Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 669/2016 / 2C 670/2016

Urteil vom 8. Dezember 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
1. A.A._____,
2. B.A.-C._____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Gilles Pitschen,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich.

Gegenstand
2C 669/2016

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich; Nachsteuern und Steuerhinterziehung,
Steuerjahre 2005-2009 (Sicherstellungsverfügung),

2C 670/2016

direkte Bundessteuer;
Nachsteuern und Steuerhinterziehung,
Steuerjahre 2005-2009 bzw. ordentliche Steuern der Steuerjahre 2010-2015 (Sicherstellungsverfügung),

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungs-
gerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung,
vom 22. Juni 2016.

Sachverhalt:

A.
Die Eheleute A.A._____ und B.A._____ geb. C._____ (nachfolgend: die Steuerpflichtigen) haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U._____ (GB). In der Schweiz sind sie verschiedenenorts aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig, so namentlich auch im Kanton Zürich, wo sie über Grundeigentum verfügen. Zudem wird der Ehemann seit dem Jahr 2008 vom Kanton Zürich für steuerliche Zwecke als gewerbsmässiger Grundstückhändler qualifiziert.

B.
Am 16. April 2013 durchsuchte die Eidgenössische Zollverwaltung die Villa X._____ in U._____/ZH, die im Eigentum der Steuerpflichtigen steht. Anlass gab der Verdacht auf Zoll- und Mehrwertsteuervergehen im Zusammenhang mit der Einfuhr von Kunstgegenständen. Die EZV befragte den Steuerpflichtigen und beschlagnahmte umfangreiche Akten. Aufgrund eines Gesuchs um Erteilung von Amtshilfe (Art. 112 Abs. 1 DBG und Art. 39 Abs. 3 StHG) gelangten die beschlagnahmten Dokumente später an das Kantonale Steueramt Zürich (nachfolgend: KStA/ZH). Dessen Auswertung ergab, dass der Steuerpflichtige in der Villa einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Bereich des Kunst- und Antiquitätenhandels nachgegangen sei. Er habe festangestelltes Personal beschäftigt, eine umfassende Büroinfrastruktur unterhalten und von dort aus verschiedene von ihm beherrschte ausländische, teils substanzlose Gesellschaften verwaltet.

C.
Mit Blick darauf eröffnete das KStA/ZH am 30. Oktober 2015 gegenüber den Steuerpflichtigen Nach- und Strafsteuerverfahren zu den Steuerjahren 2005 bis 2009. In deren Verlauf ersuchte das Amt den Steuerpflichtigen um nähere Auskunft und Akteneinreichung, wozu es ihm eine 18 Positionen umfassende Liste unterbreitete. Als Grund für die Einleitung des Nachsteuerverfahrens nannte das KStA/ZH die "Unterbesteuerung infolge Nichtdeklaration von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit insbesondere aus dem Handel mit Kunstgegenständen sowie von Bonuszahlungen". Den Tatverdacht für die Einleitung des Bussenverfahrens umschrieb es mit "Steuerverkürzung durch Pflichtverletzung im Einschätzungsverfahren". Nach einer Eingabe der Steuerpflichtigen vom 30. November 2015, in welcher sie die Steuerpflicht bestritten, einer Mahnung des KStA/ZH, die sich auf die noch ausstehenden Akten und Auskünfte bezog, und einem weiteren Schreiben der Steuerpflichtigen vom 15. Januar 2016, worin diese ihren Standpunkt bekräftigten, kam es am 20. Januar 2016 zu einer Besprechung. Diese scheint ergebnislos verlaufen zu sein.

D.
Am 27. Januar 2016 erliess das KStA/ZH eine Nachsteuerverfügung zu den Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und der direkten Bundessteuer (Nachsteuern und Hinterziehungsbusse, Steuerjahre 2005 bis 2009). Das Amt setzte darin die Nachsteuern (inklusive Zins) für die Steuerjahre 2005 bis 2009 auf rund Fr. yy Mio. (Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich) sowie rund Fr. yy Mio. (direkte Bundessteuer) fest. Weiter ordnete es die Sistierung des Hinterziehungsverfahrens an, dies bis zum Abschluss des Nachsteuerverfahrens. Die Überlegungen des KStA/ZH beruhten auf der Annahme, der Steuerpflichtige unterhalte im Kanton eine Betriebsstätte, worin er die selbständige Erwerbstätigkeit im Bereich des Handels mit Kunst und Antiquitäten ausübe. In die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen bezog das KStA/ZH zum einen "Handling Fees"ein, die teils einer Aufstellung entnommen werden konnten, teils aus nachträglichen Belastungen hergeleitet worden waren. Am Stärksten ins Gewicht fielen unter diesem Titel weitere aufgerechnete Umsatzanteile von 20 Prozent. Zum andern hatte das KStA/ZH ungeklärte Geldzuflüsse von unabhängigen Dritten erhoben, von welchen es, im Sinne einer Schätzung, eine Kommission - "Management Fees" bzw.
"Boni" - von fünf Prozent berücksichtigte.

E.
Ebenso am 27. Januar 2016 erliess das KStA/ZH gegenüber den steuerpflichtigen Eheleuten je eine Sicherstellungsverfügung zu den beiden betroffenen Steuerarten, ferner verschiedene Arrestbefehle an die jeweils zuständigen Betreibungsämter. Im Fall der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich der Jahre 2005 bis 2009 ergab sich gemäss Sicherstellungsverfügung ein Betreffnis von Fr. yyy Mio., das sich aus den mutmasslichen Nachsteuern, den zu erwartenden Hinterziehungsbussen, den aufgelaufenen Zinsen (bis zum 29. Februar 2016) und den zu erwartenden Verfahrenskosten zusammensetzte. Was die direkte Bundessteuer betrifft, lautete das Betreffnis auf Fr. yy Mio., wobei das KStA/ZH die gleichen Positionen berücksichtigte, darüber hinaus aber auch die ordentlichen Steuern der Steuerjahre 2010 bis 2015.

F.
Die Steuerpflichtigen erhoben am 26. Februar/1. März 2016 beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich Rekurs (Staats- und Gemeindesteuer) und beim Steuerrekursgericht des Kantons Zürich Beschwerde (direkte

Bundessteuer). Das Steuerrekursgericht überwies die Sache zuständigkeitshalber an das Verwaltungsgericht. Die Steuerpflichtigen machten in ihren Eingaben geltend, richtigerweise wäre ein Vorbescheid zur Frage der beschränkten Steuerpflicht im Bereich des Kunst- und Antiquitätenhandels zu erlassen gewesen. Weiter seien die ermessensweise ermittelten Nachsteuerbetreffnisse in betraglicher Hinsicht willkürlich ausgefallen und schliesslich falle eine Sicherstellung von Hinterziehungsbussen ausser Betracht, nachdem die entsprechenden Verfahren sistiert worden seien. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, wies die beiden Rechtsmittel mit den Entscheiden SR.2016.0005 und SR.2016.0009 vom 22. Juni 2016 ab.

G.
Mit Eingabe vom 2. August 2016 erheben die Steuerpflichtigen beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen die Aufhebung des angefochtenen Entscheids und damit auch der beiden Sicherstellungsverfügungen vom 27. Januar 2016.
Der Präsident der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung hat als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG) den Aktenbeizug angeordnet, von weiteren Instruktionsmassnahmen aber abgesehen.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Vorinstanz hat zu den streitbetroffenen Steuerjahren hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich einerseits und der direkten Bundessteuer anderseits ein einziges Urteil gefällt. Die Steuerpflichtigen fechten dieses Urteil mit einer einzigen Beschwerdeeingabe an. Da zwei Steuerhoheiten betroffen sind, eröffnet das Bundesgericht praxisgemäss zwei Dossiers. Die aufgeworfenen Rechtsfragen sind im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Steuerrecht übereinstimmend geregelt. Es rechtfertigt sich, die beiden Verfahren zu vereinigen und die Beschwerde in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG [SR 173.110]i. V. m. Art. 24 BZP [SR 273]; Urteil 2C 1000/2016 / 2C 1001/2016 vom 15. November 2016 E. 1.1).

1.2.

1.2.1. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich entscheidet in Sicherstellungsfällen als einzige und obere kantonale Gerichtsbehörde (§ 13 Abs. 2 i. V. m. § 14 Abs. 2 der Verordnung [des Kantons Zürich]vom 4. November 1998 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [LS 634.1], diese in der Fassung vom 28. August 2013, in Kraft seit 1. Januar 2014; zu den Staats- und Gemeindesteuern: § 181 Abs. 3 des Steuergesetzes [des Kantons Zürich]vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]). Die Beschwerde richtet sich damit gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11]und Art. 73 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2.2. Der Entscheid einer letzten kantonalen Instanz, die zugleich als oberes Gericht entscheidet, über eine abgaberechtliche Sicherstellungsverfügung des kantonalen Rechts stellt einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG dar (BGE 134 II 349 E. 1.3 und 1.4 S. 351), zugleich aber auch einen Entscheid über eine vorsorgliche Massnahme gemäss Art. 98 BGG (BGE 134 II 349 E. 3 S. 351, zum Steuerrecht des Kantons Genf). Dasselbe gilt hinsichtlich der direkten Bundessteuer (Art. 169 Abs. 1 DBG; Urteil 2C 468/2011 / 2C 469/2011 vom 22. Dezember 2011 E. 1.2.2). Aufgrund der Anwendbarkeit von Art. 98 BGG ist die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts darauf beschränkt, ob der angefochtene Entscheid verfassungsmässige Rechte des eidgenössischen oder des kantonalen Rechts verletze (zu den Gründen der eingeschränkten Kognition: BGE 138 III 728 E. 2.3 S. 729 f.).

1.2.3. Im Unterschied zu Art. 95 lit. a BGG kann daher nicht jeder Verstoss gegen Verfassungsrecht gerügt werden, verschaffen doch nicht alle Verfassungsbestimmungen auch ein verfassungsmässiges Recht. Indivi-

dualrechte verleihen die Grundrechte (Art. 7-33 BV), die politischen und Bürgerrechte (Art. 34 und 37 BV), ferner organisatorische Bestimmungen, die zugleich die Rechtsstellung der Einzelnen regeln (HANSJÖRG SEILER, in: Hansjörg Seiler/Nicolas von Werdt/Andreas Güngerich/Niklaus Oberholzer, Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl. 2015, N. 17 ff. zu Art. 98 BGG; BERNARD CORBOZ, in: Bernard Corboz/ Alain Wurzburger/Pierre Ferrari/Jean-Maurice Frésard/Florence Aubry Girardin, Commentaire de la LTF, 2. Aufl. 2014, N. 15 zu Art. 98 BGG). Im Bereich des Abgaberechts begründet Art. 127 BV in allen Erscheinungsformen verfassungsmässige Rechte (BGE 140 I 176 E. 5.2 S. 180 [Abs. 1]; 142 II 197 E. 6.1 S. 205 [Abs. 2]; 131 I 409 E. 3.1 S. 412 [Abs. 3]).

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

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

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

II. Direkte Bundessteuer

2.

2.1. Art. 169 Abs. 1 DBG bestimmt:

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

Der Tatbestand kennt mithin zwei Fallkonstellationen, die Anlass zur Sicherstellung geben können. Der allgemeine Sicherstellungsgrund liegt in der gefährdeten Bezahlung der geschuldeten Steuer (ausführlich dazu Urteil 2A.611/2006 vom 18. April 2007 E. 4.1). Das Gesetz lässt die Sicherstellung ferner in Fällen zu, in welchen die steuerpflichtige Person in der Schweiz keinen Wohnsitz hat. Der besondere Sicherstellungsgrund

findet seine Rechtfertigung darin, dass eine öffentlich-rechtliche Forderung der Eidgenossenschaft, eines Kantons oder einer Gemeinde international nicht vollstreckt werden kann (HANS FREY, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer, 2009, S. 136). Eine internationale steuerrechtliche Inkassoamtshilfe ist zur Zeit lediglich dem DBA CH-AT (SR 0.672.916.31) bekannt (Urteil 2C 705/2016 vom 10. November 2016 E. 3.1; MARTIN KOCHER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Komm. Internationales Steuerrecht, 2015, N. 76 ff. zu Art. 27 OECD-MA; ders., Grundlagen einer steuerlichen Inkassoamtshilfe zugunsten ausländischer Staaten [Art. 27 OECD-MA], in: ZBJV 151/2015 S. 187, insb. 194 und 227). Das hier interessierende DBA CH-UK (SR 0.672.936.712) kennt keine Inkassoamtshilfe.

2.2. Der Voraussetzungssatz von Art. 169 Abs. 1 Satz 1 DBG umfasst drei Tatbestandselemente. Dabei handelt es sich erstens um die steuerpflichtige Person, was bedeutet, dass die streitbetroffene natürliche oder juristische Person im betreffenden Zeitpunkt oder Zeitraum der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht gegenüber dem sicherstellenden Gemeinwesen unterliegt (Art. 5-7 und Art. 50-51 DBG); zweitens um die geschuldete Steuer, also eine dem Bestand und der Höhe nach bekannte Steuerforderung, wobei der Veranlagungsbehörde hinsichtlich der Bemessung der Steuerfaktoren ein gewisses Tatbestandsermessen verbleibt und es sich erübrigt, dass die Steuer bereits fällig, in Rechnung gestellt oder veranlagt ist; und drittens um den Sicherstellungsgrund (zum Ganzen etwa Urteil 2A.388/2005 vom 2. März 2006 E. 2.3 mit Hinweisen).

2.3.

2.3.1. Im Verwaltungsverfahren herrscht grundsätzlich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass", so BGE 132 III 715 E. 3.1 S. 719; PATRICK KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER/FABIO BABEY, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, N. 213 zu Art. 12 VwVG). Im Veranlagungsverfahren (Art. 130 ff. DBG), das als Massenverfahren ausgestaltet ist, bedarf es indes keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, N. 28 der Einführung zu Art. 122 ff. DBG). Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis. Im Nachsteuerverfahren (Art. 151 ff. DBG) greift dasselbe Beweismass (zum Ganzen Urteil 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3, in: ASA 84 S. 254, StE 2015 A 21.12 Nr. 16, StR 70/2015 S. 811, RDAF 2016 II 110).

2.3.2. Bei der Sicherstellung im Sinne von Art. 169 DBG handelt es sich um eine vorläufige Massnahme; sie hat keinen Einfluss auf Bestand und Höhe der Steuerforderung (FELIX RICHNER/WALTER FREI/ STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 6 zu Art. 169 DBG). Da begriffsnotwendig Gefahr im Verzug liegt, muss die Sicherstellung rasch angeordnet werden können, sie ist aber auch jederzeit abzuändern oder aufzuheben, wenn die Umstände eine andere Beurteilung nahelegen. Die gebotene Raschheit des abgaberechtlichen Sicherstellungsverfahrens hat Auswirkungen auf das Beweismass. Die Praxis verlangt nur, aber immerhin, dass die rechtserheblichen Sachumstände (steuerpflichtige Person, geschuldete Steuer, Sicherstellungsgrund; vorne E. 2.2) glaubhaft gemacht sind (L OCHER, III, N. 32 der Einführung zu Art. 122 ff. DBG, N. 7 zu Art. 169 DBG). Es gilt dasselbe wie im Fall der Arrestlegung (Art. 272 SchKG [SR 281.1]; BGE 140 III 466 E. 4.2.2 S. 470; 138 III 232 E. 4.1.1 S. 233).

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

2.3.4. Wird vor Bundesgericht eine vorsorgliche Massnahme angefochten, worunter die Sicherstellung im Sinne von Art. 169 DBG fällt, ist das Bundesgericht auf die Kontrolle angeblich verletzter verfassungsmässiger Rechte verwiesen (Art. 98 BGG; vorne E. 1.2.2 ff.). Im Ergebnis führt dies auch auf Ebene des Bundesgericht zu einer Prüfung prima facie (Urteile 2C 235/2013 vom 26. Oktober 2013 E. 2.4, in: StE 2014 B 99.1 Nr. 15; 2C 414/2008 vom 1. Oktober 2008 E. 5, nicht publ. in: BGE 134 II 349, aber in: RDAF 2008 II 489; 2A.59/2003 vom 25. September 2003 E. 3.1, in: RDAF 2003 II S. 596; grundlegend schon BGE 108 Ib 44 E. 2b/aa S. 48).

3.

3.1. Die Steuerpflichtigen verfügen in der Schweiz - und damit auch im Kanton Zürich - über keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt (Art. 3 Abs. 1 DBG). Sie sind daher nicht persönlich zugehörig und entsprechend auch nicht unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 6 Abs. 1 DBG). Insoweit ist dies unbestritten. Hingegen bestreiten die Steuerpflichtigen, in der Schweiz einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen zu sein. Eine derartige Tätigkeit würde zur wirtschaftlichen Zugehörigkeit und beschränkten Steuerpflicht führen (Art. 4/5, Art. 6 Abs. 2 und Art. 7 DBG). Sie meinen, es liege Willkür in der Rechtsanwendung vor, insbesondere dadurch, dass das KStA/ZH weder einen Steuerdomizilentscheid erlassen (hinten E. 3.3) noch Art. 6 Abs. 3 Satz 1 DBG angewendet habe (hinten E. 3.4). Zudem erachten sie ihren Anspruch auf rechtliches Gehörs als verletzt. Diese letzte Rüge ist formeller Natur (BGE 142 II 218 E. 2.8.1 S. 226) und daher vorab zu behandeln (BGE 138 I 232 E. 5.1 S. 237).

3.2.

3.2.1. Die Steuerpflichtigen beanstanden, die Vorinstanz habe, wie zuvor schon das KStA/ZH, ihr Schreiben vom 30. November 2015 nicht zur Kenntnis genommen. Darin hätten sie zuhanden des KStA/ZH ausgeführt, in den streitbetroffenen Jahren zwar Kunstgegenstände erworben, aber nie Handel mit solchen betrieben zu haben. Da am Hauptsteuerdomizil in Grossbritannien eine derartige selbständige Erwerbstätigkeit fehle, könne in der Schweiz auch keine Betriebsstätte vorliegen. Weiter hätten sie zu den angeblichen Bonuszahlungen (”Management Fees”) Stellung genommen und festgehalten, dass ihnen keine solchen bekannt seien. Die Voraussetzungen für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens fehlten. Die angebliche Verletzung der Mitwirkungspflicht sei alsdann, so die Steuerpflichtigen, unbegründet, da keine Betriebsstätte vorliege.

3.2.2. Wie der Blick in die vorinstanzlichen Feststellungen (Art. 105 Abs. 1 BGG) und die Akten des KStA/ZH (Art. 105 Abs. 2 BGG) verdeutlicht, finden sich in der Tat weder im angefochtenen Entscheid noch in den Sicherstellungsverfügungen Hinweise auf das Schreiben vom 30. November 2015. In den steueramtlichen Akten, zumindest soweit, als sie dem Bundesgericht tatsächlich überwiesen wurden, ist das Schreiben ebenso wenig auffindbar. Dass es versandt wurde und den von den Steuerpflichtigen umrissenen Inhalt aufweist, ergibt sich aber zweifelsfrei aus Ziff. 7 der Rekurs- und Beschwerdeantwort des KStA/ZH vom 31. März 2016 an die Vorinstanz. Es ist daher davon auszugehen, dass der Brief vom 30. November 2015 beim KStA/ZH eingetroffen ist. Weshalb das Schriftstück in die vorinstanzlichen Erwägungen keinen Eingang gefunden hat und dem Bundesgericht vom KStA/ZH nicht zugänglich gemacht wurde, ist unklar. In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 31. März 2016 ist überdies von einer Besprechung die Rede, die am 20. Januar 2016 stattgefunden hat. Auch dazu fehlen in den Akten Hinweise.

3.2.3. Das rechtliche Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) dient einerseits der Sachaufklärung, anderseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen und Einsicht in die Akten zu nehmen (BGE 142 I 86 E. 2.2 S. 89; 142 II 218 E. 2.3 S. 222 f.). Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht somit alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 140 I 99 E. 3.4 S. 102 f.; 138 V 125 E. 2.1 S. 127). Dies äussert sich namentlich auch in einem Recht auf Akteneinsicht. Dem Akteneinsichtsrecht steht die Pflicht der Behörden zur Aktenführung gegenüber (BGE 142 I 86 E. 2.2 S. 89; 141 I 60 E. 4.3 S. 67; 130 II 473 E. 4.1 S. 477).

3.2.4. Auch im Sicherstellungsverfahren ist die Veranlagungsbehörde verpflichtet, entsprechend dem üblichen Untersuchungsgrundsatz (Art. 130 Abs. 1 DBG; Urteil 2C 372/2016 / 2C 374/2016 vom 7. Juni 2016 E. 2.2.1, in: ASA 85 S. 78) danach zu forschen, ob der mutmassliche Sachverhalt unter den Voraussetzungssatz von Art. 169 Abs. 1 Satz 1 DBG (vorne E. 2.2) subsumiert werden kann. Das Regelbeweismass der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit (vorne E. 2.3.1) ist hierbei weder erforderlich noch zweckdienlich (vorne E. 2.3.2). Die Veranlagungsbehörde hat einstweilen Prima-facie-Überlegungen anzustellen, was sie davon entbindet, den Sachverhalt im Massnahmeverfahren in allen Einzelheiten abzuklären.

3.2.5. Insbesondere ist sie auch nicht gehalten, der von der Sicherstellung betroffenen Person das rechtliche Gehör zu gewähren (Urteil 2C 603/2011 vom 16. Januar 2012 E. 2.2, in: ASA 80 S. 626). Weder die Bekanntgabe der Eröffnung des Verfahrens noch die Anhörung wären angemessen. Gleich wie die Arrestlegung muss die Sicherstellung "überfallartig" erfolgen können, liegt doch Gefahr im Verzug (vgl. Art. 30 Abs. 2 lit. e VwVG, der analogieweise herangezogen werden kann). Der Zweck der Sicherstellungsverfügung würde vereitelt, wenn die Steuerpflichtigen vor Erlass und Vollstreckung der Verfügung zur Stellungnahme eingeladen würden. Wenn auch regelmässig vor Erlass einer in ihre Rechtsstellung eingreifenden Verfügung das rechtliche Gehör und insbesondere das Äusserungsrecht zu gewähren ist (BGE 142 II 218 E. 2.3 S. 222 f., mit zahlreichen Hinweisen), so handelt es sich hier um eine Ausnahme. Die vorübergehende Einschränkung bedeutet keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, wenn die von der Sicherstellung betroffene steuerpflichtige Person zwar erst mit dem Vollzug von der angeordneten Sicherstellung erfährt, aber im nachfolgenden Rechtsmittelverfahren ihren Standpunkt darlegen und ihre Verteidigungsmittel vorbringen kann
(Urteil 2C 513/2012 vom 11. Dezember 2012 E. 2.2, in: StR 68/2013 S. 327; zit. Urteil 2C 603/2011 E. 2.2). Um zu verhindern, dass der Zweck der Massnahme noch in diesem Stadium vereitelt wird, kommt der Beschwerde im kantonalen Verfahren von Gesetzes wegen keine aufschiebende Wirkung zu (Art. 169 Abs. 4 DBG).

3.2.6. Es erstaunt zwar, dass das Schreiben vom 30. November 2015 den Akten nicht beiliegt und dort auch nicht erwähnt wird. Da aber nach dem Gesagten vor Erlass der Sicherstellungsverfügung das rechtliche Gehör nicht gewährt werden muss, kann es auch nicht als gehörsverletzend qualifiziert werden, wenn die Eingabe keine Erwähnung fand. Zudem gilt es folgendes zu bedenken: Zum einen konnte der Steuerpflichtige am 20. Januar 2016, also noch vor Erlass der Sicherstellungsverfügung, seinen Standpunkt vortragen, und dies sogar mündlich. Sodann wirft die Vorinstanz dem Steuerpflichtigen vor, er habe die angebliche Verletzung "in wenig substanziierter Form" vorgetragen (angefochtener Entscheid, E. 3.3 S. 9 und 3.4 S. 10), was der Steuerpflichtige im bundesgerichtlichen Verfahren unwidersprochen lässt. Ebenso wenig bringt er vor, das Schreiben vom 30. November 2015 habe Substanzielles enthalten. Schliesslich sieht er davon ab, das Schreiben im bundesgerichtlichen Verfahren nachzureichen, wozu er berechtigt gewesen wäre. Denn dabei hätte es sich nicht um ein unzulässiges Novum gehandelt (Art. 99 Abs. 1 BGG). In Würdigung der gesamten Umstände zeigt sich, dass die Gehörsrüge unbegründet ist.

3.2.7. Nichts anderes ergibt sich aus dem Gebot des Verhaltens nach Treu und Glauben (Art. 9 BV), welches die Steuerpflichtigen anrufen. Sie beanstanden, sie seien gehalten worden, Dokumente einzureichen, die nachweislich nicht bestünden. Dazu ist folgendes festzuhalten: Mit dem Schreiben des KStA/ZH vom 30. Oktober 2015 wurden die Steuerpflichtigen zwar aufgefordert, nähere Auskünfte zu erteilen und detailliert bezeichnete Dokumente einzureichen, was sich aber ausdrücklich auf das Nachsteuer- und das Hinterziehungsverfahren bezog (vorne lit. B). Die Frage danach, welche Mitwirkung von den Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren zu erwarten ist (Art. 124 ff. DBG; zit. Urteil 2C 372/2016 / 2C 374/2016 E. 2.2.1), spielt vorliegend keine Rolle.

3.3.

3.3.1. Die Steuerpflichtigen rügen weiter, das KStA/ZH habe trotz des gestellten Antrags keinen Vorbescheid zur Frage der Steuerpflicht erlassen, was einer willkürlichen Rechtsanwendung gleichkomme (Art. 9 BV). Dies überzeugt nicht. Es ist daran zu erinnern, dass der Erlass der Sicherstellungsverfügung nur, aber immerhin voraussetzt, dass der Tatbestand bei einer Prima-facie-Würdigung erfüllt ist (vorne E. 2.3.2). Was das Tatbestandselement der subjektiven Steuerpflicht betrifft, erscheint dieses als glaubhaft, falls die streitbetroffene natürliche oder juristische Person im betreffenden Zeitpunkt oder Zeitraum bei einfacher Wahrscheinlichkeit

der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht eines bestimmten Gemeinwesens unterliegt (vorne E. 2.2).

3.3.2. Dem KStA/ZH standen beschlagnahmte Dokumente, scheinbar im Umfang von 50 Bundesordnern, Einvernahmeprotokolle und weitere Beweismittel zur Verfügung, die von der Eidgenössischen Zollverwaltung erhoben worden waren. Diese nährten den direktsteuerlichen Verdacht, die Steuerpflichtigen seien bislang unterbesteuert geblieben. Freilich war der Sachverhalt auch in den Augen der Vorinstanz keineswegs liquid, spricht diese doch davon, er liege "im Dunkeln" (angefochtener Entscheid, E. 2.4) bzw. "weitgehend im Dunkeln" (ebenda, E. 3.3). Die Vorinstanz hat mit der Erstinstanz erwogen, der erhobene Sachverhalt lasse den Schluss auf eine selbständige Erwerbstätigkeit dennoch zu. Folglich bestehe im Kanton Zürich (auch diesbezüglich) eine wirtschaftliche Zugehörigkeit und mithin eine beschränkte Steuerpflicht.

3.3.3. Diese Schlussfolgerung, welche den weiteren Weg zur Sicherstellungsverfügung öffnet, ist bei der herrschenden Prima-facie-Prüfung, die das Bundesgericht hinsichtlich des glaubhaft zu machenden Tatbestandes anstellt (vorne E. 2.3.4), nicht zu beanstanden. Das KStA/ZH durfte vor dem Hintergrund der erhobenen Beweise mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgehen, dass der Voraussetzungssatz von Art. 169 Abs. 1 DBG insgesamt erfüllt sei. Eine Pflicht zum Erlass eines Feststellungsentscheids, der sich zu Bestand und Umfang der subjektiven Steuerpflicht zu äussern hätte, ergab sich für das KStA/ZH weder aus dem Gesetz noch aus den Umständen. Es kann sich zwar als sinnvoll erweisen, die Frage der subjektiven Steuerpflicht vorneweg zum Gegenstand einer gesonderten Verfügung zu machen. Eine solche Pflicht ergibt sich auf nationaler Ebene aus Art. 108 Abs. 1 und 2 DBG (Einheit des Veranlagungsortes und des Bezugsorts; BGE 142 II 182 E. 2.2.6 S. 188), auf interkantonaler Stufe aus Art. 127 Abs. 3 BV (Urteil 2C 1025/2016 / 2C 1026/2016 vom 14. November 2016 E. 3.2; BGE 137 I 273 E. 3.3.1 S. 277). Dasselbe gilt sinngemäss auf interkommunaler Ebene.

3.3.4. Im Unterschied dazu sieht das Gesetz keinen Rechtsanspruch auf Klärung der internationalen Zuständigkeit vor. Abgesehen davon, dass die Sicherstellungsverfügung unbeschadet der Feststellung der Steuerhoheit ergehen können muss, kommt eine vorgängige Klärung gerade in internationalen Verhältnissen kaum ernstlich in Frage. Wenn die Zuständigkeit zuweilen schon interkantonal schwierig zu klären ist, gilt dies noch ausgeprägter im internationalen Verhältnis. Abgesehen davon, vermögen die Steuerpflichtigen im vorliegenden Verfahren auch keine Norm anzurufen, welche das KStA/ZH verletzt haben soll. Nichts anderes ergibt sich aus der bundesgerichtlichen Praxis. Soweit das Bundesgericht Steuerdomizilentscheide im internationalen Verhältnis zu beurteilen hatte, handelte es sich durchwegs um Veranlagungs-, nicht um Sicherstellungsverfahren (so etwa Urteil 2C 1086/2012 / 2C 1087/2012 vom 16. Mai 2013 E. 2.2). Die zuständige kantonale Steuerverwaltung kann in einem solchen Fall (LOCHER, III, N. 5 zu Art. 108 DBG), sie muss aber nicht eine Feststellungsverfügung über die subjektive Steuerpflicht erlassen. Einer steuerpflichtigen Person entstehen dadurch keine Rechtsnachteile, kann sie doch die Veranlagungsverfügung mit der Begründung
anfechten, es fehle dem verfügenden Gemeinwesen an der Steuerhoheit. In einem Sicherstellungsverfahren wird eine vorgängige Feststellungsverfügung kaum je mit Sinn und Zweck vereinbar sein (vorne E. 3.2.5).

3.4.

3.4.1. Die Steuerpflichtigen meinen schliesslich, das KStA/ZH hätte Art. 6 Abs. 3 Satz 1 DBG anzuwenden gehabt, was es willkürlich unterlassen habe. Die angerufene Norm bestimmt, die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke habe im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu erfolgen. Die Steuerpflichtigen erklären, insbesondere in Grossbritannien über Personal zu verfügen, zumal nahezu alle Käufe von Kunstobjekten dort stattgefunden hätten. In Australien unterhielten sie zudem ein Kunstmuseum. Die Kunstwerke seien darüber hinaus in verschiedenen Liegenschaften untergebracht, die sich in mehreren Staaten befänden. Im "Family Office" im Kanton Zürich würden lediglich administrative Hilfstätigkeiten erbracht. Dessen ungeachtet sei eine internationale Steuerausscheidung unterblieben, was Willkür in der Rechtsanwendung begründe.

3.4.2. Die Vorbringen der Steuerpflichtigen überzeugen nicht. Sie lassen ausser Acht, dass am Anfang der direktsteuerlichen Untersuchungen die Abklärungen der Eidgenössischen Zollverwaltung standen, die durch die Einfuhr von Kunstwerken in die Schweiz ausgelöst wurden. Anlass der direktsteuerlichen Aufrechnungen,

die alsdann zur Sicherstellung führten, waren diese in die Schweiz eingeführten Objekte. Vor diesem Hintergrund war es jedenfalls nicht willkürlich, von einer selbständigen Erwerbstätigkeit in der Schweiz auszugehen. Dass das KStA/ZH von einer "Betriebsstätte" spricht und damit wohl einen Geschäftsbetrieb im Sinne von Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG meint, ändert nichts. Im ersten Fall handelt es sich - in der interkantonalen Diktion - um ein sekundäres Steuerdomizil der Betriebsstätte, im zweiten um ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts (Urteil 2C 663/2016 vom 5. August 2016 E. 2.2.3). Im Aussensteuerrecht der Schweiz spielt die Unterscheidung keine Rolle (PETER BRÜLISAUER, in: Martin Zweifel/ Michael Beusch/René Matteotti [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, 2015, N. 16 f. zu Art. 7 OECD-MA).

3.4.3. Im Rahmen der Prima-facie-Würdigung, die das Bundesgericht anzustellen hat (vorne E. 2.2.3), ergibt sich hinsichtlich des hier interessierenden Sicherstellungsverfahrens kein Unterschied. Das KStA/ZH durfte bei der Bemessung der mutmasslich geschuldeten Steuer davon ausgehen, die erhobenen Faktoren seien dem Kanton Zürich und damit der Schweiz zuzuordnen. Mit Blick auf den Steuersatz ergibt sich alsdann so oder anders der Maximalsatz (Art. 7 Abs. 2 DBG).

3.5. Die Voraussetzungen von Art. 169 DBG sind mithin glaubhaft gemacht. Den Steuerpflichtigen ist der Nachweis misslungen, dass sie durch den angefochtenen Entscheid in verfassungsmässigen Rechten verletzt sind (Art. 98 BGG; vorne E. 1.2.4). Der Rechtsfolgesatz von Art. 169 Abs. 1 Satz 1 DBG übereignet der Veranlagungsbehörde für diesen Fall ein Rechtsfolgeermessen. So "kann" sie diesfalls "jederzeit Sicherstellung" verlangen. Das KStA/ZH hat dies getan und damit das Entschliessungsermessen willkürfrei ausgeübt. Die Beschwerde erweist sich daher, was die direkte Bundessteuer betrifft, als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist, soweit auf sie eingetreten werden kann.

III. Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zürich

4.

4.1. Das Harmonisierungsrecht überlässt den Steuerbezug dem kantonalen und kommunalen Recht (Botschaft vom 26. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 1., insb. 152; vgl. FERDINAND FESSLER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum StHG, 2. Aufl. 2002, N. 1 zu Art. 78). So fehlt etwa jede Regelung zum Steuergrundpfandrecht, weshalb dieses auch nicht dem Grundsatz nach harmonisiert ist (Urteile 2C 798/2011 vom 24. August 2012 E. 4.3, in: StE 2013 B 99.1 Nr. 14, ZBGR 97/2016 S. 35; 2C 674/2011 vom 7. Februar 2012 E. 3.4.1, in: StR 67/2012 S. 357). Was die Sicherstellungsverfügungen betrifft, sind die Kantone gemäss Art. 79 StHG immerhin befugt, Sicherstellungsverfügungen (des kantonalen Rechts) den Arrestbefehlen nach Art. 274 SchKG gleichzustellen (Urteil 5A 150/2015 vom 4. Juni 2015 E. 5.2.3, in: SJ 2016 I 138).

4.2. Wenngleich das Sicherstellungsrecht von Bundesrechts wegen nicht harmonisiert worden ist und der Kanton Zürich diesbezüglich über eine weitreichende Regelungsfreiheit verfügt, ist festzustellen, dass § 181 Abs. 1 StG/ZH mit Art. 169 Abs. 1 DBG dem Inhalt, Sinn und Zweck nach übereinstimmt. Es gilt mithin das bereits Gesagte, wobei zu berücksichtigen ist, dass es sich - mangels einer harmonisierungsrechtlichen Vorgabe - bei § 181 Abs. 1 StG/ZH nicht um Bundes-, sondern um kantonales Recht handelt (Urteil 2C 811/2016 / 2C 812/2016 vom 6. Oktober 2016 E. 4). Dies ändert indes nichts daran, dass lediglich die Verletzung verfassungsmässiger Rechte vorgetragen werden kann (Art. 98 BGG; vorne E. 1.2.4) und das Bundesgericht nur unter Vorbehalt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit tätig wird (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.2.5). Derartige Rügen liegen auch kantonalrechtlich nicht vor, weshalb die Beschwerde auch diesbezüglich abzuweisen ist, soweit auf sie eingetreten werden kann.

IV. Kosten und Entschädigung

5.

5.1. Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 65 i. V. m. Art. 66 Abs. 1 BGG) sind die Kosten des bundesgericht-

lichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Diese tragen die Kosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung (Art. 66 Abs. 5 BGG).

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

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verfahren 2C 669/2016 und 2C 670/2016 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerde im Verfahren 2C 670/2016 (direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2005 bis 2015) wird abgewiesen.

3.
Die Beschwerde im Verfahren 2C 669/2016 (Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zürich, Steuerperioden 2005 bis 2009) wird abgewiesen.

4.
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 50'000.– werden den Beschwerdeführern auferlegt. Sie tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung.

5.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 8. Dezember 2016

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher