

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

**2C\_629/2021**

**Urteil vom 19. Oktober 2021**

**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Bundesrichterin Hänni,  
Gerichtsschreiber Kocher.

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

*gegen*

Kantonales Steueramt Zürich,  
Bändliweg 21, 8090 Zürich.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2005-2009;  
Nachsteuern,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 16. Juni 2021  
(SR.2021.00009 / SR.2021.00010).

**Sachverhalt:**

**A.**

Die Eheleute A.A.\_\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_\_ geb. C.\_\_\_\_\_ sind in der Schweiz an verschiedenen Orten aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig, so namentlich auch im Kanton Zürich, wo sie über Grundeigentum verfügen. Zudem wird der Ehemann seit 2008 vom Kanton Zürich für steuerliche Zwecke als gewerbmässiger Grundstückhändler qualifiziert. Aufgrund einer Untersuchung wegen des Verdachts auf Zoll- und Mehrwertsteuervergehen im Zusammenhang mit der nicht deklarierten Einfuhr von Kunstgegenständen beschlagnahmte die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) umfangreiche Akten des Ehemanns. Diese gelangten im Rahmen der Amtshilfe an das Steueramt des Kantons Zürich (nachfolgend: die Veranlagungsbehörde). Die Auswertung ergab, dass der Ehemann in seiner Villa in U.\_\_\_\_\_/ZH einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Bereich des Kunst- und Antiquitätenhandels nachgegangen sei.

**B.**

**B.a.** Vor diesem Hintergrund eröffnete die Veranlagungsbehörde am 30. Oktober 2015 gegenüber den Eheleuten ein "Nach- und Strafsteuerverfahren" aufgrund einer "Unterbesteuerung infolge Nichtdeklaration von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit". Mit Verfügungen vom 26. bzw. 27. Januar 2016 setzte das Steueramt die Nachsteuern für die Steuerperioden 2005 bis 2009 auf rund Fr. 80,3 Mio. (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. rund Fr. 28,9 Mio. (direkte Bundessteuer) sowie für die Steuerperioden 2010 bis 2012 auf rund Fr. 79,6 Mio. (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. rund Fr. 84,4 Mio. (direkte Bundessteuer) fest. Die dagegen erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos.

**B.b.** Das daraufhin angerufene Bundesgericht hiess die *Beschwerden der Ehefrau* mit Urteil 2C\_799/2017 / 2C\_800/2017 vom 18. September 2018 gut und wies die Angelegenheit insoweit zur Neuurteilung an die Veranlagungsbehörde zurück. Zu beanstanden waren der Einbezug der Ehefrau in das Nachsterverfahren und damit auch ihre Solidarhaftung für die erhobenen Nachsteuern (E. 4.2.1). Dabei

hielt das Bundesgericht ausdrücklich fest, dass "die Rückweisung an die Vorinstanz in Bezug auf die Ehefrau keinesfalls die 'Aufhebung aller falscher Verfügungen' zur Folge" habe und das Verfahren gegen den Ehemann ordentlich fortgesetzt werden könne (E. 4.2.1.6). Folglich hiess es einzig die Beschwerden der Ehefrau gut (Ziff. 2 des Dispositivs). Dagegen wurden die *Beschwerden des Ehemannes* - soweit die Erhebung der Nachsteuern betreffend - vollumfänglich abgewiesen und lediglich in Bezug auf die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens gutgeheissen (Ziff. 3 des Dispositivs).

**B.c.** Mit Gesuch vom 4. Juni 2021 beantragte der Steuerpflichtige dem Bundesgericht, die Ziffer 3 - falls notwendig auch die Ziffer 2 - des Dispositivs des Urteils 2C\_799/2017 / 2C\_800/2017 vom 18. September 2018 sei dahingehend zu erläutern, eventualiter zu berichtigen, dass Klarheit darüber bestehe, ob infolge der aufgehobenen Ehegattenbesteuerung gegen ihn eine Individualbesteuerung vorzunehmen sei. Das Bundesgericht wies das Gesuch ab (Urteil 2G\_2/2021 vom 22. Juni 2021). Es erwog, aus dem Gesuch werde deutlich, dass es dem Steuerpflichtigen hauptsächlich um die Frage gehe, ob die Nachsteuern gestützt auf das Urteil 2C\_799/2017 / 2C\_800/2017 vom 18. September 2018 auf dem Wege der Zwangsvollstreckung bezogen werden könnten. Hierfür stehe die Erläuterung nicht zur Verfügung. Mit ihr soll nicht geklärt werden, ob und gegebenenfalls inwieweit ein Urteil vollstreckt werden kann. Die Tragweite des Dispositivs sei im Rahmen des Vollstreckungsverfahrens im Lichte der Urteilsabwägungen auszulegen (**BGE 143 III 420** E. 2.2). Der Gesuchsteller sei mit seinen Einwänden deshalb ins Vollstreckungsverfahren zu verweisen.

## C.

**C.a.** Der Steuerpflichtige nahm am 25. Oktober 2019 und am 17. Dezember 2019 in den Räumlichkeiten der Veranlagungsbehörde Einsicht in die ihn betreffenden Akten. Am 5. März 2020 machte er bei der Veranlagungsbehörde Nichtigkeits- und Revisionsgründe hinsichtlich der Veranlagungsverfügungen vom 27. Januar 2016 zu den Steuerperioden 2005 bis 2009, Nachsteuern, geltend. Er rügte eine Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör und begründete dies damit, dass ihm Nebenakten vorenthalten worden seien. Die Veranlagungsbehörde leitete das Gesuch zur Behandlung an das Bundesgericht weiter, das die Sache mit Schreiben vom 21. April 2020 an die Veranlagungsbehörde zurückwies, da der Steuerpflichtige einen Entscheid seitens der Veranlagungsbehörde beantragt habe. In einer Eingabe vom 1. September 2020 brachte der Steuerpflichtige bei der Veranlagungsbehörde unter Bezugnahme auf das Urteil 2C\_219/2019 vom 27. April 2020 (hinten lit. D.b) weitere Nichtigkeits- und Revisionsgründe vor. Mit Verfügung vom 8. Dezember 2020 wies die Veranlagungsbehörde die Gesuche vom 5. März 2020 und 1. September 2020 ab, soweit sie darauf eintrat. Dagegen erhob der Steuerpflichtige Einsprache an die Veranlagungsbehörde. Mit Einspracheentscheid vom 16. April 2021 bestätigte die Veranlagungsbehörde ihre Sichtweise und wies sie die Einsprache ab, soweit sie darauf eintrat.

**C.b.** Dagegen gelangte der Steuerpflichtige am 19. Mai 2021 an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich. Er beantragte, in Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids seien die Nachsteuerverfügungen vom 27. Januar 2016 betreffend die Steuerperioden 2005 bis 2009 infolge Nichtigkeit aufzuheben (respektive den darauf beruhenden Rechtsmittelentscheiden die Anwendung zu versagen). Die Sache sei zur Neuurteilung an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen. Eventualiter sei diese zu verpflichten, auf die (vereinigten) Revisionsgesuche vom 5. März bzw. 1. September 2020 einzutreten und diese materiell zu behandeln. Durch das Vorenthalten bzw. Unterschlagen der Nebenakten sei sein Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Überdies liege eine "klar falsche, stossende, unbillige und nunmehr nachgewiesenermassen willkürliche Ermessensveranlagung vor", nachdem das Bundesgericht im Urteil 2C\_219/2019 von einer rein privaten Sammlertätigkeit ausgegangen sei.

**C.c.** Mit Entscheid SR.2021.00009 / SR.2021.00010 vom 16. Juni 2021 wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich die Rechtsmittel ab. Es erwog, vor dem Hintergrund dessen, dass das Bundesgericht im Urteil 2C\_799/2017 / 2C\_800/2017 vom 18. September 2018 in Bezug auf die Nachsteuern des Steuerpflichtigen abschliessend entschieden habe, sei einzig das Bundesgericht zur Entgegennahme eines Revisionsgesuchs zuständig. Dementsprechend sei die Feststellungsverfügung der Veranlagungsbehörde vom 8. Dezember 2020 nicht zu beanstanden. Die Veranlagungsbehörde habe, entgegen der Ansicht des Steuerpflichtigen, nie Anlass zur Annahme gegeben, dass sie sich in der Revisionssache für zuständig halte.

Was die angebliche Nichtigkeit betreffe, so beziehe die gerügte Gehörsverletzung sich auf blosser Handakten und Arbeitspapiere seitens der Abteilung Bücherrevision. Der Steuerpflichtige rügte, dass ihm insbesondere ein Artikel vom Juli 2008, der in der Zeitschrift "Bilanz" erschienen war, eine Aktennotiz der Veranlagungsbehörde vom 14. Dezember 2007, eine undatierte handschriftliche Notiz des Steuerrevisors und eine Stellungnahme vom 13. April 2012 des seinerzeitigen Rechtsvertreters zur Einsicht nicht vorgelegt worden seien. Weshalb diese Handakten und Arbeitspapiere in die (entscheiderheblichen) Verfahrensakten hätten übernommen werden müssen, zeige er aber in keiner substantiierten Weise auf.

Die genannten Dokumente bezögen sich, so das Verwaltungsgericht weiter, ohnehin auf die Liegenschaften und nicht auf die selbständige Erwerbstätigkeit als Kunst- und Antiquitätenhändler. Für das Nachsteuerverfahren seien sie daher von vornherein ohne Belang. Nichts anderes ergebe sich aus dem (erheblichen) Umfang der Handakten. Diese seien von der Veranlagungsbehörde nie als beweisrelevant erachtet und dem Steuerpflichtigen "lediglich vollständigkeitshalber" vorgelegt worden. Die Handakten hätten "zumindest teilweise bereits Eingang in die ursprünglichen Verfahrensakten gefunden".

## D.

**D.a.** Was das hier ebenfalls interessierende Parallelverfahren im Bereich der Einfuhrabgaben anbelangt, ist folgendes von Bedeutung: Am 19. August 2015 erliess die EZV eine Nachforderungsverfügung, mit welcher sie vom Steuerpflichtigen einen Mehrwertsteuerbetrag von Fr. 11'744'129.60 sowie Verzugszinsen forderte. Die EZV führte im Wesentlichen aus, der Steuerpflichtige habe in 86 Fällen Kunstwerke zu Unrecht steuerfrei im Verlagerungsverfahren auf die Galerie D. \_\_\_\_\_ AG (mit Sitz in V. \_\_\_\_\_ /ZG) in die Schweiz importiert. Mit Urteil A-714/2018 vom 23. Januar 2019 hiess das Bundesverwaltungsgericht die vom Steuerpflichtigen erhobene Beschwerde teilweise gut und änderte es den Beschwerdeentscheid dahingehend ab, dass der Steuerpflichtige Einfuhrsteuern von noch Fr. 10'815'759.05 sowie Verzugszinsen schulde.

**D.b.** Das Bundesgericht wies die Beschwerde des Steuerpflichtigen mit Urteil 2C\_219/2019 vom 27. April 2020 ab. Die Beschwerde der EZV hiess es hingegen mit Urteil 2C\_217/2019 vom 27. April 2020 im Sinne der Erwägungen teilweise gut. Bezüglich namentlich genannter Kunstwerke wies es die Sache zur ergänzenden Sachverhaltsabklärungen und neuer Entscheidung an das Bundesverwaltungsgericht zurück. Im Übrigen wies es die Beschwerde ab. Die Beschwerde an das Bundesgericht gegen das aufgrund der Teilrückweisung getroffene Urteil A-2905/2020 des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. August 2020, worin der Steuerpflichtige nunmehr zur Nachleistung von Einfuhrsteuern von Fr. 11'155'419.70 sowie Verzugszinsen verpflichtet worden war, führte zur Abweisung (Urteil 2C\_742/2020 vom 16. November 2020). Das Bundesgericht hielt zusammenfassend fest, dass die streitbetroffenen Kunstwerke zu Unrecht im Verlagerungsverfahren auf die Galerie D. \_\_\_\_\_ AG angemeldet worden seien. Dieser Verstoss sei dem Steuerpflichtigen zuzurechnen, zumal dieser die jeweiligen Einfuhren tatsächlich veranlasst habe. Entsprechend habe die Vorinstanz den Steuerpflichtigen bundesrechtskonform als zur Zahlung der Einfuhrsteuer (Art. 51 Abs. 1 MWSTG) verpflichteten Zollschuldner im Sinne von Art. 70 Abs. 2 lit. a ZG qualifiziert und deshalb auch als Nachleistungspflichtigen in Anspruch genommen (Art. 12 Abs. 2 VStrR).

## E.

Mit Eingabe vom 20. August 2021 erhebt der Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 16. Juni 2021 (vorne lit. C.c). Er beantragt:

1. In Aufhebung des angefochtenen Entscheids sei folgendes anzuordnen:

a. Die Nachsteuerverfügungen vom 27. Januar 2016 seien infolge Nichtigkeit aufzuheben (respektive den darauf beruhenden Rechtsmittelentscheiden die Anwendung zu versagen) und die Sache sei zur etwaigen Neuurteilung, respektive Einstellung des Nachsteuerverfahrens, an die Vorinstanz (eventualiter an die Veranlagungsbehörde) zurückzuweisen.

b. Eventualiter sei die Vorinstanz (eventualiter die Veranlagungsbehörde) zu verpflichten, auf die (vereinigten) Revisionsgesuche vom 5. März 2020 und 1. September 2020 einzutreten und materiell zu behandeln.

2. Subeventualiter sei die Beschwerde als Revisionsgesuch im Sinne von Art. 121 ff. BGG entgegenzunehmen mit dem Antrag, es sei das Urteil 2C\_799/2017 / 2C\_800/2017 vom 18. September 2018 aufzuheben, und die Sache sei zur etwaigen Neuurteilung, respektive Einstellung des Nachsteuerverfahrens, an die Vorinstanz (eventualiter an die Veranlagungsbehörde) zurückzuweisen.

In prozessualer Hinsicht seien die Verfahren betreffend die Entscheide SR.2021.00009 / SR.2021.00010 vom 16. Juni 2021 zu vereinigen.

## F.

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat den Aktenbeizug angeordnet und von weiteren Instruktionsmassnahmen, insbesondere von einem Schriftenwechsel gemäss Art. 102 Abs. 1 BGG, abgesehen. Mit unaufgeforderter Eingabe vom 26. August 2021 beantragt die Veranlagungsbehörde im Wesentlichen, das vorliegende Verfahren 2C\_629/2021 zu den Steuerperioden 2005 bis 2009 sei zu sistieren bis zum Abschluss des Verfahrens des Verwaltungsgerichts SB.2021.00095 / SB.2021.00096 des Kantons Zürich betreffend Nichtigkeit/Revision der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und der direkten Bundessteuer, Steuerperioden 2010 bis 2013. Die Veranlagungsbehörde äussert die Erwartung, dass die gleichartigen Verfahren SB.2021.00095 / SB.2021.00096 in den nächsten Monaten entschieden würden.

## Erwägungen:

1.

1.1. Dem Verfahren liegen abgaberechtliche Verfügungen der Veranlagungsbehörde, deren Nichtigkeit festgestellt werden soll, bzw. ein Urteil des Bundesgerichts, das revidiert werden soll, zugrunde. Dabei handelt es sich um eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Die weiteren Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind ebenso gegeben (Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 146 IV 88** E. 1.3.2 S. 92) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 145 I 239** E. 2).

1.3. Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 147 I 194** E. 3.4; **147 II 44** E. 1.2; **147 V 156** E. 7.2.3). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (**BGE 146 I 62** E. 3; **146 IV 114** E. 2.1).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 147 V 124** E. 1.1). Es stellt deshalb grundsätzlich auf die sachverhaltlichen Elemente im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids ab (**BGE 147 II 49** E. 3.3). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 147 V 16** E. 4.1.1). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (zum Ganzen: **BGE 146 IV 88** E. 1.3.1). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung, namentlich die antizipierte Beweiswürdigung (**BGE 146 V 240** E. 8.2). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (**BGE 147 IV 73** E. 4.1.2; vorne E. 1.3). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik an einem vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (auch dazu **BGE 147 IV 73** E. 4.1.2).

## 1.5.

1.5.1. Die Veranlagungsbehörde ersucht um die Sistierung des vorliegenden Verfahrens zu den Steuerperioden 2005 bis 2009 und begründet dies mit der auf kantonaler Ebene bestehenden Hängigkeit des Verfahrens zu den Steuerperioden 2010 bis 2013 (Sachverhalt, lit. F).

1.5.2. Das Bundesgericht kann ein hängiges Verfahren aus Gründen der Zweckmässigkeit aussetzen, insbesondere dann, wenn das Urteil von der Entscheidung in einem anderen Rechtsstreit beeinflusst werden kann (Art. 6 Abs. 1 BZP [SR 273] i.V. mit Art. 71 BGG; **BGE 144 I 208** E. 4). Die Sistierung kann aber mit dem Beschleunigungsgebot (Art. 29 Abs. 1 BV) kollidieren, weshalb sie nur ausnahmsweise infrage kommt. Hierzu muss sie sich auf sachliche Gründe stützen können. Mit Blick auf die Verfahrensökonomie ist die Sistierung etwa angezeigt, wenn ein präjudizierender Entscheid einer anderen Behörde bevorsteht (**BGE 144 I 208** E. 4; **130 V 90** E. 5; **115 Ia 157** E. 1). Zu denken ist beispielsweise an ein vor einer unteren Instanz hängiges, nicht von vornherein aussichtsloses Revisionsverfahren (**BGE 144 I 208** E. 4.1; **138 II 386** E. 7).

1.5.3. Mit dem Endentscheid im bundesgerichtlichen Verfahren wird ein bislang noch nicht beurteiltes Gesuch um Sistierung des Beschwerdeverfahrens gegenstandslos (Urteil 2C\_736/2019 vom 19. November 2019 E. 3.4). Dem vorliegenden Gesuch wäre aber ohnehin nicht zu entsprechen. Der Ausgang des hängigen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist in keiner Weise absehbar, ebenso wenig wie klar ist, dass bereits in naher Zukunft mit einem Entscheid zu rechnen ist. Auch mit Blick auf die fortschreitende Bezugsverjährung (Art. 121 DBG; Art. 47 Abs. 2 StHG) ist einer umgehenden Erledigung des Falles der Vorzug zu geben. Damit ist dem Beschleunigungsgebot Genüge getan.

## 2.

2.1. Der Steuerpflichtige ersucht im Hauptantrag um Feststellung der Nichtigkeit des angefochtenen Entscheids. Darauf ist vorab einzugehen (hinten E. 2.2). Eventualiter sei die Vorinstanz (bzw. die Veranlagungsbehörde) zu verpflichten, auf die Revisionsgesuche vom 5. März 2020 und 1. September 2020 einzutreten (hinten E. 2.3). Subeventualiter beantragt er, das Urteil 2C\_799/2017 / 2C\_800/2017 vom 18. September 2018 sei, soweit es ihn (und nicht seine Ehegattin) betrifft, revisionsweise aufzuheben und die Sache zur neuen Veranlagung an den Kanton Zürich zurückzuweisen (hinten E. 2.4).

## 2.2.

2.2.1. Die Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes ist jederzeit und von sämtlichen staatlichen Instanzen von Amtes wegen zu berücksichtigen. Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel aber nur anfechtbar (und

nicht wichtig). Entsprechend werden sie durch Nichtanfechtung rechtsgültig. Nichtigkeit herrscht nur, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar erweist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Materielle (inhaltliche) Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab formelle Mängel (funktionelle und sachliche Unzuständigkeit, krasse Verfahrensfehler) in Betracht (**BGE 147 IV 93** E. 1.4.4).

**2.2.2.** Die Nichtigkeit der angefochtenen Verfügung soll nach Meinung des Steuerpflichtigen darin zum Ausdruck kommen, dass auf Verwaltungsebene ein "Schattendossier" geführt worden sei, von welchem er - und auch Teile der Veranlagungsbehörde - keine Kenntnis gehabt habe. Er spricht davon, dass die Abteilung Bücherrevision zum Nachteil der "Einschätzungsabteilungen, sicher aber allen gerichtlichen Rechtsmittelinstanzen" "einen ganzen Aktenstapel" vorenthalten habe. Anlässlich der Ausübung des Akteneinsichtsrechts am 25. Oktober 2019 habe der zuständige Beamte versichert, dass "die Revisionsakten betreffend die Jahre 2007 bis 2009 mit Ausnahme des Bücherrevisionsprotokolls vernichtet worden" seien.

Im Verlauf des Verfahrens 5A\_856/2019 / 5A\_857/2019 habe der Steuerpflichtige dann aber erfahren, dass die Aussage unzutreffend gewesen sei. In der Stellungnahme der Veranlagungsbehörde vom 20. November 2019 sei nunmehr von "Nebenakten" die Rede gewesen, in welche der Steuerpflichtige jederzeit Einblick nehmen könne. Bei Sichtung dieser Nebenakten am 17. Dezember 2019 sei dem Steuerpflichtigen dann ein "ca. 50 cm hoher Aktenstoss" vorgelegt worden. Aufgrund der bislang "nicht offengelegten 'Nebenakten' in grossem Umfang und von erheblichem Gewicht" müsse davon ausgegangen werden, dass "die damaligen Ermessensveranlagungen nicht auf Kenntnis des vollständigen Aktenstandes ergingen". Von blossen "Handakten" zu sprechen, wie die Vorinstanz dies tue, sei unkritisch und euphemistisch. Konkret gehe es um "Nebenakten mit 415 Dokumenten", wie sich "unschwer bereits aus dem Protokoll vom 17. Dezember 2019 entnehmen lässt". Unstreitig seien diese Dokumente in das Nachsteuerverfahren nicht eingeflossen. "Gerade und ganz besonders bei einer Ermessenseinschätzung und erst recht im Nachsteuerverfahren" sei ein vollständiger Aktenstand aber "undispensierbar".

Folglich sei die "unbelegte wie im Übrigen auch inkorrekte Behauptung, der vorenthaltene Aktenstoss beziehe sich nur auf einen Teilbereich des unterstellten selbständigen Erwerbs, d.h. den Liegenschaftenhandel", "irrelevant". Genauso "unbeachtlich" sei die "wiederum nicht weiter belegte Behauptung, dass vereinzelte 'Nebenakten' Eingang ins ursprüngliche Verfahren gefunden haben sollen". Zusammenfassend sei die "klare, offensichtliche und schwere Verletzung der [...] verfassungsmässig garantierten Verfahrensrechte" ausgewiesen. Dies alleine vermöge schon die Nichtigkeit zu bewirken, umso mehr, wenn berücksichtigt werde, dass die Ermessensveranlagungen "auch inhaltlich auf falschen Annahmen beruhen, dies infolge offensichtlich tatsachenwidrig unterstelltem Kunsthandel".

**2.2.3.** Dazu ist folgendes vorzuschicken: Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) und das daraus fliessende Akteneinsichtsrecht bezieht sich grundsätzlich auf sämtliche Akten eines Verfahrens, die für dieses erstellt oder beigezogen wurden, ohne dass ein besonderes Interesse geltend gemacht werden müsste und unabhängig davon, ob die fraglichen Akten aus Sicht der Behörde entscheidungserheblich sind (**BGE 144 II 427** E. 3.1.1; **140 V 454** E. 4.1; **129 I 249** E. 3). Die Einsicht in die Akten, die für ein bestimmtes Verfahren erstellt oder beigezogen wurden, kann demnach nicht mit der Begründung verweigert werden, die fraglichen Akten seien für den Verfahrensausgang belanglos. Es muss vielmehr der betroffenen Person überlassen sein, die Relevanz der Akten zu beurteilen (**BGE 132 V 387** E. 3.2). Dem Akteneinsichtsrecht der rechtsunterworfenen Person steht die Aktenführungspflicht der Behörde gegenüber (**BGE 142 I 86** E. 2.2; **138 V 218** E. 8.1.2).

**2.2.4.** Nicht dem Akteneinsichtsrecht unterliegen aber namentlich rein interne Meinungsäusserungen der Veranlagungsbehörde oder der Gerichtsbehörden, die diese in Handakten oder anderen Dokumenten festhalten (**BGE 125 II 473** E. 4a; Urteil 2C\_516/2020 vom 2. Februar 2021 E. 6.1). Unter die nicht zwingend einsichtspflichtigen Aktenstücke fallen insbesondere Entwürfe, Anträge, Notizen, Skizzen, Zeitungsartikel, Mitberichte, Hilfsbelege usw. (Urteil 2C\_520/2020 vom 18. November 2020 E. 2.2.3). Hinsichtlich solcher Schriftstücke besteht kein Akteneinsichtsrecht, es sei denn, das Gesetz ordne dies ausdrücklich an (**BGE 125 II 473** E. 4a; **122 I 153** E. 6a).

**2.2.5.** Im Bereich der harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden ist der verfassungsmässige Anspruch auf Akteneinsicht konkretisiert worden in Art. 114 DBG und Art. 41 StHG. Danach sind die steuerpflichtigen Personen berechtigt, in die von ihnen eingereichten oder von ihnen unterzeichneten Akten "Einsicht zu nehmen" (Art. 114 Abs. 1 DBG bzw. Art. 41 Abs. 1 StHG, je Satz 1). Die übrigen Akten stehen ihnen "zur Einsicht offen", sofern die Ermittlung des Sachverhaltes abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen (Art. 114 Abs. 2 DBG bzw. Art. 41 Abs. 1 Satz 2 StHG). Das direktsteuerliche Akteneinsichtsrecht geht inhaltlich über Art. 29 Abs. 2 BV nicht hinaus (Urteile 2C\_181/2019 vom 11. März 2019 E. 2.2.2; 2C\_980/2013 vom 21. Juli 2014 E. 4.1). Auf geheim gehaltene, an sich einsichtspflichtige Akten darf die Veranlagungsbehörde nur insoweit abstellen, als deren wesentlicher Inhalt unter Wahrung der Äusserungsmöglichkeit bekannt gegeben wird (**BGE 144 II 427** E. 3.1.1; **115 Ia 293** E. 5).

**2.2.6.** Der Steuerpflichtige hat im vorinstanzlichen Verfahren, wie die Vorinstanz ausführt, in spezifischer Weise vorgebracht, dass ihm insbesondere ein Artikel vom Juli 2008, der in der Zeitschrift "Bilanz"

erschienen war, eine Aktennotiz der Veranlagungsbehörde vom 14. Dezember 2007, eine undatierte handschriftliche Notiz des Steuerrevisors und eine Stellungnahme vom 13. April 2012 des seinerzeitigen Rechtsvertreters nicht zur Einsicht vorgelegt worden seien (Sachverhalt, lit. C.c). Vor Bundesgericht sind die Beanstandungen eher vage und recht allgemein gehalten. Der Steuerpflichtige spricht nunmehr davon, dass ihm am 17. Dezember 2019 ein "ca. 50 cm hoher Aktenstoss" vorgelegt worden sei. Dabei handle es sich, präzisiert der Steuerpflichtige, um "'Nebenakten' in grossem Umfang und von erheblichem Gewicht" (vorne E. 2.2.2). Diesem "Aktenstoss" misst er insgesamt die Bedeutung von Sachumständen bei, die richtigerweise in die Veranlagung hätten einfliessen müssen. Ihm ist entgegenzuhalten, dass der blosser Umfang keinerlei Rückschluss auf die Wichtigkeit dieser Schriftstücke zulässt. Ebenso belanglos bleibt, ob die Dokumente als "Nebenakten", "Handakten" oder anderswie bezeichnet werden. Entscheidend kann einzig sein, ob die Schriftstücke in qualitativer Hinsicht als eigentliche Bestandteile des einsichtspflichtigen Dossiers zu gelten haben (vorne E. 2.2.3) oder lediglich als Hilfsbelege, die aufgrund der minderen Bedeutung und des rein intern-informativen Charakters nicht einsichtspflichtig sind (vorne E. 2.2.4). Zur Beantwortung dieser Frage bestehen keine allgemeingültigen Grundsätze. Die Abgrenzung ist im Einzelfall vorzunehmen, wozu die das individuell-konkrete Veranlagungsverfahren charakterisierenden Umstände heranzuziehen sind.

**2.2.7.** Im vorliegenden Fall ist allgemein bekannt, dass der Steuerpflichtige allein vor Bundesgericht eine grosse Zahl von Verfahren steuer-, zoll- und betriebsrechtlicher Natur geführt hat. Den Überblick zu gewinnen bzw. zu behalten, stellt für alle Beteiligten eine gewisse Herausforderung dar. Dass die Veranlagungsbehörde, von welcher zudem mehrere Abteilungen beteiligt sind, tendenziell einen grossen Aktenstand zu führen und zu verarbeiten hat, um nichts zu übersehen, liegt auf der Hand. Vieles davon ist entscheidungsrelevant, manches aber auch nicht. Die vom Steuerpflichtigen im vorinstanzlichen Verfahren aufgezählten Schriftstücke wecken zumindest hohe Zweifel, ob sie mehr als rein verwaltungsinterne Akten darstellen. Ein Ausschnitt aus der "Bilanz", der dem Steuerpflichtigen ohnehin bekannt sein wird, dürfte die Entscheidung kaum massgeblich beeinflusst haben. Rechtserhebliche Informationen sind ihm insofern jedenfalls nicht vorenthalten worden. Nicht zwangsläufig klar ist dies hinsichtlich der Aktennotiz der Veranlagungsbehörde vom 14. Dezember 2007 sowie der undatierten handschriftlichen Notiz des Steuerrevisors. Dass und weshalb es sich um mehr als blosser interne Dokumente mit informatorischem Charakter (beispielsweise eine Gedankenstütze) handeln könnte, zeigt der Steuerpflichtige im bundesgerichtlichen Verfahren aber nicht auf. Seine Ausführungen beschränken sich darauf, die nicht vertiefend begründete Überzeugung auszudrücken, dass ihm und dem Veranlagungsbeamten davon Kenntnis hätte gegeben werden müssen. Was schliesslich die Stellungnahme vom 13. April 2012 des seinerzeitigen Rechtsvertreters angeht, so ist dieses Wissen dem Steuerpflichtigen unmittelbar zuzurechnen. Auch diese Eingabe ist weder unterschlagen noch dem Steuerpflichtigen vorenthalten worden.

**2.2.8.** Auch wenn - entgegen der Vorinstanz - nicht zwingend davon ausgegangen wird, die Handakten hätten "zumindest teilweise bereits Eingang in die ursprünglichen Verfahrensakten gefunden" (Sachverhalt, lit. C.c), so bleibt doch letztlich unklar, inwiefern die nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommene Veranlagung der Nachsteuer anders ausgefallen wäre, wenn der Steuerpflichtige - und die für die Veranlagung zuständige Abteilung - von allen Schriftstücken Kenntnis gehabt hätten. Ob auch der "ca. 50 cm hohe Aktenstoss" (vorne E. 2.2.2) Anlass zur Bekanntgabe bzw. zur Akteneinsicht hätte geben müssen, ist mit Blick auf die insgesamt gute Dokumentation des Sachverhalts (siehe Urteil 2C\_799/2017 / 2C\_800/2017 vom 18. September 2018) zumindest zu bezweifeln.

**2.2.9.** Eine andere Frage ist, ob das verweigerte bzw. nicht vollumfänglich gewährte Akteneinsichtsrecht zur Nichtigkeit zu führen habe. Nichtigkeit ist nur unter einschränkenden Voraussetzungen anzunehmen, wobei namentlich gilt, dass die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet werden darf. Nichtigkeit herrscht nur, wenn der dem fehlerhaften Verwaltungsakt anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar erweist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (vorne E. 2.2.1). Nichtig sollen nach Ansicht des Steuerpflichtigen die Nachsteuerverfügungen vom 27. Januar 2016 sein ("respektive die darauf beruhenden Rechtsmittelentscheide"; Sachverhalt, lit. E). Selbst wenn anzunehmen wäre, dass der Steuerpflichtige nicht vollständige Akteneinsicht erhalten und die Veranlagungsabteilung nicht um den gesamten Aktenstand gewusst hätte, kann vernünftigerweise von keinem besonders schweren Mangel gesprochen werden. Auch nach Auffassung des Bundesgerichts im Urteil 2C\_799/2017 / 2C\_800/2017 vom 18. September 2018 war der Sachverhalt hinreichend geklärt, um davon auszugehen, dass die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen an keinem schwerwiegenden Mangel leidet.

**2.2.10.** Hinzu kommt, dass die Handakten, wie die Vorinstanz beweismässig festgestellt hat, im Zusammenhang mit den Liegenschaften stehen (und damit nicht auf die selbständige Erwerbstätigkeit als Kunst- und Antiquitätenhändler; Sachverhalt, lit. C.c). Dieser für das Bundesgericht verbindlichen sachverhaltlichen Feststellung (vorne E. 1.4) begegnet der Steuerpflichtige einzig mit der Bemerkung, dass es sich um eine "unbelegte wie im Übrigen auch inkorrekte Behauptung", die "irrelevant" sei (vorne E. 2.2.2). Der appellatorische Einwand ist nicht zu hören: Mit Blick auf die ihn treffende qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit hätte der Steuerpflichtige aufzuzeigen gehabt, dass und inwiefern die Vorinstanz mit ihrer Beweismässigkeit verfassungsmässige Individualrechte des Steuerpflichtigen verletzt haben soll (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.3). Da er dies unterlässt, hat es bei der vorinstanzlichen Beweismässigkeit

zu bleiben (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4). Für eine irgendwie begründete Nichtigkeit bleibt kein Raum.

**2.3.** Im Sinne eines Eventualantrags bringt der Steuerpflichtige vor, dass die Vorinstanz (eventualiter die Veranlagungsbehörde) zu verpflichten sei, auf die (vereinigten) Revisionsgesuche vom 5. März 2020 und 1. September 2020 einzutreten und materiell zu behandeln. Er begründet dies damit, dass für die Revision eines bundesgerichtlichen Urteils im Falle einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nicht das Bundesgericht, sondern die unteren Instanzen zuständig seien. Dieser Sichtweise ist nicht zu folgen: Wie aus Art. 121 Ingress BGG hervorgeht, ist die Revision eines Entscheids des Bundesgerichts beim Bundesgericht zu beantragen (iudex a quo; Urteile 2C\_803/2020 / 2C\_804/2020 / 2C\_805/2020 vom 7. Dezember 2020 E. 2.3; 2F\_18/2019 vom 23. Juli 2019 E. 3.1). Die Beschwerde ist damit unbegründet und abzuweisen.

## **2.4.**

**2.4.1.** Für diesen Fall ersucht der Steuerpflichtige um Revision des Urteils 2C\_799/2017 / 2C\_800/2017 vom 18. September 2018 (Art.121 ff. BGG). Dazu ist Folgendes vorzuschicken: Entscheide des Bundesgerichts erwachsen am Tag ihrer Ausfällung in Rechtskraft (Art. 61 BGG). Eine Beschwerde gegen ein bundesgerichtliches Urteil sieht das Gesetz nicht vor. Liegt kein Revisionsgrund vor, hat es bei der Rechtskraft des revisionsbetroffenen Urteils zu bleiben (Urteile 2C\_414/2021 vom 3. September 2021 E. 2.2.1; 2F\_7/2021 vom 5. August 2021 E. 1.1).

**2.4.2.** Der Steuerpflichtige stützt sein Revisionsgesuch zunächst auf Art. 123 Abs. 2 lit. a BGG und begründet dies damit, dass eine "qualifizierte Gehörsverletzung" vorliege. Diese ergebe sich aus dem Umstand, dass ihm die Einsicht in rechtserhebliche Akten vorenthalten worden sei. Dazu ist folgendes zu sagen: Gemäss Art. 123 Abs. 2 lit. a BGG kann in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten die Revision eines (bundesgerichtlichen) Entscheids auch verlangt werden, wenn die um Revision ersuchende Person nachträglich erhebliche Tatsachen erfährt und/oder entscheidende Beweismittel auffindet, die sie im revisionsbetroffenen Verfahren - trotz sorgfältiger Verfahrensführung - nicht hatte beibringen können, aber unter Ausschluss der Tatsachen und Beweismittel, die erst nach dem Entscheid entstanden sind (Urteil 2C\_414/2021 vom 3. September 2021 E. 2.2.2).

**2.4.3.** Wie dargelegt, ist es dem Steuerpflichtigen nicht gelungen, die rechtliche Erheblichkeit der ihm ursprünglich vorenthaltenen Dokumente ("ca. 50 cm hoher Aktenstoss" usw.) nachzuweisen (vorne E. 2.2). Dementsprechend vermag er auch nicht aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schriftstücke in die Veranlagungsverfügungen eingeflossen seien, ohne dass ihm dies damals bewusst gewesen sei. "Erhebliche Tatsachen" und/oder "entscheidende Beweismittel" im Sinne von Art. 123 Abs. 2 lit. a BGG, aufgrund deren das Urteil 2C\_799/2017 / 2C\_800/2017 vom 18. September 2018 (Sachverhalt lit. B.b) zu revidieren wäre, liegen insoweit nicht vor.

**2.4.4.** Im weiteren stützt der Steuerpflichtige sich auf das Urteil 2C\_219/2019 vom 27. April 2020 (Sachverhalt, lit. D.b), dem er die Eigenschaft als neue Tatsache im Sinne von Art. 123 Abs. 2 lit. a BGG beizumessen scheint. Er hält dafür, dass das Bundesgericht in diesem Entscheid von einer rein privaten Sammlertätigkeit ausgegangen sei. Diese Interpretation des damaligen Urteils beruht auf einem fehlerhaften Rechtsverständnis seitens des Steuerpflichtigen. Weder hat das Bundesgericht festgestellt, dass der Steuerpflichtige unternehmerisch (im Sinne von Art. 10 ff. MWSTG 2009) tätig geworden sei, noch wäre dies überhaupt nötig gewesen. Gemäss Art. 51 Abs. 1 MWSTG 2009 ist für die Zwecke der Einfuhrsteuer subjektiv steuerpflichtig, wer nach Art. 70 Abs. 2 und 3 ZG Zollschuldner oder Zollschuldnerin ist. Das Bundesgericht hielt im damaligen Urteil zusammenfassend (nur) fest, dass die streitbetreffenden Kunstwerke zu Unrecht im Verlagerungsverfahren auf die Galerie D.\_\_\_\_\_ AG angemeldet worden seien. Dieser Verstoß sei dem Steuerpflichtigen zuzurechnen, zumal dieser die jeweiligen Einfuhren tatsächlich veranlasst habe. Entsprechend habe die Vorinstanz den Steuerpflichtigen bundesrechtskonform als zur Zahlung der Einfuhrsteuer (Art. 51 Abs. 1 MWSTG) verpflichteten Zollschuldner im Sinne von Art. 70 Abs. 2 lit. a ZG qualifiziert und deshalb auch als Nachleistungspflichtigen in Anspruch genommen (Art. 12 Abs. 2 VStrR). Das Bundesgericht hat damit nicht festgestellt, es handle sich um eine rein private Sammlertätigkeit. Entsprechend kann auch keine erhebliche Tatsache im Sinne von Art. 123 Abs. 2 lit. a BGG vorliegen.

**2.4.5.** Ergänzend dazu macht der Steuerpflichtige geltend, dass auch aussergesetzliche Revisionsgründe bestünden. Ein solcher Grund soll namentlich darin bestehen, dass es möglich sein müsse, revisionsweise die "stossende, unbillige und unrechte" Veranlagungsverfügung aufzuheben. Entgegen dieser Ansicht unterliegen die gesetzlichen Revisionsgründe aber einem Numerus clausus (unter vielen aus der ständigen Rechtsprechung: Urteile 2C\_414/2021 vom 3. September 2021 E. 2.2.1; 2C\_60/2020 vom 27. April 2021 E. 6.3; insbesondere zu den abgaberechtlichen Revisionsgründen: **BGE 142 II 433** E. 3.1). Das besonders streng ausgebildete abgaberechtliche Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV; **BGE 144 II 454** E. 3.4; **143 II 87** E. 4.5; **142 II 182** E. 2.2.1) lässt weder aussergesetzliche noch übergesetzliche Revisionsgründe zu (Urteil 2C\_706/2017 vom 5. Oktober 2017 E. 3.1). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe als die im Gesetz genannten sind folglich ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch von der öffentlichen Hand angerufen werden (Urteile 2C\_164/2020 vom 6. Oktober 2020 E. 2.3.3; 2C\_652/2018 vom 14. Mai 2020 E. 3.2.1 mit zahlreichen Hinweisen).

**2.4.6.** Weitere Ausführungen erübrigen sich. Das Revisionsgesuch ist unbegründet und abzuweisen.

**3.**

**3.1.** Mit dem Endentscheid im bundesgerichtlichen Verfahren wird das Gesuch der Veranlagungsbehörde um Sistierung des Beschwerdeverfahrens gegenstandslos (vorne E. 1.5.3).

**3.2.** Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

**Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Das Revisionsgesuch wird abgewiesen.

**3.**

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 10'000.-- werden dem Beschwerdeführer bzw. Gesuchsteller auferlegt.

**4.**

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

Lausanne, 19. Oktober 2021

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher