

# Obergericht des Kantons Zürich

I. Zivilkammer



---

Geschäfts-Nr.: RT200121-O/U

damit vereinigt: Geschäfts-Nr. RT200122-O

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

## **Beschluss und Urteil vom 13. August 2021**

in Sachen

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

Gesuchsgegner, Beschwerdeführer und Beschwerdegegner

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur., LL.M. X1. \_\_\_\_\_ und / oder  
Rechtsanwalt Dr. iur. X2. \_\_\_\_\_

gegen

**Kanton Zürich,**

Gesuchsteller, Beschwerdegegner und Beschwerdeführer

vertreten durch Kantonales Steueramt Zürich,  
vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Y1. \_\_\_\_\_ und / oder  
Rechtsanwältin MLaw Y2. \_\_\_\_\_ und / oder  
Rechtsanwalt MLaw Y3. \_\_\_\_\_

betreffend **Rechtsöffnung**

**Beschwerden gegen ein Urteil des Einzelgerichts im summarischen  
Verfahren am Bezirksgericht Meilen vom 12. August 2020 (EB180342-G)**

## **Erwägungen:**

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

1.1. Der Gesuchsgegner (Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren RT200121 und Beschwerdegegner im Verfahren RT200122) 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.

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 Nachsteuerbefehl, 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 Küsnacht-Zollikon-Zumikon (Urk. 3/6), wogegen erfolglos Rechtsmittel ergriffen wurden (vgl. Urk. 3/7). Auch gegen die Nachsteuerbefehl selbst beschritten die steuerpflichtigen Eheleute den Rechtsweg. 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 Steuerveranlagungen). Die entspre-

chende(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).

1.3. Zur Arrestprosequierung (Arrest Nr. 2) hob das Kantonale Steueramt Zürich am 5. Oktober 2018 beim Betreibungsamt Küsnacht-Zollikon-Zumikon namens und in Vertretung des Gesuchstellers (Beschwerdegegner im vorliegenden Verfahren RT200121 und Beschwerdeführer im Verfahren RT200122) gegen den Gesuchsgegner Betreibung 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).

1.4. In der Folge ersuchte der Gesuchsteller das Einzelgericht im summarischen Verfahren am Bezirksgericht Meilen (Vorinstanz) mit Eingabe vom 15. November 2018 um definitive Rechtsöffnung in der betreffenden Betreibung Nr. 1 des Betreibungsamts Küsnacht-Zollikon-Zumikon (Urk. 1). Am 12. August 2020 fällte die Vorinstanz folgendes Urteil (Urk. 62 = Urk. 66 S. 15 f.):

- "1. Dem Gesuchsteller wird **definitive** Rechtsöffnung erteilt in der Betreibung Nr. 1, Betreibungsamt Küsnacht-Zollikon-Zumikon, 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 Betreibungskosten sowie für Kosten und Entschädigung gemäss Ziff. 2 bis 5 dieses Entscheids.  
Im Mehrumfang wird das Zinsbegehren abgewiesen.
2. Die Entscheidgebühr wird festgesetzt auf CHF 2'000.–.
3. Die Gerichtskosten werden dem Gesuchsgegner auferlegt.
4. Die Gerichtskosten werden vom Gesuchsteller bezogen, sind ihm aber vom Gesuchsgegner zu ersetzen.
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. 66 S. 2 f. E. 1).

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. 65, insbes. S. 2). Die vorinstanzlichen Akten wurden beigezogen (Urk. 1-64). Mit Verfügung vom 1. September 2020 wurde dem Gesuchsgegner für die zweitinstanzlichen Gerichtskosten ein Vorschuss von Fr. 3'000.– auferlegt (Urk. 71), welcher am 4. September 2020 einging (Urk. 72). Nachdem der Gesuchsteller nicht gegen die vom Gesuchsgegner beantragte Erteilung der aufschiebenden Wirkung opponiert hatte (vgl. Urk. 73; s.a. Urk. 65 S. 2 und Urk. 71 S. 2 Disp.-Ziff. 1), wurde der Beschwerde am 15. September 2020 aufschiebende Wirkung verliehen (Urk. 74). Die fristgerecht erstattete Beschwerdeantwort datiert vom 26. April 2021 (Urk. 78; s.a. Urk. 77 und Art. 142 f. ZPO) und wurde dem Gesuchsgegner mit Verfügung vom 5. Mai 2021 zur Kenntnisnahme zugestellt (Urk. 80). Hierzu reichte der Gesuchsgegner unter dem 19. Mai 2021 eine spontane Replik ein (Urk. 81), die dem Gesuchsteller zur Kenntnisnahme zugestellt wurde (vgl. Urk. 84).

1.6. Neben dem Gesuchsgegner erhob auch der Gesuchsteller Beschwerde gegen das vorinstanzliche Urteil vom 12. August 2020 (Urk. 85/65). 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. 85/65 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. 2 des Betreibungsamts Küsnacht-Zollikon-Zumikon unverändert fortbestehe (Urk. 85/65 S. 3). Diese Beschwerde wurde hierorts unter der Geschäfts-Nummer RT200122 angelegt und vom Gesuchsgegner mit fristwahrender Eingabe vom 26. April 2021 beantwortet (Urk. 85/73; s.a. Urk. 85/72 und Art. 142 f. ZPO).

## **2. Prozessuales**

2.1. Die beiden Beschwerden richten sich gegen denselben vorinstanzlichen Entscheid, betreffen dieselben Parteien, werfen teilweise dieselben Fragen auf und hängen thematisch eng zusammen. Es rechtfertigt sich deshalb, sie unter der vorliegenden Prozessnummer RT200121 zu vereinigen (vgl. Art. 125 lit. c ZPO), die Akten des Verfahrens RT200122 als Urkunden 85/65 ff. in das vorliegende Verfahren zu integrieren und das Verfahren RT200122 als dadurch erledigt abzuschreiben.

2.2. Nachdem der Beschwerde des Gesuchsgegners die aufschiebende Wirkung verliehen wurde (Urk. 74), erweist sich der gesuchstellerische Antrag um Vormerknahme der teilweisen Rechtskraft und Vollstreckbarkeit des vorinstanzlichen Urteils (Urk. 85/65 S. 3) als obsolet. Er ist entsprechend abzuschreiben. Der Klarheit halber sei sodann angemerkt, dass der mit vorliegender Betreibung prosequierte Arrest Nr. 2 des Betreibungsamts Küsnacht-Zollikon-Zumikon bis zum endgültigen Entscheid über das Rechtsöffnungsbegehren nicht dahinfällt (vgl. Kren Kostkiewicz/Penon, Zur Arrestprosequierung im nationalen und internationalen Kontext, BISchK 2012, S. 228 m.w.Hinw.; ferner auch Urk. 63 S. 3 f. E. 3 im Verfahren RT200126 i.S. der Parteien).

2.3. Die Rechtsmittelvoraussetzungen sind erfüllt: Die Beschwerden richten sich gegen einen erstinstanzlichen Entscheid, gegen den die Berufung unzulässig ist (Art. 319 lit. a i.V.m. Art. 309 lit. b Ziff. 3 ZPO). Sie wurden form- und fristgerecht bei der zuständigen kantonalen Beschwerdeinstanz erhoben (Art. 321 Abs. 1 ZPO und § 48 GOG; Urk. 63/1-2 und Art. 142 f. ZPO), und beide vor Vorinstanz teilweise unterlegenen Parteien sind ohne Weiteres zur Beschwerdeerhebung legitimiert. Der Gesuchsgegner hat den von ihm einverlangten Kostenvorschuss 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 Beschwerdeentscheid kann aufgrund der Akten ergehen (Art. 327 Abs. 2 ZPO).

2.4. Mit der Beschwerde können unrichtige Rechtsanwendung und offensichtlich 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 auseinanderzusetzen 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. innert 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

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.).

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 Beweisanträge 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).

2.6. Vor diesem prozessualen Hintergrund sind die pauschalen Verweisungen der Parteien auf frühere Eingaben oder Ausführungen (wie insbes. in Urk. 65 Rz 32, Rz 38, Rz 51; Urk. 78 Rz 84; Urk. 85/73 Rz 8), deren blosser Wiederholung sowie die neu vorgetragenen Behauptungen zum Sachverhalt und dazu eingebrachte neue Beweismittel (vgl. insbes. Urk. 65 Rz 40; Urk. 70/11-17; Urk. 81 Rz 9 f.; Urk. 85/73 S. 13 ff.; Urk. 85/75/2) von vornherein unbehelflich resp. unbeachtlich. Das gilt insbesondere auch für die (soweit ersichtlich) neue Behauptung des Gesuchstellers, der Gesuchsgegner habe keinen Wohnsitz in der Schweiz (Urk. 78 Rz 6, Rz 69 f., Rz 75, Rz 80, Rz 101, Rz 115, Rz 119, Rz 121 f.), für die (im Übrigen ohnehin zu pauschale) neue Beweisofferte in der Beschwerdeantwort des Gesuchsgegners (Urk. 85/73 Rz 3) und insoweit, als Letzterer seine Beschwerde(begründung) im Rahmen der spontanen Replik ergänzt (vgl. z.B. Urk. 81 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. 65 Rz 25 ff.).

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. 25 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. 56).

Im Beschwerdeverfahren hält der Gesuchsgegner an der Auffassung fest, es liege eine unzulässige Rechtsvertretung des Gesuchstellers vor (Urk. 65 Rz 79 f.; Urk. 85/73 S. 15 oben; s.a. Urk. 81 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-Rechtsmittel-Hoffmann-Nowotny, Art. 319 N 16; KUKO ZPO-Brunner/Vischer, Art. 319 N 13; CR CPC-Jeandin, Art. 319 N 25) in

seiner Beschwerde oder in der Antwort zur gegnerischen Beschwerde konkret mit den Erwägungen auseinandersetzen, 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. 81 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. 70/19) sowie darauf, dass die damit angehobenen Verfahren (Aufsichtsbeschwerde bei der Aufsichtskommission über die Anwältinnen und Anwälte und Beschwerde beim Bundesgericht) seines Wissens nach wie vor pendent seien. Auf seine zu allgemein gehaltene Kritik an der Rechtsvertretung des Gesuchstellers ist deshalb nicht weiter einzugehen (vgl. vorne, E. 2.4), und zwar ungeachtet der Frage, ob die betreffenden Verfahren mittlerweile abgeschlossen seien oder nicht (vgl. Urk. 78 Rz 137; Urk. 81 Rz 13).

### **3. Materielle Beurteilung**

#### **3.1. Vorinstanzlicher Entscheid und Standpunkt der Parteien**

3.1.1. Der Gesuchsgegner beanstandete in seiner Gesuchsantwort die Vielzahl der gegen ihn geführten Betreibungen und Rechtsöffnungsverfahren als missbräuchliches Handeln des Gesuchstellers und als verpöntes "forum shopping". In materieller Hinsicht wandte er unter anderem ein, dass sowohl im Zahlungsbefehl wie auch im Rechtsöffnungsgesuch einzig der Kanton Zürich als Forderungsgläubiger bezeichnet werde. Die in der Nachsteuerforderung enthaltenen kommunalen Steuern seien nicht mitbetrieben worden. Da eine Aufteilung des in Betreibung 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 Gesuchsteller seine Forderung stütze, keinen definitiven Rechtsöffnungstitel dar. Denn damit habe das Bundesgericht den überprüften Entscheid auch ihn (den Gesuchsgegner) betreffend bloss kassiert. Ein seine Nachsteuerschuld festsetzendes reformatorisches Urteil habe es jedoch nicht gefällt, sondern vielmehr anstelle der unzu-

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

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 unterschiedlichen 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 Beschwerdeverfahren nach Art. 17 SchKG zu verweisen (Urk. 66 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 Vorinstanzen des Bundesgerichts in der Regel um reformatorische Urteile handle. Auch das Bundesgericht fälle im Bereich des Steuerrechts grundsätzlich reformatorische Urteile und habe gegenüber dem Gesuchsgegner denn auch vorliegend teilweise einen reformatorischen Entscheid getroffen. So erhelle aus Dispositivziffer 3 des bundesgerichtlichen Urteils vom 18. September 2018 (Urk. 3/3/3) ohne 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 kantonalen Vorentscheid bestätigt und damit implizit dessen Dispositiv in diesem Umfang 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

letztlich die Veranlagung gemäss der Nachsteuerverfügung des kantonalen Steueramts vom 27. Januar 2016 (Urk. 3/4) durch das Bundesgericht zum Urteil erhoben worden sei. Von der Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen abgesehen, handle es sich hierbei um einen rechtskräftigen und vollstreckbaren Entscheid im Sinne von Art. 80 SchKG. Entgegen der Auffassung des Gesuchsgegners habe sich dessen Veranlagung im Rechtsmittelverfahren somit nicht geändert. Mit den bundesgerichtlichen Ausführungen werde die Veranlagung des Gesuchsgegners unter Einbezug der Vermögenswerte seiner Ehefrau vielmehr geschützt. Eine Nachprüfung dieser Ausführungen, worauf die Argumentation des Gesuchsgegners im Kern implizit hinauslaufe, sei dem Rechtsöffnungsgericht verwehrt. Die falsche Bezeichnung des Rechtsöffnungstitels vermöge dem Gesuchsteller, der den eigentlichen Titel in seinem Gesuch mehrfach erwähnt und auch ins Recht gelegt habe, nicht zum Nachteil zu gereichen (Urk. 66 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 Nachsteuerforderung zum Veranlagungszeitpunkt bereits konkret beziffert. Damit sei eine Schlussrechnung, wie sie im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens zu erlassen 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 seinem Standpunkt durch, es würden keine kommunalen Steuern betrieben, da alleine der Kanton Zürich als Gesuchsteller auftrete und eine Aufteilung des betriebenen Betrags in einen Kantons- und Gemeindeanteil nicht möglich sei, weshalb die Forderung unbeziffert bzw. nicht bezifferbar sei. § 172 StG sehe eine umfassende Zuständigkeit des kantonalen Steueramts für den Bezug der staatlichen und kommunalen Nachsteuern vor. Dass vorliegend vom Gesuchsteller zulässigerweise auch Gemeindesteuern betrieben würden, ergebe sich ohne Weiteres aus dem Zahlungsbefehl vom 8. Oktober 2018 und aus dem Rechtsöffnungsgesuch (Urk. 66 S. 11 f. E. 4.8-4.9). Schliesslich verneinte die Vorinstanz die vom

Gesuchsgegner geltend gemachte Nichtigkeit der Steuerveranlagung unter Hinweis auf die diesbezügliche bundesgerichtliche Rechtsprechung. Auch hemme das – hinsichtlich seines Inhalts ohnehin nicht ordnungsgemäss in das vorliegende 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. 66 S. 12 f. E. 4.11-4.12).

Bezüglich der in Abrede gestellten gesetzlichen Grundlage für die Zuspprechung 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 Zuspprechung 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 abzuwei-

sen (Urk. 66 S. 13 f. E. 5). Schliesslich erteilte die Vorinstanz "praxisgemäss" auch für die dem Gesuchsgegner ausgangsgemäss auferlegten Prozesskosten sowie für die Arrest- und Betreuungskosten definitive Rechtsöffnung (Urk. 66 S. 15 E. 6 unter Hinweis auf Art. 68 SchKG).

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 Mehrfachbetreuung und die damit verfolgte Zermürbungsstrategie des Gestuchstellers 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. 65 Rz 15 ff.).

3.1.4. Der Gestuchsteller hält die Beschwerde des Gesuchsgegners für unbegründet (Urk. 78 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. 85/65 Rz 16 ff.).

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.

### 3.2. Rechtliche Vorbemerkungen

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),

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.

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 Betreuungsforderung entschieden (und ist auch nicht über diesen zu entscheiden), sondern einzig über deren Vollstreckbarkeit, d.h. darüber, ob die durch den Rechtsvorschlag gehemmte Betreuung weitergeführt werden darf (Kren Kostkiewicz, a.a.O., Rz 582; Amonn/Walther, a.a.O., § 19 N 22 [und N 62 f.]; BGE 136 III 566 E. 3.3 S. 569; 133 III 645 E. 5.3 S. 653; 132 III 140 E. 4.1.1 S. 141 f.). Das ist bei der definitiven Rechtsöffnung dann der Fall, wenn der betreibende Gläubiger einen gültigen Rechtsöffnungstitel im Sinne von Art. 80 SchKG vorweist und der betriebene Schuldner keine Einwendung im Sinne von Art. 81 SchKG erhebt. Im Rechtsöffnungsverfahren geht es mithin (nur) um die Feststellung, ob ein Vollstreckungstitel vorliegt (BSK SchKG I-Staehelin, Art. 80 N 1). Entsprechend würdigt das Rechtsöffnungsgericht nur die Beweiskraft der vom Gläubiger vorgelegten Urkunde, nicht aber die Gültigkeit der in Betreuung gesetzten Forderung an sich (BGer 5A\_758/2010 vom 14. März 2011, E. 6; 5D\_211/2019 vom 29. Mai 2020, E. 5.2.1); es befasst sich nicht mit deren materiellrechtlicher Grundlage, sondern nimmt lediglich eine Prüfung der Titelqualität vor (BGer 5A\_760/2018 vom 18. März 2019, E. 3.2). 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, Stämpfli 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-

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).

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 Nachsteuerverfügung 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).

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-

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.

Vor diesem Hintergrund fällt im vorliegenden Fall nur das Urteil des Bundesgerichts vom 18. September 2018 (Urk. 3/3/3) in Kombination mit der Nachsteuerbefreiung 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).

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

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.

### 3.3. Gläubigeridentität

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 Betreuung 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. 65 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 Betreuung aufgeführten Gläubiger. Eine Aufteilung des in Betreuung gesetzten Betrags in einen Kantons- und Gemeindeanteil sei nicht möglich, womit die Forderung entgegen der vorinstanzlichen Feststellung weder beziffert noch bezifferbar sei (Urk. 65 Rz 21 ff.; s.a. Urk. 81 Rz 1 ff.).

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 Betreuung 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. 78 Rz 39) im Beschwerdeverfahren zulässig (vgl. vorne, E. 2.5).

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. 81 Rz 27 a.E.), d.h. wer deren materiellrechtlicher Gläubiger oder Destinatär ist. Massgeblich ist ausschliesslich, wer (formal) durch den Titel als Berechtigter ausgewiesen wird, in wessen Namen bzw. zu wessen "rechtlicher Herrschaft" (Verfügunngsmacht) 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.

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. 65 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.

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. 65 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).

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. 65 Rz 21; Urk. 81 Rz 6), ist im vorliegenden Verfahren weder relevant noch zu beurteilen.

#### 3.4. Forumshopping / Mehrfachrechtsöffnung

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. 65 Rz 24 mit Hinweis auf Urk. 49 Rz 14 ff.).

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-

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.

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 Urteilerwägungen 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 Entscheidfindung 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 Urteilerwägungen 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-

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. 66 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).

3.4.2. Soweit der Gesuchsgegner an seiner Auffassung festhält, die "Betreibungsflut" und damit auch die vorliegende Betreuung sei rechtsmissbräuchlich, weil sie gegen das Gebot der schonenden Rechtsausübung verstosse und auf einem missbräuchlichen Forumshopping beruhe (vgl. Urk. 65 Rz 17, Rz 47), ist im Sinne der vorinstanzlichen Ausführungen festzuhalten, dass das Rechtsöffnungsgericht nicht prüfen darf, ob die strittige Betreuung 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 Frage, 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 einzigen ordentlichen Wohnsitzbetreuung einen (offenbaren) Rechtsmissbrauch des Gläubigers darstellt, wie der Gesuchsgegner beschwerdeweise geltend macht (vgl. Urk. 65 Rz 17, Rz 43 ff.). Sie fällt 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, Stämpflis Handkommentar, SchKG 81 N 24). Im Übrigen wurde sie vom Bundesgericht (auf mehrere SchKG-Beschwerden hin) bereits ablehnend 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 Betreuung Nr. 1 des Betreibungsamts Küsnacht-Zollikon-Zumikon daher als zulässig zu gelten. Dies umso mehr, als 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) und die vorliegende Betreuung entgegen der Auffassung des Gesuchsgegners (Urk. 65 Rz 48) keine ordentliche Betreuung an dessen Wohnort (Art. 46 SchKG) darstellt, sondern – wie die parallel dazu angehobene Betreuung Nr. 58733 des Betreibungsamts Meilen-Herrliberg-Erlenbach – eine von mehreren Arrestbetreibungen am Arrestort (Art. 52 SchKG), welcher hier mit dem Wohnort übereinstimmt (vgl. dazu Urk. 3/12 und Urk. 2 S. 2 [je unter "Bemerkungen"; ferner auch E. 3.4.4 des Parallelverfahrens Nr. RT200119]). 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. 65 Rz 39), soweit sich die Beschwerde des Gesuchsgegners in diesem Punkt nicht ohnehin auf erstmals vorgetragene 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 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 Betreuung tatsächlich die Ein-

forderung 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. 58). Diesbezüglich kann auf die im Wesentlichen zutreffenden Erwägungen im angefochtenen Entscheid, mit denen sich der Gesuchsgegner im Beschwerdeverfahren nicht auseinandersetzt (vgl. Urk. 65 Rz 32; Urk. 85/73 S. 14), verwiesen werden (Urk. 66 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).

3.4.3. Ist von der Zulässigkeit der Betreuung selbst auszugehen, muss auch die Erteilung der definitiven Rechtsöffnung in dieser Betreuung (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 Arrestbetreuung Rechtsvorschlag erhoben hat. Wurden (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 Betreuung am ordentlichen Betreuungsort) 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 Vermögenswerte 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 Betreuung geknüpft. Das ist die rechtliche Konsequenz der Prosequierungspflicht, des dem Gläubiger hierfür gewährten Wahlrechts bezüglich des Betreuungsorts sowie des Umstands, dass die Rechtsöffnung nur Wirkungen für die konkrete Betreuung 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.

Sowohl das vorliegende als auch die weiteren in den verschiedenen Arrestbetreibungen gestellten Rechtsöffnungsgesuche dienen demnach der notwendigen Prosequierung der einzelnen Betreuung(en). Insofern handelt es sich zwar um eines von mehreren Rechtsöffnungsgesuchen für dieselbe Forderung, nicht aber "in identischer Sache" (Urk. 65 Rz 41). 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. BGer 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, nämlich durch eine (einzige) ordentliche Prosequierungsbetreibung an dessen Wohnort (Art. 46 SchKG) erreicht werden könnte, ist unter dem Gesichtspunkt des geltend gemachten offensichtlichen Rechtsmissbrauchs ohne Belang. Das Rechtsmissbrauchsverbot und das daraus abgeleitete Gebot schonender Rechtsausübung gewähren dem Gesuchsgegner keinen generellen Anspruch auf ein möglichst schonendes Vorgehen des Gesuchstellers, wie der Gesuchsgegner zu meinen scheint (Urk. 65 Rz 42, Rz 47 f.). Es untersagt, von mehreren in etwa gleichwertigen Möglichkeiten, welche zur Ausübung eines Rechts offenstehen, 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) aufgehoben 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. Der Vorwurf, der Gesuchsteller habe das Gebot schonender Rechtsausübung und damit das Rechtsmissbrauchsverbot verletzt, ist daher unbegründet (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.").

Nichts anderes lässt sich aus der vom Gesuchsgegner angeführten bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGE 100 III 41; s.a. BGE 128 III 383) ableiten (vgl. Urk. 65 Rz 44). Zunächst ging es dort – anders als hier, wo mehrere parallel aufgehobene 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 aufgehobenen Arrestbetreibungen definitive Rechtsöffnung erteilt. Indessen 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 die

Berechtigung, das Fortsetzungsbegehren zu stellen, entgegen den Ausführungen des Gesuchsgegners (Urk. 65 Rz 45) noch nicht erlangt hat; Gegenteiliges ist jedenfalls nicht dargetan. Inwiefern der angefochtene Entscheid "die bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGE 100 III 41)" verletzen sollte (vgl. Urk. 65 Rz 24), ist deshalb nicht ersichtlich. Im Übrigen entkräftet sich das neu vorgetragene Argument, die Vorinstanz habe für die gleiche Sache schon in einem Parallelverfahren Rechtsöffnung erteilt, jedoch zu Unrecht (vgl. Urk. 65 Rz 17, Rz 42 f.), durch seine innere Widersprüchlichkeit selbst.

3.4.4. Zusammenfassend bleibt festzuhalten: Soweit der Gesuchsgegner unter dem Titel "Missbräuchliches Forumshopping / Unzulässige Mehrfachrechtsöffnung" (Urk. 65 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.

### 3.5. Rechtsöffnungstitel / Rechtskräftige Veranlagung

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. 66 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 ange-

ordnet worden. Vielmehr verhalte es sich so, dass die Ehepartner entweder gemeinsam veranlagt würden (wie fälschlicherweise in der Nachsteuerbefugung) 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. 65 Rz 51).

Zur weiteren Begründung führt der Gesuchsgegner im Wesentlichen aus, sein Einkommen und Vermögen und dasjenige seiner Ehefrau seien in der Nachsteuerbefugung 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 negiert habe, verkannt habe. Eine Individualbesteuerung bedinge aber zweierlei: erstens die Herausrechnung der Steuerfaktoren der Ehefrau und zweitens den Erlass 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. 66 S. 10 f. E. 4.5) unterstelle, es habe die Dispositive seiner 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 Interpretation 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 Einkommensbestandteile desselben fälschlicherweise zugerechnet worden seien, mithin bei ihr eine fehlerhafte Steuerausscheidung vorgenommen worden sei. Richtig verstanden habe das Bundesgericht eine klare, einfache und bindende

Anordnung getroffen: Die Steuerbehörden hätten zunächst das Veranlagungsverfahren korrekt zu Ende zu führen, d.h. die Steuerfaktoren der Ehefrau im Hauptsacheverfahren 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. September 2018 festgehalten werde. Im Anschluss daran seien die Steuerrechnungen 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 Personalsteuer, schlicht unmöglich. Entgegen den Behauptungen im Rechtsöffnungsgesuch sei die Nachsteuerrechnung vom 27. Januar 2016 somit keineswegs in Rechtskraft erwachsen. Der Gesuchsgegner sei folglich nicht rechtskräftig veranlagt, und der Gesuchsteller verfüge über keinen Rechtsöffnungstitel (Urk. 65 Rz 52-69).

3.5.2. Diese materiellrechtlich geprägte Argumentation lässt ausser Acht, dass im Rechtsöffnungsverfahren nur zu prüfen ist, ob ein definitiver Rechtsöffnungstitel vorliegt, d.h. sich die Betreibungsforderung aus einem vollstreckbaren Entscheid im Sinne von Art. 80 SchKG ergibt. Ob die formal ausgewiesene Verpflichtung (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 Bundesgerichtsentscheid vom 18. September 2018 in Verbindung mit den Entscheiden der kantonalen Vorinstanzen liquid ergibt, dass der Gesuchsgegner als Betreibungsschuldner rechtskräftig veranlagt und zur Zahlung der in Betreibung 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 Nachsteuerschuld *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.

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 Gesuchsgegners 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. 65 Rz 54, Rz 55 und Rz 63 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. 65 Rz 84), 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 praxismässig 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. 65 Rz 56). 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 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 verfügen" (vgl. Urk. 65 Rz 60 [und Rz 84]). 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.

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. 65 Rz 60, Rz 63 und Rz 65), 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.

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 Schfrelussrechnung 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 Schlussrechnung auszustellen ist, wenn die Einschätzung zwar angefochten, im Rechtsmittelverfahren aber nicht geändert wurde. Neue (berichtigte) Schlussrechnungen haben nur bei veränderter Einschätzung zu erfolgen (vgl. Richner/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. 65 Rz 68 m.Hinw. auf Richner/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. 65 Rz 67-70), 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. 65 Rz 71 und Rz 76), 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 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. 65 Rz 71).

3.5.5. Demnach verfügt der Gesuchsteller mit dem Bundesgerichtsurteil vom 18. September 2018 (in Verbindung mit den vorangehenden Entscheiden des Verwaltungsgerichts und des kantonalen Steueramts) über einen liquiden zusammengesetzten Rechtsöffnungstitel für die in Betreuung gesetzte Nachsteuerschuld von Fr. 80'310'032.85.

### 3.6. Rechtsöffnung für Verzugszinsen

3.6.1. Beide Parteien bemängeln den vorinstanzlichen Entscheid hinsichtlich der in die Rechtsöffnung miteinbezogenen Verzugszinsen:

Der Gesuchsgegner stellt (zu Recht) nicht in Abrede, dass nach gefestigter Praxis grundsätzlich auch für Verzugszinsen Rechtsöffnung erteilt werden kann (vgl. Stücheli, a.a.O., S. 192 ff.; KUKO SchKG-Vock, Art. 80 N 20; SK SchKG-Vock/Aeppli-Wirz, Art. 80 N 24; BSK SchKG I-Staehelin, Art. 80 N 49; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 29 N 45). Hingegen wendet er in seiner Beschwerde ein, es fehle an einer Rechtsgrundlage für die Erhebung von Verzugszinsen, regle § 174 Abs. 2 StG i.V.m. § 51 Abs. 3 StV doch den sog. Ausgleichszins und äusserten sich diese Bestimmungen – im Unterschied zu § 175 Abs. 2 StG betreffend nicht periodische Steuern – doch ganz bewusst in keiner Weise zum Verzugszins bei periodischen Steuern. Selbst wenn Verzugszinsen zulässig wären, bestehe in Fällen, in denen die Veranlagung angefochten worden sei, keine rechtliche Grundlage, sie bereits ab Zustellung der darauf beruhenden Rechnung (bzw. vorliegend ab 1. März 2016) zu erheben (Urk. 65 Rz 70 ff.). Der Gesuchsteller hält diese Rügen für haltlos (Urk. 78 Rz 84 ff.).

In seiner eigenen Beschwerde wirft der Gesuchsteller der Vorinstanz vor, den Verzugszins zu Unrecht nur auf dem Steuerbetrag von Fr. 70'146'066.90 (vgl. Urk. 3/4, letzte Seite) statt auf dem Gesamtbetrag der Nachsteuerforderung von Fr. 80'310'032.85 zugesprochen zu haben. Nach § 160 Abs. 1 StG umfasse die Nachsteuer neben der nicht erhobenen Steuer auch den Ausgleichszins, weshalb auf dem gesamten Nachsteuerbetrag und nicht nur auf einem Teil desselben Verzugszins geschuldet sei (Urk. 85/65 Rz 8, Rz 17 ff.). Weiter habe die Vorinstanz für die Zeit ab 1. April 2020 fälschlicherweise für einen Verzugszins von lediglich 0.25 % statt weiterhin 4.5 % Rechtsöffnung erteilt. Gemäss Ziffer III des Regierungsrätlichen Beschlusses über die Festsetzung und Berechnung der Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern gelte der Zinssatz zu Beginn eines Betreibungsverfahrens, der vorliegend 4.5 % betrage, bis zu dessen Abschluss. So oder anders sei gemäss diesem Beschluss nicht nur bis zum 31. März 2020, sondern bis zum 30. April 2020 sowie ab 1. Januar 2021 wieder ein Verzugszins von 4.5 % geschuldet (Urk. 85/65 Rz 9, Rz 24 ff., Rz 36; s.a. Urk. 78 Rz 94 f.). Korrekterweise sei das Verzugszinsbegehren des Gesuchstellers somit vollumfänglich gutzuheissen, d.h. für die gesamte Zeitspanne ab 1. März 2016 für einen Verzugszins von 4.5 % auf Fr. 80'310'032.85 definitive Rechtsöffnung zu erteilen (Urk. 85/65 Rz 29). Der Gesuchsgegner stellt die geltend gemachten Mängel in Abrede und pflichtet den vorinstanzlichen Erwägungen unter dem Vorbehalt der von ihm selbst erhobenen Rügen bei (Urk. 85/73 Rz 27 ff.; s.a. Urk. 65 Rz 74).

3.6.2. Zinsen irgendwelcher Art, deren Beginn und Berechnungsweise im Rechtsöffnungstitel konkret festgelegt sind, werden vom Anspruch auf Rechtsöffnung mitumfasst (Stücheli, a.a.O., S. 192 f.). Gleiches gilt für Verzugszinsen, die im Titel nicht liquid ausgewiesen sind, wenn sich deren Beginn und der Zinsfuss genau aus dem Gesetz ergeben. Dabei sind für Forderungen aus dem öffentlichen Recht (ausserhalb des Sozialversicherungsrechts) die Bestimmungen des Obligationenrechts sinngemäss anzuwenden, soweit das Gesetz eine Zinspflicht nicht ausdrücklich ausschliesst oder anders regelt (Stücheli, a.a.O., S. 193 und S. 196).

3.6.3. Gemäss § 174 Abs. 1 lit. b StG werden für periodische Steuern zulasten des Steuerpflichtigen in der Regel ab einem Verfalltag in der Steuerperiode Zinsen berechnet. Mit Bezug auf die ordentliche Nachsteuer schreibt auch § 160 Abs. 1 StG vor, dass die nicht erhobene Steuer samt Zins eingefordert wird. Das Steuergesetz sieht eine Verzinsungspflicht für periodische Steuern, die erst nach dem Verfalltag bezahlt werden, somit ausdrücklich vor. Dabei lassen sich unter den Begriff "Zinsen" – als Unterarten des (Verspätungs-)Zinses zulasten des Steuerpflichtigen – ohne Weiteres sowohl Ausgleichs- als auch Verzugszinsen subsumieren. Weshalb mit "Zinsen" bzw. "Zins" nur der Ausgleichszins gemeint sein sollte, leuchtet schon deshalb nicht ein, weil das Gesetz in § 174 StG und in § 160 StG auch diese Zinsart (ebenso wie den Verzugszins) nicht ausdrücklich benennt, sondern den Begriff des Ausgleichszinses gegenteils gar nicht kennt. Die Einzelheiten der Zinspflicht nach § 174 Abs. 1 lit. b StG, einschliesslich des Verfalltags in der Steuerperiode, werden durch Verordnung festgelegt (§ 174 Abs. 2 StG). Auch § 265 StG ermächtigt den Regierungsrat ausdrücklich, die zur Ausführung des Steuergesetzes erforderlichen Verordnungen zu erlassen. Zu den vom Regierungsrat zu regelnden Einzelheiten der Zinspflicht ab dem Verfalltag gehört gemäss § 176 StG auch die Festsetzung des Zinsfusses (wobei diese Vorschrift angesichts von § 265 StG an sich überflüssig ist; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 176 N 2 und Vorbem. zu §§ 172-180 N 1). Von den ihm übertragenen Ausführungskompetenzen hat der Regierungsrat einerseits mit der Verordnung zum Steuergesetz (StV) und andererseits mit dem Beschluss über die Festsetzung und Berechnung der Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern vom 11. Juli 2007 samt Anhang (LS 631.611) Gebrauch gemacht.

Allein der Umstand, dass der Wortlaut von § 174 StG, im Unterschied zu § 175 Abs. 2 StG, eine *Verzugszinspflicht* nicht ausdrücklich erwähnt, legt entgegen den Ausführungen des Gesuchsgegners (Urk. 65 Rz 73; Urk. 85/73 Rz 10) kein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers nahe, welches bei verspäteter Begleichung einer Rechnung für periodische Steuern – im Gegensatz zur verspäteten Bezahlung nicht periodischer Steuern – die Erhebung von Verzugszinsen ausschliesse. Für eine derartige, vom Gesetzgeber *gewollte* bzw. bewusst ge-

schaffene Ungleichbehandlung säumiger Steuerschuldner, die sich sachlich nur schwer rechtfertigen liesse, wären weitere Anhaltspunkte notwendig. Solche sind aber nicht ersichtlich und vom Gesuchsgegner auch nicht dargetan. Gegenteilig stellt ein vom Zahlungspflichtigen ab einem bestimmten Verfalltag (vgl. § 174 Abs. 1 lit. b StG) geschuldeter Zins nach allgemeinen Grundsätzen einen Verzugszins dar (vgl. insbes. auch Art. 102 Abs. 2 und Art. 104 OR). Das Steuergesetz bietet somit auch für die (verordnungsweise zu konkretisierende) Erhebung von Verzugszinsen bei periodischen Steuern eine gesetzliche Grundlage.

3.6.4. Gestützt auf die gesetzlichen Delegationsnormen schreibt § 51 Abs. 3 StV für periodische Steuern (einschliesslich ordentliche Nachsteuern; vgl. § 162 Abs. 3 StG und § 52 StV) vor, dass die Schlussrechnung innert 30 Tagen nach Zustellung zu begleichen ist und bei verspäteter Zahlung in Anwendung von § 174 Abs. 1 StG Zinsen gefordert werden können. Zwar bestimmt erst die aktuelle, am 1. Februar 2020 in Kraft getretene Fassung von § 51 Abs. 3 Satz 2 StV explizit, dass bei verspäteten Zahlungen, d.h. nach Ablauf der dreissigtägigen Zahlungsfrist gemäss § 51 Abs. 3 Satz 1 StV, in Anwendung von § 174 Abs. 1 StG Verzugszinsen erhoben werden können. Die Vorschrift sah jedoch schon in ihrer früheren, im hier massgeblichen Zeitraum geltenden und begrifflich allgemeiner gehaltenen Fassung vor, dass bei verspäteter Zahlung der Schlussrechnung in Anwendung von § 174 Abs. 1 StG Zinsen nachbezogen werden können, ohne dabei zwischen Ausgleichs- und Verzugszinsen zu differenzieren. Daneben sieht (und sah schon in der massgeblichen Zeit) jedenfalls Ziffer I des ebenfalls auf § 174, § 175 und § 176 StG gestützten Beschlusses des Regierungsrates über die Festsetzung und Berechnung der Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern neben dem Vergütungs-, dem Ausgleichs- und dem Zins auf Nachsteuern ausdrücklich auch den Verzugszins für periodische Steuern vor, welcher gemäss Ziffer II dieses Beschlusses nach Ablauf der Zahlungsfrist von 30 Tagen ab Zustellung der Schlussrechnung gesondert berechnet wird. Bestand und Beginn der Verzugszinspflicht (vgl. auch Art. 102 Abs. 2 OR) ergeben sich somit klar aus diesen regierungsrätlichen Vorschriften, und die Höhe des Zinsfusses wird im Anhang zum Beschluss vom 11. Juli 2007 festgesetzt. Im Übrigen wurde auch in der Nachsteuerverfügung (und im Einspracheentscheid), welche Teil des zusammen-

gesetzten Rechtsöffnungstitels bildet, ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das Ergreifen eines Rechtsmittels weder die Zahlungsfristen von 30 Tagen noch den Lauf allfälliger Verzugszinsen hemme (Urk. 3/4 S. 6 und Urk. 3/3/1 S. 14). Beim regierungsrätlichen Beschluss vom 11. Juli 2007 handelt es sich entgegen den Ausführungen des Gesuchsgegners sodann keineswegs um eine "blosse Dienst-anweisung" (Urk. 65 Rz 73; Urk. 85/73 Rz 10), sondern – wie bei der StV – um eine Rechtsverordnung: Er richtet sich an die Privaten (und nicht an die Verwaltung) als Adressaten und regelt in generell-abstrakter und verbindlicher Weise deren Rechte und Pflichten (vgl. Häfelin/Haller/Keller/Thurnherr, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10. Aufl. 2020, Rz 1854 f.; Jaag/Rüssli, Staats- und Verwaltungsrecht des Kantons Zürich, 5. Aufl. 2019, Rz 412).

Es trifft somit nicht zu, dass sich bezogen auf periodische Steuern "weder im Steuergesetz noch in der Verordnung zum Steuergesetz" eine Rechtsgrundlage für die Erhebung von Verzugszinsen finde, dass Letztere mit anderen Worten "weder auf Gesetzes- noch Verordnungsstufe eine gesetzliche Grundlage" hätten, wie der Gesuchsgegner moniert (Urk. 65 Rz 73; Urk. 85/73 Rz 9 f.). Ebenso wenig fehlt es hinsichtlich des Beginns des Verzugszinsenlaufs an einer rechtlichen Grundlage. Vielmehr bieten § 160, § 174, § 176 und § 265 StG i.V.m. § 51 Abs. 3 StV (auch in der hier massgebenden, vor Februar 2020 gültigen Fassung) und dem Beschluss des Regierungsrates über die Festsetzung und Berechnung der Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern eine ausdrückliche und hinreichende Rechtsgrundlage für die Erhebung und den Beginn von Verzugszinsen bei periodischen Steuern inklusive Nachsteuern (vgl. zum Ganzen, einschliesslich der Kompetenz des Zürcher Regierungsrates, den Anwendungsbereich des Ausgleichs- und Verzugszinses näher zu definieren, auch BGer 2C\_116/2015 vom 30. September 2015, E. 5). Damit ist der vorinstanzlich verfügte Miteinbezug der beantragten Verzugszinsen in die Rechtsöffnung nicht zu bemängeln.

Nachdem zwischen der Zustellung der Nachsteuerrechnung am 28. Januar 2016 (vgl. Urk. 3/13) und dem 1. März 2016 mehr als 30 Tage lagen, ist auch der vorinstanzlich festgesetzte Beginn der Verzugszinspflicht nicht zu beanstanden (s.a. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 174 N 13, N 21, N 25 und N 28).

3.6.5. Begründet ist demgegenüber die Rüge des Gesuchstellers, wonach als Zinsbasis nicht der (Netto-)Steuerbetrag von Fr. 70'146'066.90 hätte verwendet werden dürfen, sondern Verzugszins auf der gesamten Nachsteuerforderung geschuldet sei. Art. 53 Abs. 1 StHG sieht für die ordentliche Nachsteuer ausdrücklich vor, dass die nicht erhobene Steuer *samt Zins* als Nachsteuer eingefordert wird. Gleiches gilt gemäss § 160 Abs. 1 StG ("... wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert"). Angesichts des übereinstimmenden Wortlauts der beiden Vorschriften und des Umstands, dass Art. 53 Abs. 1 StHG dem kantonalen Gesetzgeber den Einbezug von Zinsen in die Nachsteuer zwingend vorschreibt, ist von übereinstimmenden Regelungen auszugehen, die ihrerseits mit Art. 151 Abs. 1 DBG übereinstimmen und im Sinne des bundesverfassungsrechtlichen Harmonisierungsauftrags (Art. 129 Abs. 1 und 2 BV) gleich auszulegen sind (vgl. BGer 2A.613/2006 vom 8. August 2007, E. 4; 2C\_262/2018 vom 11. Februar 2019, E. 2; 2C\_6/2021 vom 12. Januar 2021, E. 4; s.a. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 160 N 5 f.). Die Zinspflicht ist somit von Bundesrechts wegen verbindlich mit der Nachsteuerpflicht verknüpft und stellt begrifflich einen Bestandteil der Nachsteuer dar (vgl. Looser, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. 2017, Art. 53 StHG N 16 f.). Letztere setzt sich mit anderen Worten aus der nicht erhobenen Steuer und dem bis zu deren Festsetzung aufgelaufenen Zins (in Zürich: Ausgleichszins) zusammen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 160 N 42 ff., § 162 N 21 [und § 31 N 23]), mit welchem der Steuerpflichtige den wirtschaftlichen Vorteil ausgleicht, der ihm durch die spätere Steuerentrichtung entstanden ist (Looser, a.a.O., Art. 53 StHG N 17). Ist gemäss den vorstehenden Erwägungen auf der veranlagten Nachsteuer bei verspäteter Zahlung (§ 51 Abs. 3 StV) aber Verzugszins geschuldet, muss die Verzugszinspflicht somit auch die im Nachsteuer(gesamt)betrug integrierten Zinsen umfassen (vgl. Looser, a.a.O., Art. 53 StHG N 16; ders., in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 152 DBG N 32; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 151 N 43; s.a. BGer 2C\_116/2015 vom

30. September 2015, E. 5.4.3 m.w.Hinw.). Das Anatozismusverbot greift in diesem Zusammenhang nicht.

Entgegen den Ausführungen des Gesuchsgegners dient gerade die Verzugszinspflicht auf dem Gesamtbetrag (Steuer und Ausgleichszins) der zinsmässigen Gleichbehandlung des Nachsteuerschuldners mit dem korrekt veranlagten ordentlichen Steuerschuldner (vgl. Urk. 85/73 Rz 39). Würde der Ausgleichszins nämlich, wie der Gesuchsgegner meint, durch den Verzugszins substituiert und nicht mit diesem kumuliert, hätte der säumige Nachsteuerschuldner zum selben Zeitpunkt im Ergebnis weniger Zins zu bezahlen als der für dieselbe Steuerperiode korrekt veranlagte Steuerschuldner. Ersterer würde für den Steuer(differenz)betrag bis zum Erlass der Nachsteuerverfügung nur den niedrigeren Ausgleichszins und erst ab diesem Zeitpunkt den höheren Verzugszins schulden, Letzterer hingegen wäre bereits ab der ursprünglichen Veranlagung bzw. Rechnungsstellung (§ 51 Abs. 3 StV) verzugszinspflichtig. Die Kumulation gleicht diese Differenz aus.

3.6.6. Die Höhe des Verzugszinses wird gemäss Ziffer I des regierungsrätlichen Beschlusses über die Festsetzung und Berechnung der Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern vom 11. Juli 2007 in dessen Anhang festgesetzt und beträgt seit dem Jahr 2008 und auch aktuell 4.5 % (s.a. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 174 N 28).

3.6.6.1. Zwar beschloss der Regierungsrat am 1. April 2020 im Rahmen der COVID-19-Massnahmen eine Änderung des Anhangs dieses Beschlusses (RRB Nr. 336/2020), indem er den Verzugszins für die Zeit vom 1. Mai 2020 bis 31. Dezember 2020 an den Ausgleichs- und Vergütungszins anpasste und auf 0.25 % senkte. Gemäss seiner Begründung beruht die Anpassung auf der Befürchtung, dass als Folge der Corona-Pandemie zahlreiche Steuerpflichtige fällige Steuerrechnungen nicht fristgerecht würden bezahlen können (vgl. RRB Nr. 336/2020 S. 3). Im Sinne einer praxistauglichen Pauschallösung gilt der reduzierte Zinssatz nicht nur für Steuerschulden, die während dieser Zeitspanne fällig wurden, sondern grundsätzlich auch für sämtliche Steuerschuldner, die sich am 1. Mai 2020 bereits in Verzug befanden. Überdies setzt er nicht den Nachweis vo-

raus, dass der Zahlungsverzug bzw. die Säumnis tatsächlich durch die Pandemie verursacht wurde.

3.6.6.2. Unabhängig von den im Anhang festgesetzten Zinssätzen statuiert Ziffer III des Beschlusses über die Festsetzung und Berechnung der Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern jedoch den Grundsatz, dass der Zinssatz zu Beginn eines Betreibungsverfahrens bis zu dessen Abschluss gilt. Damit wird der Verzugszinssatz für in Betreuung gesetzte Steuerschulden auf derjenigen Höhe "eingefroren", auf der er sich im Zeitpunkt der Anhebung der Betreuung gemäss Anhang befindet, und er verändert sich im Laufe des Betreibungsverfahrens nicht mehr. Mit anderen Worten: Der bei Einleitung der Betreuung gültige Verzugszinssatz gilt während der gesamten Dauer des Betreibungsverfahrens unverändert fort (s.a. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 173 N 41, § 174 N 28). Insofern ist der Wortlaut der Bestimmung klar, d.h. eindeutig und unmissverständlich, und deshalb nicht weiter auslegungsbedürftig, zumal keinerlei Anhaltspunkte dafür bestehen (oder im Beschwerdeverfahren vom Gesuchsgegner dargetan werden), dass er allenfalls nicht den wahren, vom Normgeber gewollten Sinn der Norm wiedergeben könnte (vgl. BGE 140 II 80 E. 2.5.3 S. 87; 140 III 550 E. 2.6 S. 553; BGer 9C\_631/2015 vom 21. März 2016, E. 4.4). Den wortlautgetreuen Sinn als abwegige "Wortklauberei" abtun zu wollen (vgl. Urk. 85/73 Rz 43), greift jedenfalls zu kurz.

Ziffer III des Beschlusses vom 11. Juli 2007 wurde durch die Änderung des Anhangs vom 1. April 2020 nicht tangiert und insbesondere weder geändert noch relativiert. Sie bleibt deshalb ungeachtet der temporären Reduktion des Verzugszinses einschlägig und ist anzuwenden. Das erscheint auch sachgerecht, steht bei Schuldnern wie dem Gesuchsgegner, die bereits lange vor der COVID-19-Krise in Verzug gerieten und für die Steuerschuld betrieben wurden, doch fest, dass ihre Säumnis nicht auf die Pandemie zurückzuführen ist, dass sie also nicht "als Folge der Corona-Pandemie" im Zahlungsrückstand sind. Damit besteht auch keine Veranlassung, den mit der Änderung des Anhangs bezweckten situationsbedingten Schuldnerschutz in offenkundigem Widerspruch zum (unverändert gebliebenen) Wortlaut von Ziffer III auf sie auszuweiten. Entgegen den unbelegten

Mutmassungen des Gesuchsgegners ist auch nicht anzunehmen, dass eine (formelle Mit-)Anpassung von Ziffer III nur deshalb unterblieb, weil der Regierungsrat "[i]n der Eile der Coronamassnahmen ... auf einen umfassenden Wortabgleich verzichten" musste und stattdessen zu einer "grosszügigen Pauschallösung" griff und im Übrigen "auf eine steueramtliche Umsetzung mit Augenmass im Sinne der geforderten Grosszügigkeit" vertraute (Urk. 85/73 Rz 43). Dafür sind keine Anhaltspunkte ersichtlich oder dargetan. Ob als Konsequenz der angepassten Normenlage für alle Steuerpflichtigen, gegen die in der Zeitspanne zwischen dem 1. Mai 2020 und dem 31. Dezember 2020 für eine fällige Steuerforderung Betreuung eingeleitet wurde, auch für die Zeit ab 1. Januar 2021 und bis zum Abschluss des Betreibungsverfahrens der reduzierte Verzugszins weitergilt (was nach nicht näher begründeter Ansicht des Gesuchsgegners "sicher nicht die Absicht des Regierungsrates war"; Urk. 85/73 Rz 43) oder ob die unverändert gebliebene Ziffer III des Beschlusses vom 11. Juli 2007 für diese Fälle allenfalls durch teleologische Reduktion einschränkend auszulegen wäre, ist im vorliegenden Fall, in dem die Betreuung vor dem 1. Mai 2020 eingeleitet wurde, nicht zu beurteilen.

3.6.6.3. Die Betreuung für die streitgegenständliche Nachsteuerforderung wurde anfangs Oktober 2018 angehoben (Urk. 3/12 und Urk. 2). Zu diesem Zeitpunkt betrug der Verzugszins gemäss Anhang zum Beschluss des Regierungsrates über die Festsetzung und Berechnung der Zinsen für die Staats- und Gemeindesteuern vom 11. Juli 2007 4.5 %. Dieser Zinssatz gilt nach den vorstehenden Ausführungen bis zum Abschluss des Betreibungsverfahrens und mithin auch für die Zeit vom 1. Mai 2020 bis 31. Dezember 2020. Indem die Vorinstanz für diese Zeitspanne (bzw. im Dispositiv – wohl versehentlich – bereits ab dem 1. April 2020) nur für den coronabedingt reduzierten Verzugszins von 0.25 % Rechtsöffnung erteilte, wandte sie das Recht unrichtig an (Art. 320 lit. a ZPO). Auch diesbezüglich ist die Beschwerde des Gesuchstellers begründet.

### 3.7. Rechtsöffnung für Betreuungskosten

3.7.1. Der Gesuchsgegner macht in seiner Beschwerde geltend, die Vorinstanz habe im Widerspruch zur obergerichtlichen Praxis zu Unrecht auch für die

Betreibungs- und Arrestkosten sowie für die Prozesskosten des Rechtsöffnungsverfahrens Rechtsöffnung erteilt (Urk. 65 Rz 78). Für den Gesuchsteller ist der angefochtene Entscheid diesbezüglich nicht zu beanstanden (Urk. 78 Rz 136).

3.7.2. Gemäss Art. 68 Abs. 2 SchKG ist der Gläubiger berechtigt, von den Zahlungen des Schuldners die Betreuungskosten vorab zu erheben. Dazu gehören neben den Arrest- und den Kosten des Zahlungsbefehls auch die Kosten des Rechtsöffnungsverfahrens (BGE 133 III 687 E. 2.3 S. 691 f.; 123 III 271 E. 4.a S. 272; 119 III 63 E. 4.b.aa S. 67; BSK SchKG I-Emmel, Art. 68 N 3; SK SchKG-Penon/Wohlgemuth, Art. 68 N 3; Stücheli, a.a.O., S. 197). Aus der Vorschrift von Art. 68 SchKG wird in gefestigter obergerichtlicher Rechtsprechung abgeleitet, dass für die Kosten der laufenden Betreuung entgegen einer verbreiteten erstinstanzlichen Praxis keine Rechtsöffnung zu erteilen ist (ZR 108 [2009] Nr. 2, E. 4; ebenso BGer 2C\_781/2020 vom 28. Dezember 2020, E. 1.3; 5A\_455/2012 vom 5. Dezember 2012, E. 3 m.w.Hinw.; Urteil des Eidg. Versicherungsgerichts K 68/04 vom 26. August 2004, E. 5.3.2; BSK SchKG Ergänzungsband-Staehelin, Art. 84 ad N 67; KUKO SchKG-Gehri, Art. 68 N 4; s.a. SK SchKG-Penon/Wohlgemuth, Art. 68 N 22). Hierfür fehlt dem betreibenden Gläubiger das Rechtsschutzinteresse. Auf ein Gesuch um Rechtsöffnung für die Betreuungskosten ist deshalb nicht einzutreten (Art. 59 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a ZPO; BSK SchKG Ergänzungsband-Staehelin, Art. 84 ad N 67; s.a. BGE 144 III 360 E. 3.6.2 S. 367). Der vorinstanzliche Entscheid, auch für die Betreuungskosten Rechtsöffnung zu erteilen (Urk. 66 S. 15 E. 6 und Disp.-Ziff. 1), beruht somit auf einer unrichtigen Rechtsanwendung (Art. 320 lit. a ZPO). In diesem Punkt ist die Beschwerde des Gesuchsgegners begründet.

### 3.8. Kostenbezug

3.8.1. Schliesslich verlangt der Gesuchsteller mit seiner Beschwerde die Aufhebung von Dispositiv-Ziffer 4 des vorinstanzlichen Entscheids, gemäss welcher die Gerichtskosten vom Gesuchsteller bezogen werden, ihm vom Gesuchsgegner aber zu ersetzen sind. Diese Anordnung verletze die in Art. 116 Abs. 1 ZPO i.V.m. § 200 lit. a GOG statuierte Kostenfreiheit des Kantons (Urk. 85/65 Rz 37 f.). Der Gesuchsgegner will für den (vorliegenden) Fall, dass die Kostenre-

gelung nicht ohnehin zufolge Gutheissung seiner eigenen Beschwerde aufzuheben sei, nicht einsehen, weshalb die Vorinstanz mit der angefochtenen Regelung Recht verletzt haben sollte (Urk. 85/73 Rz 49).

3.8.2. Gemäss Art. 116 Abs. 1 ZPO können die Kantone (über Art. 113 f. ZPO hinaus) weitere Befreiungen von den Prozesskosten gewähren. Der Kanton Zürich hat von dieser Ermächtigung in § 200 GOG Gebrauch gemacht. Danach werden (unter anderem) dem Kanton in Zivilverfahren keine Gerichtskosten auferlegt. Der Begriff des Zivilverfahrens ist umfassend auszulegen. Er umfasst sämtliche Verfahren vor Zivilinstanzen, insbesondere auch das Rechtsöffnungsverfahren, beispielsweise betreffend Steuerschulden (Hauser/Schweri/Lieber, a.a.O., § 200 N 8 f.; s.a. Art. 1 lit. c und Art. 251 lit. a ZPO). Das Kostenprivileg des Kantons beruht auf der Überlegung, dass bei der Auferlegung von Prozesskosten an den Kanton letztlich wiederum die Staatskasse belastet würde; mit der Kostenfreiheit wird verhindert, dass ein unnötiger Verrechnungsaufwand zwischen verschiedenen kantonalen Stellen betrieben wird (Hauser/Schweri/Lieber, a.a.O., § 200 N 6). Folgerichtig darf dem Kanton (ungeachtet von Art. 68 Abs. 1 SchKG) auch kein Kostenvorschuss im Sinne von Art. 98 ZPO auferlegt werden (Hauser/Schweri/Lieber, a.a.O., § 200 N 9; *OGer ZH RT180229 vom 06.03.2019, E. 4.1*). Ebenso wenig kann es im Lichte der ratio legis angehen, vom Kanton Gerichtskosten, die der Gegenpartei auferlegt werden, zu beziehen. Die in Dispositiv-Ziffer 4 des angefochtenen Entscheids getroffene Anordnung verletzt demnach Recht (Art. 320 lit. a ZPO) und ist aufzuheben.

### 3.9. Fazit

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde des Gesuchsgegners lediglich hinsichtlich der Rechtsöffnung für Arrest-, Betreibungs- und Prozesskosten durchdringt. Im Sinne eines neuen Sachentscheids (Art. 318 Abs. 1 lit. b ZPO) sind diese Kosten von der Rechtsöffnung auszunehmen. Im Übrigen ist die Beschwerde des Gesuchsgegners abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist.

Demgegenüber ist die Beschwerde des Gesuchstellers gutzuheissen, diesem im Sinne von Art. 318 Abs. 1 lit. b ZPO eventualantragsgemäss (vgl.

Urk. 85/65 S. 2) zusätzlich zur Betreuungsforderung definitive Rechtsöffnung für Zins zu 4.5 % auf Fr. 80'310'032.85 seit dem 1. März 2016 zu erteilen und Dispositiv-Ziffer 4 des vorinstanzlichen Urteils ersatzlos aufzuheben. Eine blosser Ergänzung des vorinstanzlichen Urteils für die Zinsdifferenz (im Sinne des Beschwerdehauptantrags; Urk. 85/65 S. 2) erscheint demgegenüber nicht sachgerecht, nachdem der Gesuchsgegner mit seiner eigenen Beschwerde die vorinstanzlich erteilte Rechtsöffnung insgesamt angefochten hat und seiner Beschwerde aufschiebende Wirkung verliehen wurde (vgl. Urk. 74), der vorinstanzliche Entscheid im Umfang der vom Gesuchsteller nicht angefochtenen Zinsforderung mithin gar nicht vollstreckbar wurde.

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

4.1. Die Bemessung der zweitinstanzlichen Entscheid- bzw. Spruchgebühr richtet sich nach der Gebührenverordnung zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs (GebV SchKG; vgl. ZR 110 [2011] Nr. 28; BGer 5D\_23/2017 vom 8. Mai 2017, E. 4.3.1 m.Hinw. auf BGE 139 III 195 E. 4.2.2 und E. 4.2.4 S. 198 f.). Sie ist, nachdem im vorliegenden Verfahren zwei selbstständige Beschwerden mit einem Streitwert von je (weit) über Fr. 1'000'000.– zu beurteilen waren, in Anwendung von Art. 48 i.V.m. Art. 61 Abs. 1 GebV SchKG auf insgesamt Fr. 6'000.– festzusetzen.

4.2. Der Gesuchsgegner unterliegt in beiden (vereinigten) Beschwerdeverfahren mit seinen Anträgen praktisch vollumfänglich. Das marginale Obsiegen hinsichtlich der Arrest-, Betreibungs- und Prozesskosten fällt für die Kostenverteilung nicht ins Gewicht. Die Gerichtskosten des zweitinstanzlichen Verfahrens sind deshalb dem Gesuchsgegner aufzuerlegen (Art. 106 Abs. 1 ZPO) und im Umfang von Fr. 3'000.– mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen (Art. 111 Abs. 1 ZPO).

4.3. Überdies ist der Gesuchsgegner antragsgemäss (Urk. 78 S. 2; Urk. 85/65 S. 3) zu verpflichten, dem anwaltlich vertretenen Gesuchsteller für beide (vereinigten) Beschwerdeverfahren je eine volle Parteientschädigung zu be-

zahlen (Art. 106 Abs. 1, Art. 111 Abs. 2 und Art. 95 Abs. 3 lit. b ZPO). Deren Höhe bestimmt sich nach der Verordnung über die Anwaltsgebühren (AnwGebV; Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 96 ZPO; s.a. BGE 139 III 195 E. 4.3 S. 199) und ist, ausgehend von einem Streitwert von rund Fr. 80.3 Mio., für das Verfahren RT200121 auf Fr. 8'616.– (Fr. 8'000.– zuzüglich 7.7 % Mehrwertsteuer) festzusetzen (§ 2 Abs. 1 und 2, § 4 Abs. 1, § 9, § 11 und § 13 Abs. 1 und 2 AnwGebV). Für das damit vereinigte Verfahren RT200122 erscheint eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.– (mangels eines entsprechenden Antrags ohne Mehrwertsteuerzuschlag; vgl. Urk. 85/65 S. 3 und S. 13) angemessen. Bei der Bemessung ist neben dem offensichtlichen Missverhältnis zwischen dem Streitwert und dem notwendigen Zeitaufwand der Vertretung (§ 2 Abs. 2 AnwGebV) mitzubewerksichtigen, dass die Rechtsvertreter des Gesuchstellers in den beiden Parallelverfahren RT200121 und RT200122 weitgehend identische Rechtsschriften (sowie im Verfahren RT200126 eine teilweise identische Beschwerdeschrift) eingereicht haben, wodurch sich der Aufwand für das einzelne Verfahren reduzierte.

4.4. Die Nebenfolgenregelung des erstinstanzlichen Verfahrens wird von den Parteien weder selbstständig angefochten noch konkret bemängelt (vgl. Urk. 65 S. 2 und Rz 77; Urk. 85/65 S. 2 f. und S. 13) und entspricht dem Verfahrensausgang (vgl. Art. 106 Abs. 1 ZPO). Sie ist im Beschwerdeverfahren deshalb nicht zu überprüfen (vgl. vorne, E. 2.4).

#### **Es wird beschlossen:**

1. Das Beschwerdeverfahren Geschäfts-Nr. RT200122 wird mit dem vorliegenden Beschwerdeverfahren vereinigt, unter der Prozessnummer RT200121 weitergeführt und als dadurch erledigt abgeschrieben.
2. Der prozessuale Antrag des Gesuchstellers, es sei davon Vormerk zu nehmen, dass das Urteil des Einzelgerichts im summarischen Verfahren am Bezirksgericht Meilen vom 12. August 2020 im Verfahren EB180342 in Bezug auf Dispositiv-Ziffer 1 Satz 1 sowie die Dispositiv-Ziffern 2, 3 und 5 rechtskräftig und vollstreckbar sei, wird abgeschrieben.

3. Schriftliche Mitteilung an die Parteien mit nachfolgendem Erkenntnis sowie an die Obergerichtskasse.

**Es wird erkannt:**

1. In Gutheissung der Beschwerde des Gesuchstellers sowie in teilweiser Gutheissung der Beschwerde des Gesuchsgegners wird:
  - a) Dispositiv-Ziffer 1 des Urteils des Einzelgerichts im summarischen Verfahren am Bezirksgericht Meilen vom 12. August 2020 aufgehoben und durch folgende Fassung ersetzt:

"1. Dem Gesuchsteller wird definitive Rechtsöffnung erteilt in der Betreuung Nr. 1, Betreibungsamt Küsnacht-Zollikon-Zumikon, Zahlungsbefehl vom 8. Oktober 2018, für Fr. 80'310'032.85 und Zins zu 4.5 % auf Fr. 80'310'032.85 seit dem 1. März 2016.  
Im Mehrbetrag wird auf das Begehren nicht eingetreten."
  - b) Dispositiv-Ziffer 4 des genannten Urteils aufgehoben.

Im Übrigen wird die Beschwerde des Gesuchsgegners abgewiesen, soweit auf sie eingetreten wird.
2. Die zweitinstanzliche Entscheidgebühr wird auf Fr. 6'000.– festgesetzt.
3. Die Kosten für das zweitinstanzliche Verfahren werden dem Gesuchsgegner auferlegt und im Umfang von Fr. 3'000.– mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
4. Der Gesuchsgegner wird verpflichtet, dem Gesuchsteller für das zweitinstanzliche Verfahren eine Parteientschädigung von insgesamt Fr. 11'616.– zu bezahlen.
5. Schriftliche Mitteilung an die Parteien (an den Gesuchsteller unter Beilage der Doppel von Urk. 85/73, Urk. 85/75 und Urk. 85/76/1-2) sowie an die Vorinstanz, je gegen Empfangsschein.

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

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

Dies ist ein Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG in einer Schuldbetreibungs- und Konkursache (Art. 72 Abs. 2 lit. a BGG).

Es handelt sich um eine vermögensrechtliche Angelegenheit. Der Streitwert beträgt Fr. 80'310'032.85.

Die Beschwerde an das Bundesgericht hat keine aufschiebende Wirkung.

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

Zürich, 13. August 2021

Obergericht des Kantons Zürich  
I. Zivilkammer

Der Gerichtsschreiber:

Dr. M. Nietlispach

versandt am:

Im