

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 543/2018

Urteil vom 30. Oktober 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd, Haag,  
Gerichtsschreiber Fellmann.

Verfahrensbeteiligte

1. A.C. \_\_\_\_\_,  
2. B.C. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
beide vertreten durch Dr. Ulrich Kohli und Dr. Guido E. Urbach,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich 2005-2009 (Nachsteuern),  
Direkte Bundessteuer 2005-2009 (Nachsteuern) bzw. 2010-2015 (ordentliche Steuern),  
Wiedererwägung der Sicherstellungsverfügung,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 9. Mai 2018 (SR.2017.00028, 00029).

Sachverhalt:

A.

A.a. Die Eheleute A.C. \_\_\_\_\_ und B.C. \_\_\_\_\_ (im Folgenden: die Steuerpflichtigen) waren bis zum 6. Februar 2017 in U. \_\_\_\_\_ (GB) wohnhaft. An diesem Tag erfolgte die schriftspolizeiliche Anmeldung in V. \_\_\_\_\_ /ZH. In der Schweiz sind sie verschiedenenorts aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig, so namentlich auch seit 2005 im Kanton Zürich, wo sie über Grundeigentum verfügen. Zudem wird der Ehemann seit dem Jahr 2008 vom Kanton Zürich für steuerliche Zwecke als gewerbsmässiger Grundstückhändler qualifiziert.

A.b. Am 16. April 2013 durchsuchte die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) die Villa D. \_\_\_\_\_ in Zürich, die im Eigentum der Steuerpflichtigen steht. Anlass gab der Verdacht auf Zoll- und Mehrwertsteuervergehen im Zusammenhang mit der Einfuhr von Kunstgegenständen. Die EZV befragte den Steuerpflichtigen und beschlagnahmte umfangreiche Akten. Aufgrund eines Gesuchs um Erteilung von Amtshilfe gelangten die beschlagnahmten Dokumente später an das Kantonale Steueramt Zürich (im Folgenden: KStA/ZH). Deren Auswertung ergab, dass der Steuerpflichtige in der Villa einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Bereich des Kunst- und Antiquitätenhandels nachgegangen sei. Er habe fest angestelltes Personal beschäftigt, eine umfassende Büroinfrastruktur unterhalten und von dort aus verschiedene von ihm beherrschte ausländische, teils substanzlose Gesellschaften verwaltet.

A.c. Mit Blick darauf eröffnete das KStA/ZH am 30. Oktober 2015 gegenüber den Steuerpflichtigen Nach- und Strafsteuerverfahren zu den Steuerjahren 2005 bis 2009. Als Grund für die Einleitung des Nachsteuerverfahrens nannte das KStA/ZH die "Unterbesteuerung infolge Nichtdeklaration von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit insbesondere aus dem Handel mit Kunstgegenständen sowie von Bonuszahlungen". Am 26. bzw. 27. Januar 2016 erliess das KStA/ZH Nachsteuerverfügungen bzw. Veranlagungsentscheide zu den Staats- und Gemeindesteuern des

Kantons Zürich und der direkten Bundessteuer (Steuerperioden 2005 bis 2009 bzw. 2010-2012). Das Amt setzte darin die Nachsteuern (inklusive Zins) für die Steuerperioden 2005 bis 2009 auf insgesamt rund Fr. 80,3 Mio. (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. rund Fr. 28,9 Mio. (direkte Bundessteuer) fest, jeweils zum ermittelten Steuersatz und nebst dem jeweiligen Vermögenssteuerbetreffnis. Für die Steuerperioden 2010 bis 2012 lauteten die Veranlagungsverfügungen auf rund Fr. 79,6 Mio. (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. rund Fr. 84,4 Mio. (direkte Bundessteuer), wiederum zum ermittelten Steuersatz und nebst dem jeweiligen Vermögenssteuerbetreffnis. Weiter ordnete das KStA/ZH die Sistierung des Hinterziehungsverfahrens bis zum Abschluss des Nachsteuerverfahrens an.

A.d. Am 27. Januar 2016 erliess das KStA/ZH gegenüber den steuerpflichtigen Eheleuten zu den beiden betroffenen Steuerarten je eine Sicherstellungsverfügung, ferner verschiedene Arrestbefehle an die zuständigen Betreibungsämter. Die Sicherstellungsverfügungen lauteten auf Fr. 140 Mio. (für die Staats- und Gemeindesteuern, Nachsteuern und Hinterziehungsbussen, Steuerperioden 2005-2009) sowie Fr. 65 Mio. (für die direkte Bundessteuer, Nachsteuern und Hinterziehungsbussen, Steuerperioden 2005-2009, sowie ordentliche Steuern, Steuerperioden 2010-2015). Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (Entscheide SR.2016.00005 und SR.2016.00009 vom 22. Juni 2016) und das Bundesgericht wiesen die gegen die Sicherstellungsverfügungen erhobenen Beschwerden ab (Urteil 2C 669/2016 und 2C 670/2016 vom 8. Dezember 2016, in: ASA 85 S. 396, StE 2017 B 99.1 Nr. 16, StR 72/2017 S. 245).

A.e. Die Rechtsmittel der Steuerpflichtigen gegen die Nachsteuer- und Veranlagungsverfügungen vom 26. bzw. 27. Januar 2016 blieben innerkantonal erfolglos (Einspracheentscheide vom 22. März 2017, Entscheide SB.2017.00043 und SB.2017.00044 bzw. SR.2017.00012 und SR.2017.00013 des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 19. Juli 2017 bzw. 10. August 2017). Schliesslich hat das Bundesgericht mit Urteil 2C 799/2017 und 2C 800/2017 vom 18. September 2018 die von den Steuerpflichtigen erhobene Beschwerde in Bezug auf den Ehemann teilweise (wegen zu hohen Verfahrenskosten) gutgeheissen, soweit es darauf eintrat; in Bezug auf die Ehefrau hat es die Beschwerde gutgeheissen, soweit es darauf eintrat und die Angelegenheit zur neuen Beurteilung (Prüfung, welche Einkommensbestandteile ihr im Einzelnen direkt zugerechnet werden können) an das KStA/ZH zurückgewiesen.

## B.

B.a. Zuvor hatten die Steuerpflichtigen am 29. März 2017 beim KStA/ZH in Bezug auf die Sicherstellungsverfügungen vom 27. Januar 2016 (vgl. Sachverhalt Ziff. A.d) ein Wiedererwägungsgesuch gestellt und sinngemäss beantragt, die Sicherstellungsverfügungen seien aufzuheben. Zur Begründung brachten sie im Wesentlichen vor, sie seien am 6. Februar 2017 nach V. \_\_\_\_\_ gezogen, womit der Sicherstellungsgrund des Auslandswohnsitzes dahingefallen sei.

B.b. Mit Verfügungen vom 11. August 2017 trat das KStA/ZH auf die Gesuche nicht ein. In einer Eventualbegründung hielt es fest, dass das Gesuch auch bei materieller Behandlung hätte abgewiesen werden müssen, da die Steuerpflichtigen in V. \_\_\_\_\_ keinen steuerlichen Wohnsitz begründet hätten. Ein gegen diese Entscheide erhobener Rekurs bzw. eine Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich mit Urteil vom 9. Mai 2018 (SR.2017.00028 und SR.2017.00029) im Sinne der Erwägungen ab. Es führte aus, nachgewiesen sei bloss die schriftspolizeiliche Anmeldung, während es den Steuerpflichtigen misslungen sei, das subjektive Element ihrer Wohnsitznahme zumindest glaubhaft zu machen.

## C.

Mit Eingabe vom 22. Juni 2018 erheben die Steuerpflichtigen beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen die Aufhebung des angefochtenen Entscheids des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 9. Mai 2018. Die beiden Sicherstellungsverfügungen vom 27. Januar 2016 seien in Bezug auf die direkte Bundessteuer (Nachsteuern und Bussen 2005-2009, ordentliche Steuern 2010-2015) wie auch die Staats- und Gemeindesteuern (Nachsteuern und Bussen 2005-2009) in Wiedererwägung zu ziehen und aufzuheben. Eventualiter sei die Vorinstanz bzw. das KStA/ZH anzuweisen, die beiden Sicherstellungsverfügungen vom 27. Januar 2016 in Bezug auf die direkte Bundessteuer (Nachsteuern und Bussen 2005-2009, ordentliche Steuern 2010-2015) wie auch die Staats- und Gemeindesteuern (Nachsteuern und Bussen 2005-2009) in Wiedererwägung zu ziehen und aufzuheben. Subeventualiter sei das angefochtene Urteil vom 9. Mai 2018 aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Der Präsident der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung hat als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG) den Aktenbeizug angeordnet, von weiteren Instruktionsmassnahmen aber abgesehen.

Erwägungen:

## I. Prozessuales

### 1.

Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit - wie im vorliegenden Fall - die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262 f.). Unter diesen Umständen ist den Beschwerdeführern nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.2 S. 263 f.; Urteil 2C 557/2017 vom 7. August 2018 E. 1.1).

1.1. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich entscheidet in Sicherstellungsfällen als einzige und obere kantonale Gerichtsbehörde (§ 13 Abs. 2 i. V. m. § 14 Abs. 2 der Verordnung [des Kantons Zürich] vom 4. November 1998 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [LS 634.1]; zu den Staats- und Gemeindesteuern: § 181 Abs. 3 des Steuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]). Die Beschwerde richtet sich damit gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten (vgl. aber E. 1.5 hiernach).

1.2. Der Entscheid einer letzten kantonalen Instanz, die zugleich als oberes Gericht entscheidet, über eine abgaberechtliche Sicherstellungsverfügung des kantonalen Rechts stellt einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG dar (BGE 134 II 349 E. 1.3 und 1.4 S. 351), zugleich aber auch einen Entscheid über eine vorsorgliche Massnahme gemäss Art. 98 BGG (BGE 134 II 349 E. 3 S. 351). Dasselbe gilt hinsichtlich der direkten Bundessteuer (Art. 169 Abs. 1 DBG; Urteil 2C 468/2011 und 2C 469/2011 vom 22. Dezember 2011 E. 1.2.2). Aufgrund der Anwendbarkeit von Art. 98 BGG ist die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts darauf beschränkt, ob der angefochtene Entscheid verfassungsmässige Rechte des eidgenössischen oder des kantonalen Rechts verletze (vgl. Urteil 2C 669/2016 und 2C 670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 1.2.2 mit Hinweis, in: ASA 85 S. 396, StE 2017 B 99.1 Nr. 16, StR 72/2017 S. 245).

1.2.1. Im Unterschied zu Art. 95 lit. a BGG kann daher nicht jeder Verstoß gegen Verfassungsrecht gerügt werden, verschaffen doch nicht alle Verfassungsbestimmungen auch ein verfassungsmässiges Recht. Individualrechte verleihen die Grundrechte (Art. 7-33 BV), die politischen und Bürgerrechte (Art. 34 und 37 BV), ferner organisatorische Bestimmungen, die zugleich die Rechtsstellung der Einzelnen regeln (HANSJÖRG SEILER, in: Seiler/von Werdt/Güngerich/Oberholzer, Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl. 2015, N. 17 ff. zu Art. 98 BGG; BERNARD CORBOZ, in: Corboz/Wurzbürger/Ferrari/Frésard/Aubry Girardin, Commentaire de la LTF, 2. Aufl. 2014, N. 15 zu Art. 98 BGG).

Aus diesem Grund kann das Bundesgericht in Massnahmeverfahren (Art. 98 BGG) die Auslegung und Anwendung eidgenössischer Gesetze und Rechtsverordnungen lediglich unter dem Gesichtspunkt der Verletzung verfassungsmässiger Rechte überprüfen. Dabei steht die Verletzung des allgemeinen Willkürverbots (Art. 9 BV) im Vordergrund (SEILER, a. a. O., N. 22 und 23 zu Art. 98 BGG). Die uneingeschränkte Kognition bleibt in bundesrechtlichen Fragen (Art. 189 Abs. 1 lit. a BV; Art. 95 lit. a BGG) dem Hauptsacheverfahren vorbehalten. Dasselbe gilt, soweit der angefochtene Massnahmeentscheid auf kantonalem Recht beruht.

1.2.2. Die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten (einschliesslich der Grundrechte) und von kantonalem (einschliesslich kommunalem) und interkantonalem Recht prüft das Bundesgericht in jedem Fall nur, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG). Unterbleibt dies, kann das Bundesgericht eine Beschwerde selbst dann nicht gutheissen, wenn eine Verfassungsverletzung tatsächlich vorliegt (BGE 142 I 99 E. 1.7.2 S. 106). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (BGE 140 II 141 E. 8 S. 156).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.3 S.156). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz, wozu auch die Beweiswürdigung zählt (BGE 141 IV 369 E. 6.3 S. 375; 140 III 264 E. 2.3 S. 266), nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig sind. Die Rüge, es liege eine andersartige Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG vor (Art. 97 und Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 142 V 2 E. 2 S. 5), ist in den Verfahren gemäss Art. 98 BGG unzulässig. Dies entspricht der Rechtslage im Bereich der subsidiären Verfassungsbeschwerde (Art. 118 Abs. 2 i. V. m. Art. 116 BGG; BGE 133 III 393 E. 7.1 S. 398; 133 III 585 E. 4.1 S. 588 f.). Zudem muss die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein, was in der Beschwerde klar und substantiiert aufzuzeigen ist. Auf Kritik an den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz, die diesen Anforderungen nicht genügt, geht das Bundesgericht nicht ein (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 141 V 439 E. 1.2 S. 442).

Hier machen die Beschwerdeführer im Wesentlichen bloss geltend, der Sachverhalt sei "nicht in allen Punkten richtig". Diese Ausführungen genügen den oben dargestellten Anforderungen nicht, weshalb grundsätzlich auf den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt abzustellen ist.

1.4. Gemäss Art. 99 Abs. 1 BGG dürfen neue Tatsachen und Beweismittel nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt. Das Vorbringen von Tatsachen oder Beweismitteln, die sich zwar auf das vorinstanzliche Prozessthema beziehen, jedoch erst nach dem angefochtenen Entscheid zutage getreten oder entstanden sind, kann von vornherein nicht durch das weitergezogene Urteil veranlasst worden sein und ist im bundesgerichtlichen Verfahren unzulässig (BGE 138 II 393 E. 3.5 S. 397; 135 I 221 E. 5.2.4 S. 229; 133 IV 342 E. 2.1 S. 343 f.; Urteil 2C 235/2013 vom 26. Oktober 2013 E. 1.4). Soweit die Beschwerdeführer entsprechende neue Tatsachen und Beweismittel vorbringen, sind sie daher nicht zu hören (vgl. E. 4.1 hiernach).

1.5. Unzulässig ist das Rechtsmittel, soweit es sich gegen die kantonal unterinstanzlichen Entscheide richtet, da diese durch das verwaltungsgerichtliche Urteil ersetzt worden sind und als mitangefochten gelten (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4 S. 144; 129 II 438 E. 1 S. 441). Daraus folgt, dass auf die im Hauptantrag gestellten Begehren, die beiden Sicherstellungsverfügungen vom 27. Januar 2016 seien in Bezug auf die direkte Bundessteuer (Nachsteuern und Bussen 2005-2009, ordentliche Steuern 2010-2015) wie auch die Staats- und Gemeindesteuern (Nachsteuern und Bussen 2005-2009) in Wiedererwägung zu ziehen und aufzuheben, nicht eingetreten werden kann.

## II. Direkte Bundessteuer

### 2.

Art. 169 Abs. 1 DBG bestimmt:

"Hat der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz oder erscheint die Bezahlung der von ihm geschuldeten Steuer als gefährdet, so kann die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer auch vor der rechtskräftigen Feststellung des Steuerbetrages jederzeit Sicherstellung verlangen. Die Sicherstellungsverfügung gibt den sicherzustellenden Betrag an und ist sofort vollstreckbar. Sie hat im Betreibungsverfahren die gleichen Wirkungen wie ein vollstreckbares Gerichtsurteil."

Der Tatbestand kennt mithin zwei Fallkonstellationen, die Anlass zur Sicherstellung geben können. Der allgemeine Sicherstellungsgrund liegt in der gefährdeten Bezahlung der geschuldeten Steuer (ausführlich dazu Urteil 2A.611/2006 vom 18. April 2007 E. 4.1). Das Gesetz lässt die Sicherstellung ferner in Fällen zu, in welchen die steuerpflichtige Person in der Schweiz keinen Wohnsitz hat. Der besondere Sicherstellungsgrund findet seine Rechtfertigung darin, dass eine öffentlich-rechtliche Forderung der Eidgenossenschaft, eines Kantons oder einer Gemeinde international nicht vollstreckt werden kann (erwähntes Urteil 2C 669/2016 und 2C 670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.1 mit Hinweisen).

2.1. Im Verwaltungsverfahren herrscht grundsätzlich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass"). Im Veranlagungsverfahren (Art. 130 ff. DBG), das als Massenverfahren ausgestaltet ist, bedarf es indes keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist. Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis. Im Nachsteuerverfahren (Art. 151 ff. DBG) greift dasselbe Beweismass (erwähntes Urteil 2C

669/2016 und 2C 670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.3 mit Hinweisen).

2.2. Bei der Sicherstellung im Sinne von Art. 169 DBG handelt es sich um eine vorläufige Massnahme; sie hat keinen Einfluss auf Bestand und Höhe der Steuerforderung (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 6 zu Art. 169 DBG). Da Gefahr im Verzug liegt, muss die Sicherstellung rasch angeordnet werden können, sie ist aber auch jederzeit abzuändern oder aufzuheben, wenn die Umstände eine andere Beurteilung nahelegen. Die gebotene Raschheit des abgaberechtlichen Sicherstellungsverfahrens hat Auswirkungen auf das Beweismass. Die Praxis verlangt nur, aber immerhin, dass die rechtserheblichen Sachumstände glaubhaft gemacht sind (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, N. 32 der Einführung zu Art. 122 ff. DBG, N. 7 zu Art. 169 DBG; erwähntes Urteil 2C 669/2016 und 2C 670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.3 mit Hinweisen).

Glaubhaft gemacht ist ein Sachumstand, wenn die Existenz einer rechtserheblichen Tatsache aufgrund objektiver Anhaltspunkte mit einer "gewissen Wahrscheinlichkeit" feststeht. Die Möglichkeit, dass die Verhältnisse sich auch anders gestalten könnten, muss nicht ausgeschlossen sein. Glaubhaft ist eine Tatsache bereits, wenn für deren Vorhandensein gewisse Elemente sprechen, selbst wenn die Behörde noch mit der Möglichkeit rechnet, dass sie sich nicht verwirklicht haben könnte (BGE 142 II 49 E. 6.2 S. 58 mit Hinweisen). Was von der Veranlagungsbehörde zulässigerweise unter dem Aspekt der blossen Glaubhaftmachung geprüft werden durfte, darf die kantonale Gerichtsbehörde ebenso zulässigerweise einer reinen Prima-facie-Würdigung unterziehen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a. a. O., N. 35 zu Art. 169 DBG; erwähntes Urteil 2C 669/2016 und 2C 670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.3 mit Hinweisen).

Wird vor Bundesgericht eine vorsorgliche Massnahme angefochten, worunter die Sicherstellung im Sinne von Art. 169 DBG fällt, ist das Bundesgericht auf die Kontrolle angeblich verletzter verfassungsmässiger Rechte verwiesen (Art. 98 BGG; vgl. E. 1.2 hiervor). Im Ergebnis führt dies auch auf Ebene des Bundesgerichts zu einer Prüfung prima facie (erwähntes Urteil 2C 669/2016 und 2C 670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.3 mit Hinweisen).

### 3.

Die Beschwerdeführer machen im Wesentlichen geltend, durch den Zuzug in die Schweiz am 6. Februar 2017 hätten sich die Umstände seit Erlass der Sicherstellungsverfügung am 27. Januar 2016 wesentlich verändert, weshalb es sich rechtfertige, die Sicherstellungsverfügung in Wiedererwägung zu ziehen. Zudem wird geltend gemacht, die Vorinstanz habe den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, ein falsches Beweismass angewandt, weshalb sich der Entscheid im Ergebnis als haltlos erweise und damit gegen das Willkürverbot verstosse. Die Rügen formeller Natur sind vorab zu behandeln.

3.1. Die Beschwerdeführer sind der Ansicht, die Ehefrau sei zu Unrecht in die Sicherstellungsverfahren miteinbezogen worden, da sie weder beschränkt noch unbeschränkt in der Schweiz steuerpflichtig sei. Dies führe zur "Nichtigkeit" der angefochtenen Verfügung.

Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden: Das Bundesgericht hat im Hauptsacheverfahren mit Urteil 2C 799/2017 und 2C 800/2017 vom 18. September 2018 die von den Steuerpflichtigen erhobene Beschwerde in Bezug auf die Ehefrau gutgeheissen, soweit es darauf eintrat und die Angelegenheit zur neuen Beurteilung (Prüfung, welche Einkommensbestandteile ihr im Einzelnen direkt zugerechnet werden können) an das KStA/ZH zurückgewiesen. Es liegt also am KStA/ZH im Hauptsacheverfahren zu prüfen, welche Einkommensbestandteile auch die Ehefrau betreffen. Dies hat nichts mit der Frage zu tun, ob der allgemeine Sicherstellungsgrund der gefährdeten Bezahlung bzw. der besondere Sicherstellungsgrund des fehlenden Wohnsitzes gegeben ist (vgl. E. 2 hiervor). Nur diese beiden Fragen bilden Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

3.2. Die Beschwerdeführer führen weiter aus, das KStA/ZH sei am 11. August 2017 willkürlich nicht auf ihr Gesuch um Wiedererwägung eingetreten, was eine schwere Verletzung des rechtlichen Gehörs darstelle.

Dazu hat die Vorinstanz im angefochtenen Urteil (E. 2.1.2 und 3.1) alles Wesentliche dargelegt: Zwar hätte das KStA/ZH auf die Gesuche der Beschwerdeführer um Wiedererwägung der Sicherstellungsverfügung eintreten sollen, da diese neu mit einem Wohnsitzwechsel begründet worden sind. Da das KStA/ZH aber in einer Eventualbegründung das Begehren der Beschwerdeführer trotzdem materiell behandelt hat, hat die Vorinstanz auf eine Rückweisung verzichtet und ausnahmsweise geprüft, ob die vom KStA/ZH abgegebene Eventualbegründung für eine Aufrechterhaltung der Sicherstellungsverfügungen ausreicht.

Die entsprechenden Ausführungen des Verwaltungsgerichts sind nicht zu beanstanden: Praxisgemäss kann eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs

ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn der Mangel im Verfahren vor der Rechtsmittelinstanz kompensiert wird, die betroffene Person namentlich die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, und diese die von der Gehörsverletzung betroffenen Aspekte mit derselben Kognition überprüfen kann wie die untere Instanz. Unter diesen Voraussetzungen ist darüber hinaus - im Sinne einer Heilung des Mangels - selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 138 II 77 E. 4 und 4.3 S. 84 f.; 137 I 195 E. 2.3.2 S. 197 f. mit Hinweisen; Urteil 1C 233/2017 vom 19. September 2018 E. 5.2). Diese Voraussetzungen sind hier ohne Weiteres gegeben, und es ist nicht ersichtlich, inwiefern den Beschwerdeführern durch die Gehörsverletzung nennenswerte Nachteile entstanden wären. Die Vorinstanz hat die Zulässigkeit der Heilung demnach zu Recht bejaht.

3.3. Sodann rügen die Beschwerdeführer eine "Vorbefassung" bzw. "Befangenheit" der Vorinstanz. Der gleiche Spruchkörper wie im angefochtenen Urteil habe bereits mit drei separaten Urteilen ihre Rechtsmittel gegen die Sicherstellungsverfügung vom 27. Januar 2016, gegen die Veranlagungen der Steuerperioden 2010 - 2013 sowie gegen die Veranlagungen der Steuerperioden 2005 - 2009 abgewiesen und dies jeweils mit knapper, oft bloss summarischer Begründung. Die Beschwerdeführer hätten "von den Zürcher Ämtern und Gerichten kein faires Verfahren zu erwarten".

Diese Rügen sind nicht stichhaltig: Praxisgemäss besteht der Anschein der Befangenheit, wenn Umstände vorliegen, die bei objektiver Betrachtungsweise geeignet sind, Misstrauen in die Unparteilichkeit der Gerichtspersonen zu erwecken. Solche Umstände können namentlich in einem bestimmten Verhalten der Gerichtspersonen begründet sein. Auf das bloss subjektive Empfinden einer Partei kann bei der Beurteilung nicht abgestellt werden. Das Misstrauen in die Unvoreingenommenheit muss vielmehr in objektiver Weise begründet erscheinen (BGE 141 IV 178 E. 3.2.1 S. 179; 140 I 316 E. 5.1 S. 328; 138 I 1 E. 2.2 S. 3; je mit Hinweisen). Die Ausstandsbestimmungen sollen gewährleisten, dass der Prozessausgang als offen erscheint (BGE 133 I 1 E. 6.2 S. 6; Urteil 2C 755/2008 vom 7. Januar 2009 E. 3.2, in: SJ 2009 I S. 233). Die Mitwirkung in einem früheren Verfahren bildet für sich allein keinen Ausstandsgrund. Der Umstand, dass einem Verfahrensbeteiligten das Ergebnis eines solchen früheren Verfahrens nicht genehm ist, bildet folglich für sich allein keinen Grund für den Ausstand einer Gerichtsperson, die in jenem Verfahren mitgewirkt hat (Verfügung 1B 203/2018 vom 18. Juni 2018 E. 2.1 mit Hinweisen). Insgesamt zeigen die Beschwerdeführer nicht

ansatzweise auf, inwiefern die im angefochtenen Urteil mitwirkenden Gerichtspersonen sich in einer Art festgelegt haben sollten, dass sie einer unvoreingenommenen Beurteilung der Sach- und Rechtslage in der vorliegenden Angelegenheit nicht mehr zugänglich sein sollten.

3.4. Die Beschwerdeführer machen sodann in mehrfacher Hinsicht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs und des Grundsatzes von Treu und Glauben geltend.

3.4.1. Soweit die Beschwerdeführer eine Verletzung des rechtlichen Gehörs darin erblicken, dass eine persönliche Befragung der Beschwerdeführer unterblieben sei, ist ihnen entgegenzuhalten, dass die Veranlagungsbehörde grundsätzlich nicht gehalten ist, der von der Sicherstellung betroffenen Person das rechtliche Gehör zu gewähren (erwähntes Urteil 2C 669/2016 und 2C 670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 3.2.5 mit Hinweis).

Im Übrigen ist es in diesem Zusammenhang in Bezug auf die Begründungspflicht nicht erforderlich, dass die Vorinstanz sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 142 III 433 E. 4.3.2 S. 436 mit Hinweisen). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer hat die Vorinstanz diese Grundsätze hier eingehalten.

3.4.2. Auch die Rüge der Beschwerdeführer, der Verzicht auf die Befragung der vor der Vorinstanz beantragten Zeugen, stelle eine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar, dringt nicht durch.

Zwar umfasst der in Art. 29 Abs. 2 BV gewährleistete Anspruch auf rechtliches Gehör u.a. auch das Recht der Betroffenen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden (BGE 135 II 286 E. 5.1 S. 293 mit Hinweisen). Jedoch ist dieser Anspruch nicht verletzt, wenn ein Gericht deshalb auf die

Abnahme beantragter Beweismittel verzichtet, weil es aufgrund der bereits abgenommenen Beweise seine Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür in vorweggenommener (antizipierter) Beweiswürdigung annehmen kann, dass seine Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (BGE 134 I 140 E. 5.3 S. 148 mit Hinweisen). Diese Voraussetzungen waren vorliegend ohne Weiteres erfüllt: Wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, ist nicht ersichtlich, inwiefern durch die offerierte Befragung von Vertretern der Zunft, der Schützengesellschaft, des E. \_\_\_\_\_-Club und des F. \_\_\_\_\_-Clubs zusätzliche entscheidere Erkenntnisse hätten gewonnen werden können, die sich nicht bereits aus den der Vorinstanz vorliegenden Akten ergaben; zudem mangelte es in Bezug auf den "regen Kontakt zu Freunden und Bekannten" an jeglicher Konkretisierung (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.2.3).

3.4.3. Die Beschwerdeführer rügen weiter eine Gehörsverletzung "aufgrund falscher Würdigung unbestrittener Tatsachen". Die Abweisung des Rekurses bzw. der Beschwerde aufgrund ungenügender Glaubhaftmachung der physischen Anwesenheit in der Schweiz stelle zudem ein "treuwidriges Verhalten und einen Verstoss gegen Art. 5 Abs. 3 BV" dar. Dabei geht es im Kern um eine materielle Rechtsfrage, die im Rahmen der materiellen Beurteilung der Beschwerde (vgl. E. 4 hiernach) zu behandeln ist.

4.

Die Beschwerdeführer machen in materieller Hinsicht im Wesentlichen geltend, die Vorinstanz habe an die Glaubhaftmachung der Wohnsitzverlegung in die Schweiz völlig überzogene Anforderungen gestellt, was eine Verletzung des allgemeinen Willkürverbots darstelle.

4.1. Die Ausführungen der Beschwerdeführer zielen an der Sache vorbei. Zwar ist die Veranlagungsbehörde auch im Sicherstellungsverfahren verpflichtet, entsprechend dem üblichen Untersuchungsgrundsatz (Art. 130 Abs. 1 DBG) danach zu forschen, ob der mutmassliche Sachverhalt unter die Voraussetzungen von Art. 169 Abs. 1 Satz 1 DBG subsumiert werden kann. Das Regelbeweismass der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit ist hierbei weder erforderlich noch zweckdienlich (vgl. E. 2.1 und 2.2 hiervor). Die Veranlagungsbehörde hat zunächst Prima-facie-Überlegungen anzustellen, was sie davon entbindet, den Sachverhalt im Massnahmeverfahren in allen Einzelheiten abzuklären (erwähntes Urteil 2C 669/2016 und 2C 670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 3.2.4).

Die Vorinstanz hat dargelegt, es wäre an den Steuerpflichtigen gelegen, ihren physischen Aufenthalt in der Schweiz bzw. in V. \_\_\_\_\_ detailliert zu behaupten und soweit möglich zu belegen. Die Teilnahme am gesellschaftlichen Leben in der Schweiz werde zwar behauptet, aber nicht konkretisiert. Insbesondere werde keine die Wohnsitznahme belegende Intensivierung oder Vertiefung der gesellschaftlichen Aktivitäten nach dem 6. Februar 2017 behauptet. Der Steuerpflichtige habe denn auch schon an diversen gesellschaftlichen Anlässen in der Schweiz teilgenommen, als er noch Wohnsitz in Grossbritannien hatte. Den Steuerpflichtigen sei es damit insgesamt nicht gelungen, den Wohnsitzwechsel aus Grossbritannien in die Schweiz glaubhaft zu machen (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.2.3 und 3.2.4).

Diese Schlussfolgerung ist bei der Prima-facie-Prüfung, die das Bundesgericht hinsichtlich des glaubhaft zu machenden Tatbestandes anstellt (vgl. E. 2.2 hiervor), nicht zu beanstanden. Das KStA/ZH durfte vor dem Hintergrund der erhobenen Beweise mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgehen, dass die Voraussetzungen von Art. 169 Abs. 1 DBG insgesamt erfüllt sind. Die vor der Vorinstanz dargelegten Vorbringen reichen insgesamt nicht aus, um die behauptete Wohnsitzverlegung glaubhaft zu machen; einziges nachgewiesenes Element für die Wohnsitzverlegung bildet hier die formelle Anmeldung in V. \_\_\_\_\_.

Bei diesem Ergebnis ist auch nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Frage offengelassen hat, ob eine Steuergefährdung aus anderen Gründen als dem Auslandswohnsitz (gefährdete Bezahlung der geschuldeten Steuer; vgl. E. 2 hiervor) anzunehmen ist (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.2.5). Soweit die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang vor dem Bundesgericht unter dem Titel "Begründung der reformatorischen Ansprüche" diverse neue Tatsachenbehauptungen und Beweismittel vorbringen bzw. offerieren, ist darauf nicht weiter einzugehen, da es sich um unzulässige echte Noven handelt (vgl. E. 1.4 hiervor).

4.2. Schliesslich rügen die Beschwerdeführer eine Verletzung des Verhältnismässigkeitsprinzips (Art. 5 Abs. 2 BV). Dieses stellt aber praxismässig kein verfassungsmässiges Recht, sondern lediglich einen Verfassungsgrundsatz dar (BGE 140 II 194 E. 5.8.2 S. 199; 135 V 172 E. 7.3.2 S. 182; MARKUS SCHOTT, in: Bundesgerichtsgesetz, 3. Aufl. 2018, N. 22 zu Art. 98 BGG), weshalb auf diese Rüge nicht weiter einzugehen ist (vgl. E. 1.2.1 hiervor). Die Beschwerdeführer bringen in diesem Zusammenhang auch nicht vor, die angebliche Verletzung des Verhältnismässigkeitsprinzips

missachte ein verfassungsmässiges Recht wie etwa das Willkürverbot.

4.3. Die Voraussetzungen von Art. 169 DBG sind mithin glaubhaft gemacht. Den Steuerpflichtigen ist der Nachweis misslungen, dass sie durch den angefochtenen Entscheid in verfassungsmässigen Rechten verletzt sind (Art. 98 BGG). Die Beschwerde erweist sich daher, was die direkte Bundessteuer betrifft, als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist, soweit auf sie eingetreten werden kann.

### III. Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zürich

5.

Obwohl das Sicherstellungsrecht von Bundesrechts wegen nicht harmonisiert worden ist und der Kanton Zürich diesbezüglich über eine weitreichende Regelungsfreiheit verfügt, ist festzuhalten, dass § 181 Abs. 1 StG/ZH mit Art. 169 Abs. 1 DBG dem Inhalt, Sinn und Zweck nach übereinstimmt. Es gilt mithin das bereits Gesagte, wobei zu berücksichtigen ist, dass es sich - mangels einer harmonisierungsrechtlichen Vorgabe - bei § 181 Abs. 1 StG/ZH nicht um Bundes-, sondern um kantonales Recht handelt (erwähntes Urteil 2C 669/2016 und 2C 670/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 4.2 mit Hinweis). Dies ändert indes nichts daran, dass lediglich die Verletzung verfassungsmässiger Rechte vorgetragen werden kann (Art. 98 BGG; vgl. E. 1.2.1 hiervor) und das Bundesgericht nur unter Vorbehalt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit tätig wird (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. E. 1.2.2 hiervor).

Das für die direkte Bundessteuer Ausgeführte gilt somit auch für die Staats- und Gemeindesteuern, und es kann auf die vorstehenden Erwägungen hierzu verwiesen werden. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist daher auch betreffend die Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen, soweit auf sie eingetreten werden kann.

### IV. Kosten und Entschädigung

6.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 65 i. V. m. Art. 66 Abs. 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Diese tragen die Kosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung (Art. 66 Abs. 5 BGG).

Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 50'000.-- werden den Beschwerdeführern zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 30. Oktober 2018

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Fellmann