rz 9 ff.). In seiner eigenen Beschwerde beanstandet er die Reduktion des Verzugszinssatzes auf 0.25 % für die Zeitspanne vom 1. Mai 2020 bis zum 31. Dezember 2020 sowie den als Zinsberechnungsgrundlage gewählten Betrag von Fr. 70'146'066.90. Seiner Meinung nach ist antragsgemäss für die gesamte Zeit ab 1. März 2016 Rechtsöffnung für einen Verzugszins von 4.5 % auf Fr. 80'310'082.85 zu erteilen. Ausserdem bemängelt er die

vorinstanzliche Anordnung, die Gerichtskosten von ihm zu beziehen (Urk. 86/66 Rz 16 ff.).

### **E. 3.1.5**

Bevor im Folgenden näher auf die einzelnen von den Parteien erhobenen Rügen eingegangen wird (vgl. hinten, E. 3.3-3.8), rechtfertigen sich vorweg einige grundlegende rechtliche Ausführungen.

- 14 -

## **E. 3.2**

Rechtliche Vorbemerkungen

### **E. 3.2.1**

Gemäss Art. 80 Abs. 1 SchKG kann der Gläubiger definitive Rechtsöffnung verlangen, wenn die Forderung auf einem vollstreckbaren gerichtlichen Entscheid beruht. Gerichtlichen Entscheiden gleichgestellt sind (unter anderem) Verfügungen schweizerischer Verwaltungsbehörden (Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG). Entscheide des Schweizerischen Bundesgerichts fallen unter Art. 80 Abs. 1 SchKG (KUKO SchKG-Vock, Art. 80 N 2; SK SchKG-Vock/Aepli-Wirz, Art. 80 N 3; s.a. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 173 N 44; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 29 Rz 42), 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). Für ordentlich veranlagte Staats- und Gemeindesteuerschulden, deren betragsmässige Festsetzung im Kanton Zürich in einem zweistufigen Verfahren erfolgt (Einschätzung und Veranlagung; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Vorbem. zu §§ 132-142 N 3 ff., § 139 N 3, Vorbem. zu §§ 172-180 N 2), bildet der Einschätzungsentscheid zusammen mit der darauf basierenden Schlussrechnung einen (zusammengesetzten) definitiven Rechtsöffnungstitel im Sinne von Art. 80 SchKG. Anders bei den ordentlichen Nachsteuern: Ihre betragsmässige Festsetzung (Veranlagung) erfolgt einstufig in einer Nachsteuerverfügung (§ 162 StG),

- 15 - die dem Rechtsmittelweg unterliegt (vgl. hinten, E. 3.2.3). Entsprechend stellt der rechtskräftige Nachsteuerentscheid allein einen Rechtsöffnungstitel dar. Die separat ausgestellte Rechnung über den darin veranlagten (identischen) Betrag hat für den Titel keine selbstständige Bedeutung. Sie ist lediglich für den Zinsenlauf relevant.

### **E. 3.2.2**

Das in Art. 80 ff. SchKG vorgesehene Rechtsöffnungsverfahren ist rein betreibungsrechtlicher Natur; der Rechtsöffnungsentscheid entfaltet ausschliesslich betreibungsrechtliche Wirkung für die konkrete Betreuung. Damit wird nicht über den materiellen Bestand der Betreibungsforderung entschieden (und ist auch nicht über diesen zu entscheiden), sondern einzig über deren Vollstreckbarkeit, d.h. darüber, ob die durch den Rechtsvorschlag gehemmte Betreibung weitergeführt werden darf (Kren Kostkiewicz, a.a.O., Rz 582; Amonn/Walther, a.a.O., § 19 N 22 [und N 62 f.]; BGE 136 III 566 E. 3.3 S. 569; 133 III 645 E. 5.3 S. 653; 132 III 140 E. 4.1.1 S. 141 f.). Das ist bei der definitiven Rechtsöffnung dann der Fall, wenn der betreibende Gläubiger einen gültigen Rechtsöffnungstitel im Sinne von Art. 80 SchKG vorweist und der betriebene Schuldner keine Einwendung im Sinne von Art. 81 SchKG erhebt. Im Rechtsöffnungsverfahren geht es mithin (nur) um die Feststellung, ob ein Vollstreckungstitel vorliegt (BSK SchKG I-Staehelin, Art. 80 N 1). Entsprechend würdigt das Rechtsöffnungsgericht nur die Beweiskraft der vom Gläubiger vorgelegten Urkunde, nicht aber die Gültigkeit der in 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). Bei der definitiven Rechtsöffnung ist neben den sog. "drei Identitäten" (vgl. dazu BGE 141 I 97 E. 5.2 S. 100; BGer 5A\_860/2016 vom 9. Oktober 2017, E. 3.2.1 m.w.Hinw.; BSK SchKG I-Staehelin, Art. 80 N 29 ff.; Abbet/Veuillet, Stämpflis Handkommentar, SchKG 80 N 76 ff.) zu prüfen, ob sich die in Betreuung gesetzte Forderung (eindeutig) aus dem vorgelegten gerichtlichen Urteil (oder der einem Urteil gleichgestellten Verfügung) ergibt. Hierfür dürfen neben dem Dispositiv auch die Urteilsgründe berücksichtigt werden (BGE 134 III 656 E. 5.3.2 S. 660 m.w.Hinw.). Es ist dem Rechtsöffnungsgericht aber verwehrt, das Urteil bei Unklarheiten zu interpre-

- 16 - tieren resp. auszulegen (BGE 124 III 501 E. 3.a S. 503; BGer 5A\_261/2018 vom 4. Februar 2019, E. 3.1; 5P.324/2005 vom 22. Februar 2006, E. 3.4). Ebenso wenig hat es über den materiellen Bestand der Forderung zu befinden oder sich mit der materiellen Richtigkeit des Urteils zu befassen (BGE 143 III 564 E. 4.1 S. 567 und E. 4.3.1 S. 568; 141 I 97 E. 5.2 S. 100 f.; 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; BSK SchKG I-Staehelin, Art. 81 N 2a; SK SchKG-Vock/Aeppli-Wirz, Art. 80 N 2; Kren Kostkiewicz, a.a.O., Rz 588; dieselbe, OFK-SchKG, SchKG 80 N 2 f. und SchKG 81 N 1). Mit Bezug auf die drei Identitäten hat das Rechtsöffnungsgericht unter anderem von Amtes wegen zu prüfen, ob der aus dem Urteil Berechtigte mit dem betreibenden Gläubiger übereinstimmt (BSK SchKG I-Staehelin, Art. 80 N 33 ff.; KUKO SchKG-Vock, Art. 80 N 17). 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 – mit dem materiell Berechtigten häufig übereinstimmende – (formal) durch den Titel ausgewiesene Gläubiger (oder sein urkundlich nachgewiesener Rechtsnachfolger), d.h. diejenige (natürliche oder juristische) 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; Abbet/Veuillet, Stämpflis Handkommentar, SchKG 80 N 77). Im Verfahren der definitiven Rechtsöffnung ist in dieser Hinsicht mithin einzig entscheidend, ob der betreibende und um Rechtsöffnung ersuchende Gläubiger, bei welchem es sich um dieselbe Person handeln muss, mit dem auf dem Rechtsöffnungstitel genannten Gläubiger (oder mit dessen Rechtsnachfolger) identisch ist (vgl. BGE 141 I 97 E. 5.2 S. 100; ZR 118 [2019] Nr. 63 E. 3.3; OGer ZH RT200124 vom 03.11.2020, E. 3.2.2, je m.w.Hinw.). Mangelt es an dieser Übereinstimmung, darf keine Rechtsöffnung erteilt werden (BGer 5D\_211/2019 vom 29. Mai 2020, E. 5.2.3).

- 17 -

### **E. 3.2.3**

Für das Nachsteuerverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern gelten die gesetzlichen Bestimmungen über die Verfahrensgrundsätze, das Einschätzungs- und das Rekursverfahren sinngemäss (§ 162 Abs. 3 StG). Gegen die Nachsteuerbefugung kann demnach Einsprache erhoben werden (§ 140 StG, Art. 48 StHG). Gegen den Einspracheentscheid steht der Rekurs an das Verwaltungsgericht offen (§ 162 Abs. 3 StG, Art. 50 Abs. 1 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 162 N 35). Der verwaltungsgerichtliche Entscheid ist mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG beim Bundesgericht anfechtbar (§ 154 StG, Art. 73 StHG). Sowohl die Einsprache als auch der Rekurs sind ordentliche und regelmässig reformatorische Rechtsmittel (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 140 N 3, § 147 N 2). Auch die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG stellt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein ordentliches, devolutives und grundsätzlich reformatorisches Rechtsmittel dar (BGE 144 I 208 E. 3.1 S. 211; 138 II 169 E. 3.3 S. 171; BGer 8C\_602/2011 vom 30. September 2011, E. 1.3; s.a. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 154 N 6).

### **E. 3.2.4**

Tritt eine Rechtsmittelinstanz auf ein reformatorisch konzipiertes Rechtsmittel ein und fällt sie einen materiellen Entscheid, tritt der Rechtsmittelentscheid als neuer Sachentscheid über den strittigen Anspruch an die Stelle des mit dem Rechtsmittel überprüften Entscheids (Devolutiveffekt). Letzterer verliert dadurch seinen rechtlichen Bestand. Das gilt auch dann, wenn die Rechtsmittelinstanz den überprüften Entscheid inhaltlich nicht abändert, sondern bestätigt (vgl. Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl. 2015, Rz 1644; Kiener, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 54 N 13 und N 16; Seiler, Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 54 N 16; BGE 130 V 138 E. 4.2 S. 143; 129 II 438 E. 1 S. 441 m.w.Hinw. [je betr. Verwaltungsbeschwerde]; Steininger, DIKE-Komm-ZPO, Art. 318 N 1 und N 3; ZK ZPO-Reetz/Hilber, Art. 318 N 19; BK ZPO II-Sterchi, Art. 318 N 2 [je betr. Berufung nach Art. 308 ff. ZPO]). Auch in diesem Fall geht der ursprüngliche Entscheid 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) rechts-

- 18 - kräftig 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). Dasselbe gilt für die Einsprache, soweit eine solche gesetzlich vorgesehen ist und – wie im Steuerverfahren – Rechtsmittelfunktion

hat (Waldmann/Bickel, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 30 N 60; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 Rz 50). Diese allgemeinen prozessualen Grundsätze bestimmen auch das Verhältnis zwischen der Nachsteuerverfügung und den hierzu ergangenen Rechtsmittelentscheiden. So ist der Einspracheentscheid (§ 142 StG), sofern er als Sachentscheid ergeht, ein reformatorischer Rechtsmittelentscheid, der die Nachsteuerverfügung in ihrer Gesamtheit ersetzt und untergehen lässt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 140 N 3 und § 142 N 5; Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 27 Rz 27). Ebenso tritt der (auch abweisende) reformatorische (Sach-)Entscheid des Verwaltungsgerichts an die Stelle des rekursweise überprüften Einspracheentscheids (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 147 N 2 und § 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 (Art. 82 ff. BGG) der Entscheid des Verwaltungsgerichts durch das bundesgerichtliche Urteil ersetzt und stellt dieses den einzigen in Rechtskraft erwachsenden (Art. 61 BGG) Entscheid dar (vgl. BGer 8C\_602/2011 vom 30. September 2011, E. 1.3; 2C\_1120/2018 vom 17. Dezember 2018, E. 4; BGE 144 I 208 E. 3.1 S. 211 m.w.Hinw.). Demzufolge verkörpert im Rechtsöffnungsverfahren nach vollständig durchlaufenem Rechtsmittelinstanzenzug das (Sach-)Urteil des Bundesgerichts den Rechtsöffnungstitel im Sinne von Art. 80 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 Teil eines zusammengesetzten Titels bilden.

- 19 - Vor diesem Hintergrund fällt im vorliegenden Fall nur das Urteil des Bundesgerichts vom 18. September 2018 (Urk. 3/3/3) in Kombination mit der Nachsteuerverfügung vom 27. Januar 2016 (Urk. 3/4) bzw. dem Einspracheentscheid vom 22. März 2017 (Urk. 3/3/1) als Rechtsöffnungstitel in Betracht. Entsprechend ist dieses Urteil auf seine (vom Gesuchsgegner in Abrede gestellte) Titelqualität zu prüfen (dazu hinten, E. 3.5).

### **E. 3.2.5**

Ist für eine Forderung Arrest gelegt, kann die Betreibung auch am Arrestort, d.h. dort eingeleitet werden, wo sich der Arrestgegenstand befindet (Art. 52 SchKG; sog. Arrestbetreibung). Diese Vorschrift gewährt dem Gläubiger ein Wahlrecht, ob er die Betreibung am ordentlichen Betreibungsort des (schweizerischen) Wohnsitzes des Schuldners (Art. 46 SchKG) oder am besonderen Betreibungsort des Arrestes anheben will (BGE 77 III 128 E. 2 S. 130 f.; 88 III 59 E. 4 S. 66 f.; Amonn/Walther, a.a.O., § 10 N 31 und § 51 N 99; BSK SchKG I-Schmid, Art. 52 N 12; BSK SchKG II-Reiser, Art. 279 N 6; SK SchKG-Krüsi, Art. 52 N 15; KUKO SchKG-Jeanneret/Strub, Art. 52 N 4). Das Wahlrecht besteht grundsätzlich auch dann, wenn an mehreren Orten Vermögensgegenstände des Schuldners mit Arrest belegt wurden (vgl. BGer 5A\_724/2019 vom 12. November 2020, E. 4.3.4), und unabhängig davon, dass einerseits eine Betreibung am (schweizerischen) Wohnsitz des Schuldners zur Prosequierung sämtlicher Arreste führt (BGE 88 III 59 E. 4 S. 66; KUKO SchKG-Jeanneret/Strub, Art. 52 N 5; BSK SchKG I-Schmid, Art. 52 N 12; SK SchKG-Krüsi, Art. 52 N 15) und andererseits die Vollstreckung am Arrestort – anders als am ordentlichen Betreibungsort – auf die dort verarrestierten Vermögenswerte beschränkt ist, sofern der Arrestort nicht zufälligerweise mit dem ordentlichen Betreibungsort übereinstimmt (BGE 90 III 79 S. 80 f.; 110 III 27 E. 1.b S. 29;

BGer 7B.180/2006 vom 1. Dezember 2006, E. 1.3; Amonn/Walther, a.a.O., § 10 N 32 und § 51 N 99; Kren Kostkiewicz, OFK-SchKG, SchKG 52 N 3; BSK SchKG I-Schmid, Art. 52 N 9; SK SchKG-Krüsi, Art. 52 N 10; KUKO SchKG-Jeanneret/Strub, Art. 52 N 6). Es steht grundsätzlich im Belieben des Gläubigers, ob er den Weg der einheitlichen Prosequierung am ordentlichen Betreibungsort oder den für alle Beteiligten meist mühsameren und aufwändigeren Weg der Prosequierung jedes einzelnen Arrests am jeweiligen Arrestort wählen will (s.a. KUKO SchKG-Meier-Dieterle, Art. 279 N 2b, wonach die Möglichkeit

- 20 - einer einheitlichen Prosequierung eine Prosequierung durch separate Betreibungen an jedem Ort des Arrestvollzugs nicht ausschliesst). Im Einzelfall wird er sich bei seiner Wahl von einer wertenden Abwägung der Vor- und Nachteile beider Varianten leiten lassen.

### **E. 3.3**

Gläubigeridentität

#### **E. 3.3.1**

Der Gesuchsgegner macht (unter Ziffer 3.2 seiner Beschwerde) zunächst geltend, die Vorinstanz habe die Identität zwischen Titelgläubiger und Betreibendem zu Unrecht bejaht. So ergäben sich weder aus der Nachsteuerverfügung (Urk. 3/4) noch aus dem Bundesgerichtsurteil vom 18. September 2018 (Urk. 3/3/3) explizit die Gläubiger der zu vollstreckenden Steuerforderung. Obwohl der in Betreibung gesetzte Betrag zweifellos die den Kommunen zustehenden Gemeindesteuern mitumfasse, träten die Gemeinden im Gegensatz zum Kanton Zürich nicht als Gesuchsteller auf. Die kommunalen Steuern seien mit anderen Worten nicht mitbetrieben worden bzw. würden fälschlicherweise von einem Nichtgläubiger geltend gemacht (Urk. 66 Rz 16 und Rz 20). Die Vorinstanz halte zunächst korrekt fest, dass gemäss § 172 StG das kantonale Steueramt auch für den Bezug der kommunalen Nachsteuern zuständig sei. Daraus zu folgern, dass der Kanton Zürich oder gar dessen Steueramt Steuergläubiger auch der Kommunalsteuern sei, gehe fehl. Entschliesse sich das kantonale Steueramt wie vorliegend dazu, für kantonale und kommunale Nachsteuern Rechtsöffnung zu verlangen, seien alle Steuerhoheitsträger – vorliegend der Staat und die Gemeinden – im Rechtsöffnungsverfahren Partei. Das kantonale Steueramt habe gemäss gesetzlichem Auftrag beide Steuerhoheitsträger zu vertreten und die Rechtsöffnung im Namen beider Steuergläubiger zu verlangen. Vorliegend vertrete es jedoch einzig den Kanton Zürich, dem die Gemeindesteuern aber nicht zustünden. Da gemäss Nachsteuerverfügung der Kanton und die Zürcher Gemeinden Gläubiger seien, bestehe keine vollständige Identität mit dem in der Betreibung aufgeführten Gläubiger. Eine Aufteilung des in Betreibung gesetzten Betrags in einen Kantons- und Gemeindeanteil sei nicht möglich, womit die Forderung entgegen der vorinstanzlichen Feststellung weder beziffert noch bezifferbar sei (Urk. 66 Rz 21 ff.; s.a. Urk. 82 Rz 1 ff.).

- 21 -

#### **E. 3.3.2**

Der Gesuchsgegner bringt den Einwand fehlender Gläubigeridentität erstmals im Beschwerdeverfahren vor. Vor Vorinstanz monierte er in diesem Zusammenhang lediglich die fehlende Bezifferung resp. Bezifferbarkeit der in Betreibung gesetzten Steuerforderung (vgl. Urk. 49 Rz 27). Der Sache nach handelt es sich um ein neues

rechtliches Vorbringen, das sich auf die bereits vor Vorinstanz im Recht liegenden Akten stützt. Als solches ist der Einwand (entgegen der Auffassung des Gesuchstellers; Urk. 79 Rz 39) im Beschwerdeverfahren zulässig (vgl. vorne, E. 2.5).

### **E. 3.3.3**

Der materiellrechtlich geprägten Betrachtungsweise des Gesuchsgegners kann nicht gefolgt werden. Wie vorstehend (E. 3.2.2) dargelegt, ist im Rechtsöffnungsverfahren nicht entscheidend, wem die in Betreuung gesetzte Forderung materiell zusteht (s.a. Urk. 82 Rz 27 a.E.), d.h. wer deren materiell-rechtlicher Gläubiger oder Destinatär ist. Massgeblich ist ausschliesslich, wer (formal) durch den Titel als Berechtigter ausgewiesen wird, in wessen Namen bzw. zu wessen "rechtlicher Herrschaft" (Verfügmacht) die Titelschuld begründet wurde. Für die im Streit liegende Nachsteuerforderung bedeutet dies: Massgeblich ist nicht, wem der Steuerbetrag im Ergebnis zukommt, sondern wem der Titel das Recht zuspricht, ihn gegenüber dem Schuldner einzufordern.

### **E. 3.3.4**

Die vorliegende Betreuung für staatliche (kantonale) und kommunale Nachsteuern wurde vom Kantonalen Steueramt Zürich, Gruppe Bezugsdienste, namens und in Vertretung des Gesuchstellers eingeleitet (Urk. 3/12). Der Zahlungsbefehl führt ebenfalls nur den Gesuchsteller als Gläubiger auf (Urk. 2). Konsequenterweise wurde auch das Rechtsöffnungsbegehren einzig im Namen des Gesuchstellers (als betreibender Gläubiger), vertreten durch das kantonale Steueramt, gestellt (Urk. 1 S. 1). Weshalb neben dem Gesuchsteller auch die (nicht mitbetreibenden) weiteren Steuerhoheitsträger Parteien des Rechtsöffnungsverfahrens sein sollten oder müssten (vgl. Urk. 66 Rz 21), ist mit Blick auf dessen Wesen und Zweck (dazu vorne, E. 3.2.2) nicht einsichtig: Die Rechtsöffnung soll dem Betreibenden ermöglichen, die Betreuung fortzusetzen, was bedingt, dass der Betreibende mit dem aus dem Titel berechtigten Gläubiger identisch ist.

- 22 - Das als Rechtsöffnungstitel dienende Bundesgerichtsurteil vom 18. September 2018 (Urk. 3/3/3) führt in seinem Rubrum nur den Gesuchsteller bzw. das Kantonale Steueramt Zürich als Verfahrensbeteiligten auf; Gemeinden werden nirgends erwähnt, ungeachtet dessen, dass ein Teil der in Betreuung gesetzten Forderung im Ergebnis ihnen zusteht. Das höchstrichterliche Urteil weist, obschon es auch kommunale Steuern zum Gegenstand hat, somit keine Gemeinden als Anspruchsgläubiger aus, sondern nur den Gesuchsteller. Belanglos ist, dass im Urteil auf Seiten der beschwerdegegnerischen (Steuergläubiger-)Partei das Kantonale Steueramt Zürich aufgeführt wird, welches keine eigene Rechtspersönlichkeit hat und somit auch keine Gläubigerstellung innehaben kann. Mit dieser Bezeichnung ist als betroffenes, rechts- und parteifähiges Gemeinwesen offensichtlich der Kanton Zürich gemeint, als dessen Organ oder Verwaltungszweig das Steueramt fungiert, liegt es nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung doch auf der Hand, dass ein kantonales Amt, das von Gesetzes wegen eine Forderung zu verfügen und einzutreiben hat (vgl. § 162 Abs. 2 und § 172 StG), die Verfügung nicht für sich selbst erlässt, sondern für das Gemeinwesen, für das es tätig ist (BGer 5P.330/2004 vom 22. Dezember 2004, E. 2.2; vgl. auch BGer 5D\_21/2008 vom 16. April 2008, E. 2). Auch sonst erschliesst sich aus dem höchstrichterlichen Urteil nicht, dass die Gegenstand der Betreuung bildende und in Verbindung mit den vorangehenden Entscheidungen (entgegen den Ausführungen des Gesuchsgegners; Urk. 66 Rz 23) genau bezifferte Nachsteuerforderung für Staats- und Gemeindesteuern 2005-2009 dem Gesuchsteller und den Gemeinden

zusammen zugesprochen wurde. Vielmehr wurde schon die Nachsteuerverfügung vom 27. Januar 2016, welche die Grundlage des bundesgerichtlichen Urteils darstellt und mit diesem (reformatorisch) bestätigt wurde, vom kantonalen Steueramt Zürich unter dessen Hoheitszeichen/Wappen erlassen und (einzig) in dessen Namen von einem Stabsmitarbeiter unterzeichnet (Urk. 3/4). Auch sie weist somit den Gesuchsteller, dessen Behörde ihn fällte, als (alleiniges) anspruchsberechtigtes Gemeinwesen und damit als Titelgläubiger aus, zumal sie am Ende ausdrücklich darauf hinweist, dass für den Bezug die Inkassostelle der Dienstabteilung Bundessteuer, d.h. eine kantonalzürcherische Verwaltungsstelle zuständig sei (Urk. 3/4 S. 6).

- 23 - Beim Gesuchsteller handelt es sich somit um den durch den Rechtsöffnungstitel formell ausgewiesenen Gläubiger der in Betreuung gesetzten Nachsteuerforderung resp. um den aus dem Titel Berechtigten. Die Identität zwischen betreibendem Gläubiger und Titelgläubiger ist folglich zu bejahen. Seine Festsetzungs- und Bezugsberechtigung gegenüber dem Schuldner ergäbe sich im Übrigen auch klar aus dem Gesetz (§ 162 Abs. 2 und § 172 StG; vgl. Stücheli, a.a.O., S. 169/170; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 162 N 22 und N 50, § 172 N 5, § 173 N 43). Ob in anderen Betreibungsverfahren für andere Steuerschulden der Gesuchsteller und die Gemeinde zu Recht gemeinsam als Gläubiger auftreten (vgl. Urk. 66 Rz 21; Urk. 82 Rz 6), ist im vorliegenden Verfahren weder relevant noch zu beurteilen.

### **E. 3.4**

Forumshopping / Mehrfachrechtsöffnung

#### **E. 3.4.1**

Der Gesuchsgegner wirft der Vorinstanz unter diesem Titel (Ziffer 3.3 seiner Beschwerde) vor, sich "lediglich am Rande" zum Vorwurf des Rechtsmissbrauchs bzw. zu seinem Einwand geäußert zu haben, wonach der Gesuchsteller gegen ihn eine "eigentliche Zermürbungsstrategie" verfolge, die sich "überwiegend in einer eigentlichen Betreibungsflut" manifestiere. Indem sich die Vorinstanz mit dem Hinweis begnügt habe, dass Mehrfachbetreibungen formellrechtlich zulässig seien, habe sie verkannt, dass vorliegend nicht eine multiple Betreuung, sondern eine unzulässige mehrfache Rechtsöffnung in identischer Sache zwischen den gleichen Parteien aus dem gleichen Rechtsgrund zu beurteilen sei. Damit habe sie unter anderem seinen Anspruch auf rechtliches Gehör und die Ausschlusswirkung von Art. 64 ZPO verletzt (Urk. 66 Rz 24 mit Hinweis auf Urk. 49 Rz 14 ff.).

##### **E. 3.4.1.1**

Wie vorstehend (E. 3.2.2) dargelegt, entfaltet der Rechtsöffnungsentscheid ausschliesslich betreibungsrechtliche Wirkung für die konkrete Betreuung. Seine materielle Rechtskraft erstreckt sich nur auf die betreffende hängige Betreuung, nicht auch auf andere, für dieselbe Forderung angehobene Betreibungen (vgl. Stücheli, a.a.O., S. 99 und S. 157 f.). Entsprechend stellt sich auch die Frage der Litispendenz nur dann, wenn innerhalb derselben Betreuung mehrere Rechtsöffnungsgesuche gestellt werden; nur in diesem Fall tritt die Sperrwir-

- 24 - kung gemäss Art. 64 Abs. 1 lit. a ZPO ein, kann der Streitgegenstand (d.h. der Rechtsöffnungsanspruch) zwischen denselben Parteien somit nicht anderweitig rechtshängig gemacht werden. Das trifft vorliegend nicht zu und wird auch nicht geltend

gemacht. Zwar stellte der Gesuchsteller mehrere Rechtsöffnungsbegehren für dieselbe Forderung, jedoch nicht in der vorliegenden, sondern je in verschiedenen Betreibungen. Damit begründete das einzelne Rechtsöffnungsbegehren keine Sperrwirkung für die weiteren, in anderen Betreibungen gestellten Begehren (vgl. SK SchKG-Vock/Aeppli-Wirz, Art. 84 N 1 m.Hinw. auf BGer 5A\_59/2015 vom 30. September 2015, E. 4.2.2). Art. 64 ZPO wurde mithin nicht verletzt (s.a. Urk. 66 Rz 42).

#### **E. 3.4.1.2**

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 Entscheidung 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; 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/Weber, Art. 53 N 9). Der Gesuchsgegner machte an der in seiner Beschwerde genannten Aktenstelle (Urk. 49 Rz 14 ff.) nicht geltend, eine mehrfache Rechtsöffnung für dieselbe Forderung sei unzulässig. Vielmehr setzte er sich gegen die seiner Meinung nach missbräuchliche bzw. unzulässige Mehrfachbetreibung und die damit einherge-

- 25 - hende Mehrzahl von Rechtsöffnungsforen und -verfahren zur Wehr (vgl. insbes. Urk. 49 Rz 14). Dieses Vorbringen hat die Vorinstanz zur Kenntnis genommen und in einer separaten Erwägung argumentativ entkräftet (Urk. 67 S. 5 f. E. 2.9 und S. 8 E. 3.2). Aus ihren keineswegs lediglich am Rande gemachten Ausführungen geht hervor, von welchen Überlegungen sie sich leiten liess und auf welche Argumente sie ihren Entscheid, es liege kein missbräuchliches Vorgehen vor, stützte. Damit wurde dem aus dem Gehörsanspruch fliessenden Anspruch auf Begründung des Entscheids Genüge getan. Der Gesuchsgegner war denn auch ohne Weiteres in der Lage, den Entscheid diesbezüglich sachgerecht anzufechten. Der Vorwurf der Gehörsverweigerung ist somit unbegründet. Davon zu unterscheiden sind die Motive der Begründung, welche indes nicht das rechtliche Gehör, sondern die richtige Rechtsanwendung beschlagen (dazu hinten, E. 3.4.3).

#### **E. 3.4.2**

Soweit der Gesuchsgegner der Sache nach an seiner Auffassung festhält, die "Betreibungsflut" und damit auch die vorliegende Betreibung sei rechtsmissbräuchlich, weil sie gegen das Gebot der schonenden Rechtsausübung verstosse und auf einem missbräuchlichen Forumshopping beruhe (vgl. Urk. 66 Rz 37, Rz 51), ist im Sinne der vorinstanzlichen Ausführungen festzuhalten, dass das Rechtsöffnungsgericht nicht prüfen darf, ob die strittige Betreibung wegen des Umstands, dass der Betreibende bereits eine oder mehrere andere Betreibungen für die gleiche Forderung eingeleitet hat, unzulässig sei.

Das gilt insbesondere auch für die vom Gesuchsgegner beschwerdeweise aufgeworfenen und bejahten Fragen, ob die in Ausübung des Wahlrechts gemäss Art. 52 SchKG (vgl. vorne, E. 3.2.5) am Arrestort erfolgte Anhebung einer oder mehrerer (weiterer) Betreibungen anstelle einer einheitlichen ordentlichen Wohnsitzbetreuung einen (offenbaren) Rechtsmissbrauch des Gläubigers darstellt (vgl. Urk. 66 Rz 43 ff.) oder ob eine Mehrfachbetreuung (und mithin auch die vorliegende Betreuung) untersagt sei, wenn einer der Arrestorte mit dem ordentlichen Betreuungsort übereinstimmt (Urk. 66 Rz 46). Sie fallen in die ausschliessliche Prüfungskompetenz des Betreibungsamtes und – im Rahmen der Beschwerde nach Art. 17 ff. SchKG – der Aufsichtsbehörden (BGE 139 III 444 E. 4.1 S. 446 f. m.w.Hinw.; Abbet, Stämpfli Handkommentar, SchKG 81 N 24). Im Übrigen wurde die Frage des Rechtsmissbrauchs vom Bundesgericht (auf mehrere SchKG-Beschwerden hin) bereits ab-

- 26 - lehnend entschieden (vgl. BGer 5A\_724/2019 vom 12. November 2020, E. 4.3; 5A\_725/2019 vom 18. Dezember 2019, E. 4.3; 5A\_726/2019 vom 12. November 2020, E. 4.3; 5A\_727/2019 vom 12. November 2020, E. 4.3; 5A\_728/2019 vom 12. November 2020, E. 4.2; 5A\_729/2019 vom 18. Dezember 2019, E. 4.3). Mangels eines aktenkundigen gegenteiligen Entscheids der Aufsichtsbehörden hat die dem vorliegenden Rechtsöffnungsverfahren zugrunde liegende (Arrest-)Betreibung Nr. 2 des Betreibungsamts Meilen-Herrliberg-Erlenbach daher als zulässig zu gelten, zumal die Zulässigkeit einer Mehrfachbetreuung für dieselbe Forderung bei der Arrestprosequierung seit langem anerkannt ist (vgl. BGE 88 III 59 E. 4 S. 66 f.; Kren Kostkiewicz, OFK-SchKG, SchKG 279 N 23). Die parallel dazu am Wohnort des Gesuchsgegners angehobene Betreuung Nr. 3 des Betreibungsamts Küsnacht-Zollikon-Zumikon, an welchem ebenfalls Vermögenswerte verarrestiert wurden, vermag daran nichts zu ändern. Weshalb diese (eine) Arrestbetreuung (vgl. hinten, E. 3.4.4) wegen der Übereinstimmung von Arrestort und Wohnsitz allen anderen Arrestbetreibungen "vorgehen" (Urk. 66 Rz 45) und die vorliegende Betreuung samt Rechtsöffnung durch die Betreuung Nr. 3 und das darin angehobene Rechtsöffnungsverfahren Nr. EB180342 ("EB42") "vollständig konsumiert" werden sollte (Urk. 66 Rz 17), ist nicht ersichtlich. Eine ordentliche Wohnsitzbetreuung hätte deren Anhebung zwar allenfalls verzichtbar gemacht, führt aber keineswegs zur rechtlichen Bedeutungslosigkeit der trotzdem eingeleiteten weiteren (zulässigen) Arrestbetreibungen. Ebenso wenig kann im vorliegenden Rechtsöffnungsverfahren geprüft werden, ob das zusätzlich angehobene Betreibungs- und Rechtsöffnungsverfahren betreffend Sicherheitsleistung (Geschäfts-Nr. EB170049 vor dem Bezirksgericht Hinwil; dazu OGer ZH RT200113 vom 17.09.2020) die Zulässigkeit der vorliegenden Betreuung auf Zahlung in Frage stellt oder umgekehrt (vgl. Urk. 66 Rz 39), soweit sich die Beschwerde des Gesuchsgegners in diesem Punkt nicht ohnehin auf erstmals vorgebrachte und deshalb unzulässige neue Vorbringen und Beweismittel stützt (vgl. Art. 326 Abs. 1 ZPO und vorne, E. 2.5). Die vorliegende Betreuung ist sodann nicht nichtig, was (auch) im Rechtsöffnungsverfahren von Amtes wegen zu berücksichtigen wäre (Stücheli, a.a.O., S. 62 f. und S. 92; BSK SchKG I-Staehelin, Art. 84 N 12 m.w.Hinw.; s.a. BGer

- 27 - 5D\_181/2011 vom 11. April 2012, E. 3.2.1). Auf Nichtigkeit einer Betreuung wegen offenbaren Rechtsmissbrauchs (Art. 2 Abs. 2 ZGB) kann nur in Ausnahmefällen erkannt werden, nämlich dann, wenn der Gläubiger mit der Betreuung offensichtlich sachfremde Ziele verfolgt, die nicht das Geringste mit der Zwangsvollstreckung zu tun haben (BGE 140 III 481 E. 2.3.1 S. 482 f.; BGer 5A\_317/2015 vom 13. Oktober 2015, E.

2.1; 5A\_724/2019 vom 12. November 2020, E. 4.3.1, je m.w.Hinw.). Solange ein Gläubiger wie hier mit der Betreibung tatsächlich die Einforderung eines von ihm behaupteten Anspruchs bezweckt, ist Rechtsmissbrauch praktisch ausgeschlossen (BGE 113 III 2 E. 2.b S. 4; Engler, Die nichtige Betreuung, ZZZ 37/2016, S. 48; KUKO SchKG-Dieth/Wohl, Art. 22 N 2d f.; s.a. Stücheli, a.a.O., S. 93 mit Anm. 208). Ebenso wenig bestehen Anhaltspunkte für eine (ebenfalls von Amtes wegen zu berücksichtigende) Nichtigkeit der Veranlagung und damit des Rechtsöffnungstitels, welche der Gesuchsgegner vor Vorinstanz sinngemäss geltend machte (vgl. Urk. 59). Diesbezüglich kann auf die im Wesentlichen zutreffenden Erwägungen im angefochtenen Entscheid, mit denen sich der Gesuchsgegner im Beschwerdeverfahren nicht auseinandersetzt (vgl. Urk. 66 Rz 32; Urk. 86/74 S. 14), verwiesen werden (Urk. 67 S. 12 f. E. 4.11; vgl. dazu auch die Erwägungen der Kammer im Urteil RT200006 i.S. der Parteien vom 18. Mai 2021, E. 2.5).

### **E. 3.4.3**

Ist von der Zulässigkeit der Betreibung selbst auszugehen, muss auch die Erteilung der definitiven Rechtsöffnung in dieser Betreibung (sowie in weiteren, parallel geführten Betreibungen) zulässig sein. Denn ein konkreter Arrest muss prosequiert werden, ansonsten fällt er dahin. Dazu verlangt Art. 279 Abs. 2 SchKG, dass der Gläubiger um Rechtsöffnung ersucht (oder eine Anerkennungsklage einleitet), wenn der Schuldner in der Arrestbetreibung Rechtsvorschlag erhoben hat. Würden (wie hier) für dieselbe Forderung an verschiedenen Orten Arreste gelegt und die Arreste gestützt auf Art. 52 SchKG an diesen Orten (und nicht mittels einer einzigen Betreibung am ordentlichen Betreibungsort) prosequiert (vgl. dazu vorne, E. 3.2.5), müssen für dieselbe Forderung folglich auch mehrere Rechtsöffnungsgesuche und mehrfach erteilte Rechtsöffnungen zulässig sein; umso mehr, als die Vollstreckung an den nicht mit dem Wohnort übereinstimmenden Arrestorten auf die Verwertung der dort verarrestierten Vermögens-

- 28 - werte beschränkt ist und mehrere Rechtsöffnungen in den verschiedenen Arrestbetreibungen daher zu keinen ernsthaften Verwertungskonflikten führen (s.a. Stücheli, a.a.O., S. 102). Die Zulässigkeit einer konkreten Rechtsöffnung ist mithin an die Zulässigkeit der betreffenden Betreibung geknüpft. Das ist die rechtliche Konsequenz der Prosequierungspflicht, des dem Gläubiger hierfür gewährten Wahlrechts bezüglich des Betreibungsorts sowie des Umstands, dass die Rechtsöffnung nur Wirkungen für die konkrete Betreibung entfaltet (vgl. vorne, E. 3.2.2). Wäre eine Rechtsöffnung nur einmal bzw. nur an einem Ort zulässig, wie der Gesuchsgegner sinngemäss geltend macht, würde die erforderliche Arrestprosequierung an den anderen Arrestorten verunmöglicht und das Wahlrecht faktisch ausgehebelt. Der in der vorliegenden Betreibung Nr. 2 des Betreibungsamts Meilen-Herrliberg-Erlenbach erhobene Rechtsvorschlag lässt sich nur durch Rechtsöffnung in ebendieser Betreibung beseitigen. Eine Rechtsöffnung im Verfahren Nr. EB180342 vor dem Bezirksgericht Meilen (vgl. Urk. 71/12 und Urk. 71/18) vermag dies nicht zu bewirken und die vorliegend angeführte Rechtsöffnung deshalb nicht zu substituieren. Sowohl das vorliegende als auch die weiteren in den verschiedenen Arrestbetreibungen gestellten Rechtsöffnungsgesuche dienen demnach der notwendigen Prosequierung der einzelnen Betreibung(en). Insofern handelt es sich zwar um eines von mehreren Rechtsöffnungsgesuchen für dieselbe Forderung, nicht aber "in identischer Sache" (Urk. 66 Rz 41 und Rz 49), und hat der Gesuchsteller auch ein schutzwürdiges Interesse an dessen Beurteilung (vgl. Urk. 66 Rz 17, Rz 42). Jedenfalls werden damit keine rein schikanösen Ziele verfolgt, die offensichtlich nicht das Geringste mit der

Zwangsvollstreckung zu tun haben. Es handelt sich vielmehr um notwendige Vorkehren zur Aufrechterhaltung des jeweiligen Arrests an den verschiedenen Orten (vgl. BGE 5A\_724/2019 vom 12. November 2020, E. 4.3.1 und E. 4.3.4). Ob dieses berechtigte zwangsvollstreckungsrechtliche Ziel allenfalls auch in einer für den Gesuchsgegner schonenderen Weise erreicht werden könnte, ist unter dem Gesichtspunkt des geltend gemachten offenbaren Rechtsmissbrauchs ohne Belang. Das Rechtsmissbrauchsverbot und das daraus abgeleitete Gebot

- 29 - schonender Rechtsausübung gewähren dem Gesuchsgegner keinen generellen Anspruch auf ein möglichst schonendes Vorgehen des Gesuchstellers, wie der Gesuchsgegner zu meinen scheint (Urk. 66 Rz 51 f.). Es untersagt, von mehreren in etwa gleichwertigen Möglichkeiten, welche zur Ausübung eines Rechts offen stehen, ohne sachlichen Grund gerade diejenige zu wählen, welche für einen anderen besondere Nachteile mit sich bringt (BGE 131 III 459 E. 5.3 S. 462 f.; Hausheer/Jaun, Die Einleitungsartikel des ZGB, Art. 1-10 ZGB, 2003, Art. 2 N 101 m.w.Hinw.). Solches lässt sich dem Gesuchsteller nicht vorwerfen, nachdem der von ihm gewählte Weg der Prosequierung nicht nur für den Gesuchsgegner, sondern auch für ihn selbst sehr aufwändig ist und deshalb nicht als gegen den Gesuchsgegner gerichtete Schikane betrachtet werden kann. Sodann hält der besondere Betreuungsort von Art. 52 SchKG einem späteren, nach Zustellung des Zahlungsbefehls erfolgten Wohnsitzwechsel des Schuldners stand (BGE 136 III 373 E. 2.1 S. 375; 115 III 28 E. 2 S. 31; SK SchKG-Krüsi, Art. 52 N 14; KUKO SchKG-Jeanneret/Strub, Art. 53 N 5). Demgegenüber könnte die Fortführbarkeit einer Prosequierungsbetreibung, die in Ausübung des Wahlrechts von Art. 52 SchKG am ordentlichen Betreuungsort (Wohnsitz) angehoben wurde, gefährdet sein, sollte der Schuldner seinen Wohnsitz vor der Pfändungsankündigung ins Ausland verlegen (vgl. Art. 53 SchKG; SK SchKG-Krüsi, Art. 53 N 3 und N 7; BGE 120 III 110 E. 1.a und 1.b S. 112), was das Vorgehen des Gesuchstellers auch sachlich rechtfertigt. Von einer "offensichtlich rechtsmissbräuchlichen Gesuchskumulation" kann deshalb keine Rede sein (vgl. Urk. 66 Rz 42; s.a. Stücheli, a.a.O., S. 232, wonach Rechtsmissbrauch in der definitiven Rechtsöffnung nur in den seltensten Fällen angenommen werden könne; Abbet, Stämpfli Handkommentar, SchKG 81 N 24: "S'il n'est pas exclu d'invoquer l'abus de droit [Rechtsmissbrauch], son application reste exceptionnelle dans la mainlevée définitive."). Der vom Gesuchsgegner wiederholte Einwand, die Erteilung der Rechtsöffnung erfülle im vorliegenden Betreibungsverfahren den Tatbestand des Rechtsmissbrauchs, ist somit unbegründet. Nichts anderes lässt sich aus der vom Gesuchsgegner angeführten bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGE 100 III 41; s.a. BGE 128 III 383) ableiten (vgl. Urk. 66 Rz 49). Zunächst ging es dort – anders als hier, wo mehrere parallel an-

- 30 - gehobene Arrestbetreibungen an verschiedenen Arrestorten zur Debatte stehen – um zwei aufeinander folgende ordentliche Betreibungen (bzw. eine ordentliche und eine Wechselbetreibung). Sodann betrifft der Entscheid BGE 100 III 41 die Frage, ob und inwieweit eine weitere (spätere) Betreibung (nicht Rechtsöffnung) für die gleiche Forderung zulässig ist, was im Rechtsöffnungsverfahren nicht geprüft werden darf (vgl. vorstehende E. 3.4.2). Und schliesslich wären die Voraussetzungen, unter denen das Bundesgericht die Zulässigkeit verneint, in casu ohnehin nicht erfüllt: Zwar wurde dem Gesuchsteller erstinstanzlich auch in anderen der parallel angehobenen Arrestbetreibungen definitive Rechtsöffnung erteilt. In dessen ist gerichtsnotorisch, dass den dagegen erhobenen Beschwerden des Gesuchsgegners (auf dessen Antrag hin) jeweils aufschiebende

Wirkung verliehen wurde. Diese wirkt ex tunc (BSK SchKG I-Staehelin, Art. 84 N 88; KUKO SchKG-Vock, Art. 84 N 30, je m.Hinw auf BGE 130 III 657 E. 2.2.1 S. 659; s.a. BGER 5A\_78/2017 vom 18. Mai 2017, E. 2.2) und hemmt die Rechtswirksamkeit der erstinstanzlichen Rechtsöffnungsentscheide, sodass der Gesuchsteller – soweit ersichtlich – die Berechtigung, das Fortsetzungsbegehren zu stellen, noch nicht erlangt hat; Gegenteiliges ist jedenfalls nicht dargetan. Inwiefern der angefochtene Entscheid "die bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGE 100 III 41)" verletzen sollte (vgl. Urk. 66 Rz 24), ist deshalb nicht ersichtlich.

#### **E. 3.4.4**

Entgegen der vom Gesuchsteller bestrittenen Auffassung des Gesuchsgegners (Urk. 66 Rz 47; Urk. 79 Rz 121) kann die Anhebung der Betreuung Nr. 3 des Betreibungsamts Küsnacht-Zollikon-Zumikon, die zum Rechtsöffnungsverfahren mit der Geschäfts-Nr. EB180342 vor dem Bezirksgericht Meilen führte, durch den Gesuchsteller nicht als Ausübung seines Wahlrechts (Art. 52 SchKG) zugunsten der ordentlichen Wohnsitzbetreuung ausgelegt werden. Allein der Umstand, dass diese Betreuung am Wohnort des Gesuchsgegners angestrengt wurde, lässt nicht auf eine solche Wahl schliessen, ist der Wohnort doch zugleich auch Arrestort. Andernfalls wäre dem Gläubiger bei mehrfacher Arrestlegung, wovon eine am Wohnort des Schuldners erfolgte, das Wahlrecht faktisch entzogen. Die parallele Einleitung separater Betreibungen an den anderen Arrestorten manifestiert vielmehr den eindeutigen Willen des Gesuchstellers, die Arreste am jeweiligen Arrestort zu prosequieren. Darauf zielte auch die Betreuung Nr. 3 am Ar-

- 31 - rest- und Wohnort des Gesuchsgegners ab. Das geht im Übrigen klar aus dem betreffenden Betreibungsbegehren vom 5. Oktober 2018 hervor (vgl. Urk. 3/12 des Parallelverfahrens Nr. RT200121), wo unter der Rubrik "Bemerkungen" ausdrücklich erwähnt wurde, dass es sich um die "Prosequierung des Arrests Nr. 4" handle; weitere Arreste wurden nicht genannt, was bei einer "Gesamtprosequierung" sämtlicher Arreste am ordentlichen Betreibungsort jedoch zu erwarten gewesen wäre. Derselbe Hinweis findet sich unter "Bemerkungen" im gestützt darauf erlassenen Zahlungsbefehl des Betreibungsamts Küsnacht-Zollikon-Zumikon vom 8. Oktober 2018 (Urk. 2 S. 2 des Verfahrens Nr. RT200121; s.a. Urk. 71/18 S. 2, Rechtsbegehren Ziff. 1). Sie stellt somit keine ordentliche, gewöhnliche Betreuung am Wohnsitz des Gesuchsgegners (vgl. Urk. 66 Rz 45), sondern eine dort eingeleitete Arrest(ort)betreibung dar. Ob die Anhebung dieser Betreuung am Wohnort des Gesuchsgegners zur Prosequierung aller Arreste genügt hätte und im Ergebnis auch die weiteren Arreste prosequierte, wie der Gesuchsgegner geltend macht (Urk. 66 Rz 45, Rz 47; vgl. auch vorne, E. 3.2.5), ist ebenso belanglos wie der Umstand, dass in deren Rahmen, anders als bei der vorliegenden "reinen" Arrestortbetreuung, eine Ergänzung- und Nachpfändung möglich ist (Urk. 66 Rz 46 f.). Wesentlich ist einzig, dass der Gesuchsteller daneben in impliziter, aber unmissverständlicher Ausübung seines Wahlrechts weitere, gemäss Bundesgericht zulässige Betreibungen an den verschiedenen Arrestorten eingeleitet hat, welche jeweils durch Rechtsvorschlag gehemmt wurden. Diese Rechtsvorschläge können in Anbetracht der auf die konkrete Betreuung beschränkten Rechtskraftwirkung nicht durch eine (einzige) Rechtsöffnung in der Betreuung Nr. 3, sondern nur durch separate Rechtsöffnungen in jeder einzelnen Arrestbetreuung beseitigt werden. Insofern ist das Parallelverfahren Nr. EB180342 am Wohnsitz des Gesuchsgegners mit dem vorliegenden

"hinsichtlich der betriebsrechtlichen Wirkung" keineswegs "deckungsgleich" (vgl. Urk. 66 Rz 17, Rz 48). Die Beseitigung des Rechtsvorschlages in der Betreuung Nr. 2 des Betriebsamts Meilen-Herrliberg-Erlenbach stellt denn auch den vom Gesuchsgegner zu Unrecht verneinten "Mehrwert" des vorliegenden Rechtsöffnungsgesuchs gegenüber demjenigen im Verfahren Nr. EB180342 am Wohnsitz des Gesuchsgegners dar (vgl. Urk. 66 Rz 17, Rz 48).

- 32 - Das vorliegende Rechtsöffnungsverfahren ist durch dasjenige in der (Parallel-)Betreuung Nr. 3 (BG Meilen, Geschäfts-Nr. EB180342) weder "rechtlich wie auch tatsächlich obsolet geworden" (vgl. Urk. 66 Rz 42) noch "rechtlich schlicht irrelevant" (Urk. 66 Rz 53) oder nutzlos (vgl. Urk. 66 Rz 49). Vielmehr hat der Gesuchsteller durchaus ein legitimes, rechtlich schutzwürdiges Interesse an der Beurteilung seines Begehrens (vgl. Urk. 66 Rz 17, Rz 42).

### **E. 3.4.5**

Zusammenfassend bleibt festzuhalten: Soweit der Gesuchsgegner unter dem Titel "Missbräuchliches Forumshopping / Unzulässige Mehrfachrechtsöffnung" (Urk. 66 Rz 24 ff.) beanstandet, die Vorinstanz habe zu Unrecht eine rechtsmissbräuchliche Zermürbungstaktik des Gesuchstellers verneint und deshalb fälschlicherweise angenommen, die vorliegende Betreuung und das darin gestellte Rechtsöffnungsgesuch seien zulässig, statt Letzteres als missbräuchlich von der Hand oder abzuweisen, vermag er mit seinen Rügen keinen Mangel im Sinne von Art. 320 ZPO darzutun.

### **E. 3.5**

Rechtsöffnungstitel / Rechtskräftige Veranlagung

#### **E. 3.5.1**

Der Gesuchsgegner vertritt (unter den Ziffern 3.4 und 3.5 seiner Beschwerde) weiterhin den Standpunkt, das Steuereinschätzungsverfahren für die Jahre 2005 bis 2013 sei bis heute nicht abgeschlossen. Der Gesuchsteller verfüge deshalb "gemäss Bundesgericht" über keinen rechtskräftigen Rechtsöffnungstitel. Indem die Vorinstanz trotz fehlendem Titel Rechtsöffnung erteilt habe, habe sie insbesondere Art. 80 Abs. 1 SchKG verletzt. Offenbar habe sie das Wesen und die rechtliche wie tatsächliche Natur der vom Bundesgericht angeordneten Individualbesteuerung völlig verkannt. Entgegen den Erwägungen der Vorinstanz (Urk. 67 S. 11 E. 4.6) habe das Bundesgericht "die Veranlagung des Gesuchsgegners unter Einbezug der Vermögenswerte seiner Ehefrau" keineswegs geschützt. Eine solche vorinstanzlich leichthin interpretierte Mischveranlagung – der Ehemann solle für das Einkommen und Vermögen der getrennt von ihm zu steuernden Ehefrau steuerpflichtig sein – sei dem schweizerischen Einkommenssteuerrecht völlig fremd und sei vom Bundesgericht mit Sicherheit nicht so angeordnet worden. Vielmehr verhalte es sich so, dass die Ehepartner entweder gemeinsam veranlagt würden (wie fälschlicherweise in der Nachsteuerverfügung)

- 33 - oder dann individuell, wie es eben das Bundesgericht vorliegend verlangt habe. Sei Letzteres der Fall, sei der einzelne Ehepartner für die Steuerfaktoren des anderen nicht steuerpflichtig (Urk. 66 Rz 54). Zur weiteren Begründung führt der Gesuchsgegner im Wesentlichen aus, sein Einkommen und Vermögen und dasjenige seiner Ehefrau seien in der Nachsteuerveranlagung vom 27. Januar 2016 (Urk. 3/4) nach den Grundsätzen der Ehegattenbesteuerung jeweils in einem einzigen Betrag festgesetzt worden. Entsprechend

habe auch die Nachsteuerrechnung vom 27. Januar 2016 (Urk. 3/13) ihn und seine Ehefrau zur solidarischen Zahlung der vorliegend in Betreuung gesetzten Forderung verpflichtet. Währenddem "die kantonalen Gerichte" (gemeint: das kantonale Steueramt und das Verwaltungsgericht) die Ehegattenbesteuerung fälschlicherweise noch gestützt hätten, habe das Bundesgericht diese mit Urteil vom 18. September 2018 (Urk. 3/3/3) aufgehoben und eine Individualbesteuerung angeordnet. Das gehe aus den Dispositiv-Ziffern 2 und 3 des bundesgerichtlichen Entscheids hervor, was die Vorinstanz, welche die Dispositiv-Ziffer 2 schlicht ne- giert habe, verkannt habe. Eine Individualbesteuerung bedinge aber zweierlei: erstens die Herausrechnung der Steuerfaktoren der Ehefrau und zweitens den Er- lass von individualisierten Verfügungen und Rechnungen ohne jegliche Nennung oder Mitverpflichtung des separat zu veranlagenden Ehepartners. Die Vorinstanz ziehe offensichtlich einen falschen resp. willkürlichen Schluss, wenn sie dem Bundesgericht (in Urk. 67 S. 10 f. E. 4.5) unterstelle, es habe die Dispositive sei- ner Vorinstanzen implizit zum Bestandteil seines Entscheids erhoben. Es habe vielmehr eine neue korrekte Veranlagung und Steuerrechnung verlangt. Es sei nicht im Ansatz nachvollziehbar, wie die Vorinstanz in völlig abwegiger Interpreta- tion aus den bundesgerichtlichen Erwägungen (Urk. 3/3/3 S. 12 f. E. 4.2.1.4 und E. 4.2.1.5 sowie Urk. 50/26 E. 3.1) ableiten könne, dass das Bundesgericht einzig die Frage in den Raum gestellt habe, ob der Ehefrau des Gesuchsgegners Ein- kommensbestandteile desselben fälschlicherweise zugerechnet worden seien, mithin bei ihr eine fehlerhafte Steuerauscheidung vorgenommen worden sei. Richtig verstanden habe das Bundesgericht eine klare, einfache und bindende Anordnung getroffen: Die Steuerbehörden hätten zunächst das Veranlagungsver- fahren korrekt zu Ende zu führen, d.h. die Steuerfaktoren der Ehefrau im Haupt-

- 34 - sacheverfahren auszuschneiden und aus der Veranlagung des Gesuchsgegners herauszurechnen. Nur durch diese Individualbesteuerung könne das Verfahren ordentlich fortgesetzt werden, wie es im bundesgerichtlichen Urteil vom 18. Sep- tember 2018 festgehalten werde. Im Anschluss daran seien die Steuerrechnun- gen neu zu erlassen und die Zinsen neu zu berechnen. Ohne Neuveranlagung des Gesuchsgegners sei die höchstrichterlich verlangte Herausrechnung der Steuerfaktoren der Ehefrau, insbesondere auch hinsichtlich der Kirchen- und Per- sonalsteuer, schlicht unmöglich. Entgegen den Behauptungen im Rechtsöff- nungsgesuch sei die Nachsteuerrechnung vom 27. Januar 2016 somit keines- wegs in Rechtskraft erwachsen. Der Gesuchsgegner sei folglich nicht rechtskräf- tig veranlagt, und der Gesuchsteller verfüge über keinen Rechtsöffnungstitel (Urk. 66 Rz 55-72).

### **E. 3.5.2**

Diese materiellrechtlich geprägte Argumentation lässt ausser Acht, dass im Rechtsöffnungsverfahren nur zu prüfen ist, ob ein definitiver Rechtsöff- nungstitel vorliegt, d.h. sich die Betreuungsforderung aus einem vollstreckbaren Entscheid im Sinne von Art. 80 SchKG ergibt. Ob die formal ausgewiesene Ver- pflichtung (auch umfangmässig) dem materiellen Recht entspricht, d.h. zu Recht verfügt resp. urteilsmässig festgesetzt wurde, ist belanglos (vgl. vorne, E. 3.2.1- 3.2.2). In casu liegt ein tauglicher Titel vor, wenn sich aus dem Bundesgerichtsents-cheid vom 18. September 2018 in Verbindung mit den Entscheiden der kantona- len Vorinstanzen liquid ergibt, dass der Gesuchsgegner als Betreuungsschuldner rechtskräftig veranlagt und zur Zahlung der in Betreuung gesetzten Staats- und Gemeindesteuern samt Zins (Nachsteuern 2005 bis 2009) verpflichtet wurde (vgl. vorne, E. 3.2.4 a.E.). Massgebend ist einzig, ob diese Entscheide die Nachsteu-

erschuld ihm gegenüber als rechtskräftig ausweisen. Das rechtliche Schicksal der Veranlagung seiner Ehefrau ist irrelevant, denn die Betreibung richtet sich nur gegen den Gesuchsgegner, nicht auch gegen die Ehefrau.

### **E. 3.5.3**

Der Gesuchsgegner und seine Ehefrau fochten die Nachsteuerverfügung vom 27. Januar 2016 je selbstständig bis vor Bundesgericht an. Die kantonalen Instanzen wiesen die Einsprache und den Rekurs sowohl des Gesuchs-

- 35 - gegners als auch seiner Ehefrau ab und bestätigten damit implizit die Veranlagung (vgl. vorne, E. 1.2 und E. 3.2.4). Anders das Bundesgericht: Es hiess die Beschwerden der Ehefrau gut, hob die damit angefochtenen Entscheide sie betreffend auf und wies die Angelegenheit zur neuen Beurteilung an das Kantonale Steueramt Zürich zurück (Urk. 3/3/3 S. 24 Disp.-Ziff. 2). Demgegenüber wurden die Beschwerden des Gesuchsgegners nur teilweise, nämlich in Bezug auf die Höhe der vorinstanzlichen Gerichtskosten, gutgeheissen und die Sache lediglich zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen an das Verwaltungsgericht zurückgewiesen. Im Übrigen wurden seine Beschwerden abgewiesen (Urk. 3/3/3 S. 25 Disp.-Ziff. 3). Aus dem Wortlaut dieser beiden Dispositiv-Ziffern, zumal aus der Wendung, dass die angefochtenen Entscheide nur "sie [die Ehefrau] betreffend" aufgehoben würden, erhellt, dass diese Entscheide ihn betreffend, d.h. gegenüber dem Gesuchsgegner, gerade nicht kassiert wurden, sondern in der Sache selbst, bezüglich der Einschätzungen, rechtsbeständig blieben resp. bestätigt wurden. Das Dispositiv des höchstrichterlichen Urteils enthält insbesondere keine Anhaltspunkte für die Annahme, das Bundesgericht habe (auch) die Veranlagung des Gesuchsgegners aufgehoben und auch dessen neue Besteuerung angeordnet (vgl. Urk. 66 Rz 57, Rz 58 und Rz 66 ff.). Vielmehr sind die dahingehenden Anträge des Gesuchsgegners (vgl. Urk. 3/3/3 S. 5 E. G) von der Abweisung seiner Beschwerde(n) miterfasst. Auch die Urteilsbegründung legt nichts Derartiges nahe. "Selbstredend", wie der Gesuchsgegner meint (Urk. 66 Rz 86), ergibt sich dies erst recht nicht aus dem bundesgerichtlichen Entscheid. So hielt das Bundesgericht zwar fest, dass Art. 9 DBG und § 7 StG im internationalen Verhältnis praxisgemäss keine gemeinsame Ehegattenbesteuerung zu begründen vermöchten (Urk. 3/3/3 S. 13 E. 4.2.1.4 i.V.m. S. 23 f. E. 9), die gemeinsame Veranlagung insofern nicht korrekt war (Urk. 66 Rz 59). Es kam deshalb zum Schluss, dass der Ehefrau gewisse Einkommensbestandteile des Gesuchsgegners nicht ohne Weiteres angerechnet werden könnten, sondern zunächst zu prüfen sei, inwiefern diese Bestandteile – neben dem Gesuchsgegner – "(auch) sie" betreffen, weil sie (die Ehefrau) nur in Bezug auf diejenigen Einkommensbestandteile steuerpflichtig sei, die ihr direkt zugerechnet werden könnten. Weil die Ehefrau ohne diese Abklärungen in die

- 36 - Veranlagung einbezogen (d.h. für allenfalls auszuscheidende Einkommensbestandteile steuerpflichtig erklärt) worden sei, sei der angefochtene (verwaltungsgerichtliche) Entscheid "in Bezug auf die Beschwerdeführerin 2 [Ehefrau] aufzuheben" (Urk. 3/3/3 S. 13 E. 4.2.1.5 [i.V.m. S. 24 E. 9.2]). Beim Gesuchsgegner wurde die Anrechnung dieser und weiterer Einkommensbestandteile hingegen nicht bemängelt; seinen Beschwerden war in der Sache kein Erfolg beschieden (vgl. Urk. 3/3/3 S. 23 E. 8 [i.V.m. S. 24 E. 9.2]: "Die Beschwerde erweist sich ... in der Hauptsache als unbegründet."). Ihn betreffend bejahte das Bundesgericht keinen der geltend gemachten "formelle[n] Kassationsgründe", die zu einer "formellen Aufhebung" des Veranlagungsentscheids hätten führen müssen (vgl. Urk. 3/3/3 S. 12 E. 4.2). Auch sonst enthalten die

bundesgerichtlichen Erwägungen keinen Hinweis, dass die Einschätzung (auch) gegenüber dem Gesuchsgegner beanstandet und aufgehoben worden wäre. Erst recht ist keine "klare und einfache Anordnung" erkennbar, "zunächst das Veranlagungsverfahren korrekt, d.h. unter Herausrechnung der Steuerfaktoren der Ehefrau, zu Ende zu führen" und anschliessend "die reduzierte Rechnung ohne Zahlungsverpflichtung der Ehefrau, mit halber Kirchensteuer und angepasster Zinsberechnung neu zu verfugen" (vgl. Urk. 66 Rz 63 [und Rz 86]). Das Bundesgericht wies gegenteils explizit darauf hin, dass die Rückweisung an die Vorinstanz in Bezug auf die Ehefrau entgegen den Vorbringen der Rechtsmittelkläger keinesfalls die "Aufhebung aller falscher Verfügungen" zur Folge habe. In Bezug auf den Gesuchsgegner könne das Verfahren vielmehr ordentlich (das bedeutet: auf der Grundlage der vor Bundesgericht erfolglos angefochtenen Veranlagung gemäss den einschlägigen Vorschriften) fortgesetzt werden. Einzig in Bezug auf die Ehefrau habe das Steueramt zusätzliche Abklärungen (Ausscheidung der sie betreffenden Einkommensbestandteile) vorzunehmen (Urk. 3/3/3 S. 13 E. 4.2.1.6 [i.V.m. S. 24 E. 9.2]). An der Veranlagung des Gesuchsgegners bzw. an dessen Pflicht, den mit dem Einspracheentscheid vom 22. März 2017 (Urk. 3/3/1) festgesetzten Nachsteuerbetrag zu bezahlen, änderte sich im Rechtsmittelweg resp. gemäss dem bundesgerichtlichen Urteil somit nichts. Sie wurde durch das bundesgerichtliche Urteil nicht aufgehoben, sondern im Ergebnis geschützt.

- 37 - Mit Bezug auf den Gesuchsgegner und dessen Rechtsstellung liegt demnach ein reformatorischer, die Nachsteuerfestsetzung für die Steuerjahre 2005 bis 2009 gemäss Verfügung vom 27. Januar 2016 (Urk. 3/4) bzw. Einspracheentscheid vom 22. März 2017 (Urk. 3/3/1) im Ergebnis bestätigender letztinstanzlicher und rechtskräftiger (vgl. Urk. 3/3/4) gerichtlicher Entscheid im Sinne von Art. 80 Abs. 1 SchKG vor (vgl. auch BSK BGG-Heimgartner/Wiprächtiger, Art. 61 N 14). Eine Nachprüfung dieses Entscheids, worauf die Argumentation des Gesuchsgegners letztlich hinausläuft, ist dem Rechtsöffnungsgericht verwehrt. Entscheidend ist allein, dass die steuerbehördliche Nachsteuerveranlagung des Gesuchsgegners vom Bundesgericht (ausdrücklich) nicht aufgehoben wurde. Ob korrekterweise (auch) der Gesuchsgegner anders hätte veranlagt werden müssen, wie in dessen Beschwerde gerügt wird, ist im Rechtsöffnungsverfahren nicht zu beurteilen. Die vom Gesuchsgegner präsentierte abweichende Auslegung widerspricht dem Wortlaut des Dispositivs und den Erwägungen des bundesgerichtlichen Entscheids. Sie wäre im Übrigen auch nicht zulässig (vgl. vorne, E. 3.2.2). Das Bundesgericht ordnete nicht die Neuveranlagung des Gesuchsgegners unter Herausrechnung Steuerfaktoren der Ehefrau an (vgl. Urk. 66 Rz 63, Rz 66 und Rz 68), sondern die Herausrechnung von Anteilen des Gesuchsgegners bei der Ehefrau, welche nur bei ihm besteuert werden dürfen, für die sie im internationalen Verhältnis aber nicht steuerpflichtig ist (vgl. Urk. 3/3/3 S. 13 E. 4.2.1.4). Die Veranlagung des Gesuchsgegners liess das bundesgerichtliche Urteil demgegenüber unberührt. Von einer Pflicht zu dessen Neu- und Individualbesteuerung ist darin jedenfalls nirgends die Rede.

#### **E. 3.5.4**

Nach Vornahme der Einschätzung wird die darauf gestützte Schlussrechnung zugestellt (§ 162 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 173 Abs. 3 StG), und zwar auch dann, wenn gegen die Einschätzung Einsprache erhoben wird (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 173 N 26; zum Begriff der Schlussrechnung: a.a.O., § 173 N 27). Mit der Schlussrechnung wird auch über die Zinsen abgerechnet (§ 51 Abs. 1 StV). Wird die Einschätzung in einem

Rechtsmittelverfahren geändert, erfolgt eine neue Rechnung, wobei auch die Zinsen neu berechnet werden (§ 51 Abs. 2 StV). Schlussrechnungen können somit korrigiert (berichtigt) werden. Aus § 51 Abs. 2 StV folgt indessen e contrario, dass keine neue Schluss-

- 38 - rechnung auszustellen ist, wenn die Einschätzung zwar angefochten, im Rechtsmittelverfahren aber nicht geändert wurde. Neue (berichtigte) Schlussrechnungen haben nur bei veränderter Einschätzung zu erfolgen (vgl. Richter/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 173 N 27 und § 174 N 16). Im Nachsteuerverfahren, in dem es keine provisorische Rechnung gibt, stellt die Rechnung über den verfügbaren Nachsteuerbetrag die Schlussrechnung dar. Die Rechnung vom 27. Januar 2016 basiert auf der Nachsteuerverfügung desselben Datums (vgl. Urk. 3/4 und Urk. 3/13). Wie vorstehend (E. 3.5.3) dargelegt, wurde die Veranlagung gegenüber dem Gesuchsgegner im Rechtsmittelverfahren nicht geändert. Damit erübrigte sich ihm gegenüber die Ausstellung einer neuen Rechnung. Für seine Steuerschuld blieb vielmehr die Rechnung vom 27. Januar 2016 (Urk. 3/13) massgeblich, welche auf der unveränderten, rechtskräftig gewordenen Einschätzung beruht und betragsmässig mit derselben übereinstimmt. Die Ansicht, wonach eine (Schluss-)Rechnung, die auf einem angefochtenen Einschätzungsentscheid beruht, (in jedem Fall) nicht rechtskräftig werden könne (Urk. 66 Rz 71 m.Hinw. auf Richter/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O. [bzw. Voraufgabe], § 178 N 3), widerspricht dem Wortlaut von § 51 Abs. 2 StV und verdient deshalb keine Zustimmung, soweit sie Nachsteuerrechnungen überhaupt miteinschliesst. Wenn der Gesuchsgegner im vorliegenden Kontext unter Hinweis auf diese Bestimmung geltend macht, zufolge Aufhebung der Steuerveranlagung durch das Bundesgericht ("Kassatorischer BGE") sei die Rechnung nicht in Rechtskraft erwachsen, sondern hätten (nach erfolgter Neuveranlagung) neue Nachsteuerrechnungen mit neuer Zinsberechnung ausgestellt werden müssen (Urk. 66 Rz 70-73), beruht seine Rüge auf unzutreffenden tatsächlichen Grundlagen und zielt deshalb ins Leere – abgesehen davon, dass die Nachsteuerrechnung vom 27. Januar 2016 für die Beurteilung des Rechtsöffnungstitels in casu ohnehin keine selbstständige Bedeutung hat (vgl. vorne, E. 3.2.1). Entsprechend ändert auch der Umstand, dass die Rechnung auf beide Ehegatten gemeinsam lautet (vgl. Urk. 66 Rz 74 und Rz 79), nichts daran, dass die Zahlungspflicht des Gesuchsgegners durch das Bundesgerichtsurteil vom 18. September 2018 und die damit bestätigten unterinstanzlichen Nachsteuerentscheide formell ausgewiesen ist. Demgegenüber lassen weder der bundesgerichtliche Entscheid noch die

- 39 - einschlägigen steuerrechtlichen Vorschriften eine Pflicht erkennen, dem (unverändert verpflichteten) Gesuchsgegner, dessen Einschätzung sich im Rechtsmittelverfahren nicht geändert hat (§ 51 Abs. 2 StV), wegen des Wegfalls der zu Unrecht mitverpflichteten Mitschuldnerin eine neue, angepasste Rechnung zuzustellen (vgl. Urk. 66 Rz 74).

#### **E. 4**

Die Gerichtskosten werden vom Gesuchsteller bezogen, sind ihm aber vom Gesuchsgegner zu ersetzen.

#### **E. 5**

Der Gesuchsgegner wird verpflichtet, dem Gesuchsteller eine Parteientschädigung von CHF 2'000.– zu bezahlen. 6./7. ... [Mitteilung / Rechtsmittelbelehrung: Beschwerde, Frist 10 Tage]" Für die Einzelheiten der erstinstanzlichen Prozessgeschichte kann auf die

Erwägungen im angefochtenen Urteil verwiesen werden (Urk. 67 S. 2 f. E. 1).

- 4 -

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