

BGer 9C_674/2021 vom 20. März 2023

Bundesgericht, 2023-03-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_674_2021

FR: TF 9C_674/2021 du 20 mars 2023

IT: TF 9C_674/2021 del 20 marzo 2023

Erwägungen

E. 1.1

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, 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. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) sind gegeben. Auf das Rechtsmittel, das als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (und nicht als staatsrechtliche Beschwerde) entgegengenommen wird, ist einzutreten.

E. 1.2.1

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 148 II 73 E. 8.3.1; 148 V 366 E. 3.1). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen geht es aber, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), nur den geltend gemachten Rügen nach, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (BGE 148 II 392 E. 1.4.1; 148 V 209 E. 2.2; 148 V 366 E. 3.1).

E. 1.2.2

Die freie Kognition erfasst grundsätzlich auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (Urteile 2C_404/2020 vom 16. Dezember 2020 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 147 II 248 ; 2C_68/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2, nicht publ. in: BGE 145 II 2). Vorbehalten bleiben Konstellationen, in welchen das Harmonisierungsrecht den Kantonen und Gemeinden einen gewissen Gestaltungsspielraum ("une certaine marge de manoeuvre") belässt oder es keine Anwendung findet (Art. 1 Abs. 3 Satz 1 StHG). Bei der Überprüfung des rein kantonalen oder kommunalen Rechts steht regelmässig die Prüfung des allgemeinen Willkürverbots (Art. 9 BV) im Vordergrund (BGE 147 IV 433 E. 2.1 ; 146 I 11 E. 3.1.3; zur Willkür in der Rechtsanwendung namentlich BGE 148 I 271 E. 2.1; 148 II 121 E. 5.2; 148 III 95 E. 4.1).

E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 148 I 160 E. 3; 148 II 392 E. 1.4.1; 148 III 215 E. 3.1.4; 148 IV 356 E. 2.1; 148 V 209 E. 2.2; 148 V 366 E. 3.2). 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 zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 148 II 392 E. 1.4.1; 148 V 427 E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen

(zum Ganzen: BGE 148 I 127 E. 4.3 ; 148 I 160 E. 3; 148 III 215 E. 3.1.4; 148 IV 356 E. 2.1; 148 V 366 E. 3.3).

E. 2.1

Die Besteuerung einer natürlichen oder juristischen Person richtet sich in erster Linie nach dem harmonisierten Steuerrecht der Kantone und Gemeinden, in denen die Person steuerpflichtig ist (BGE 148 I 65 E. 3.2; 99 Ia 667 E. 3c). Mit anderen Worten wendet jeder Kanton grundsätzlich sein eigenes Recht an (Urteile 2C_514/2021 vom 5. August 2021 E. 3.2.1; 2C_1055/2020 vom 3. März 2021 E. 3.2.3; 2C_857/2019 vom 11. November 2020 E. 2.2.5). Dies folgt aus Art. 3 BV (BGE 142 II 182 E. 3.2.2; so etwa schon BGE 42 I 130 E. 2).

E. 2.2.1

Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in einem Kanton insbesondere dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie dort ihren Wohnsitz haben (Art. 3 Abs. 1 StHG). Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art. 3 Abs. 2 StHG ; BGE 148 II 285 E. 3.2.2 mit Hinweisen). Mit den Worten der zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) entwickelten bundesgerichtlichen Praxis handelt es sich dabei um das (Haupt-) Steuerdomizil ("domicile fiscal principal"; dazu schon BGE 1 I 12 E. 2). An diesem Ort ist eine natürliche Person grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig (BGE 79 I 136 E. 3a).

E. 2.2.2

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 127 Abs. 3 BV liegt eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung; dazu schon BGE 1 I 49 E. 1) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; BGE 148 I 65 E. 3.1 ; 140 I 114 E. 2.3.1 ; 138 I 297 E. 3.1 ; 137 I 145 E. 2.2; 134 I E. 2.1). Eine unzulässige Doppelbesteuerung äussert sich mithin darin, dass eine steuerpflichtige Person in mehreren Kantonen zusammen mehr als ihr gesamtes Reineinkommen oder Reinvermögen zu versteuern hat, also mehr als bei Konzentration der subjektiven Steuerpflicht in einem einzigen Kanton (BGE 131 I 249 E. 6.2; 107 Ia 41 E. 1a ; 93 I 236 E. 2 ; 66 I 43 E. 6 ; 60 I 100 E. 3).

E. 2.3

Auch auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) ist der Instanzenzug in einem Kanton vollständig zu durchlaufen, ehe das Bundesgericht angerufen werden kann (Art. 86 Abs. 1 lit. d in Verbindung mit Abs. 2 BGG). Liegt diese Voraussetzung vor, kann die steuerpflichtige Person zusammen mit dem noch nicht rechtskräftigen letztinstanzlichen Entscheid dieses Kantons auch die bereits rechtskräftige Veranlagungsverfügung oder den bereits rechtskräftigen Rechtsmittelentscheid eines weiteren Kantons bzw. weiterer Kantone anfechten, falls und

soweit sie eine Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV rügen will. In Bezug auf diese rechtskräftigen Verfügungen und Entscheide erübrigt sich die Letztinstanzlichkeit (Urteil 2C_401/2020 vom 28. Juli 2021 E. 1.2.1, nicht publ. in: BGE 148 I 65 ; BGE 133 I 300 E. 2.4 bzw. 133 I 308 E. 2.4). Die Beschwerdefrist von 30 Tagen (Art. 100 Abs. 1 BGG) beginnt insgesamt zu laufen, sobald in beiden (bzw. allen) Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann (Art. 100 Abs. 5 BGG ; BGE 139 II 373 E. 1.4 ; 133 I 308 E. 2.3 a.E).

E. 3.1

Nach den Feststellungen der Vorinstanz, die insofern nicht bestritten und daher für das Bundesgericht verbindlich sind (Art. 105 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 106 Abs. 2 BGG ; vorne E. 1.2.3 und 1.3), beanspruchen in der streitbetroffenen Steuerperiode 2015 sowohl der Kanton Zürich als auch der Kanton Graubünden die Steuerhoheit und machen die (alleinige) persönliche Zugehörigkeit der Steuerpflichtigen und damit deren unbeschränkte Steuerpflicht geltend. Die jeweiligen Veranlagungsverfügungen sind unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

E. 3.2

Damit liegt eine aktuelle interkantonale Doppelbesteuerung vor, die vor dem Hintergrund von Art. 127 Abs. 3 BV grundsätzlich nicht hingenommen werden muss (vorne E. 2.2.2). Ebenso offenkundig ist indes, dass die im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung herrschende besondere Rechtsmittelfrist (Art. 100 Abs. 1 und 5 BGG ; vorne E. 2.3) insofern versäumt ist, als die Steuerpflichtigen davon abgesehen haben, im zweitveranlagenden Kanton (Zürich) einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid herbeizuführen, den sie vor Bundesgericht hätten anfechten können. Gegenteilig haben sie es vorgezogen, dem erstveranlagenden Kanton (Graubünden) ein Revisionsgesuch zu unterbreiten, wenngleich sie - wie die Vorinstanz unwidersprochen feststellt - der Auffassung sind, die Sichtweise des Kantons Zürich sei unzutreffend. Die Steuerpflichtigen machen geltend, auf diese Weise die Fristenregelung gemäss Art. 100 Abs. 1 und 5 BGG gewahrt zu haben.

E. 3.3.1

Mit der Vorinstanz, der insofern zu folgen ist, besteht die Hauptfrage darin, ob das Verfahren der Revision in einer derartigen Konstellation überhaupt zur Verfügung stehe. Wie dargelegt, ist diese Frage in erster Linie anhand des jeweiligen kantonalen Rechts zu klären (vorne E. 2.1). Dieses hat zumindest den Anforderungen zu genügen, wie sie aus Art. 51 StHG hervorgehen. Soweit die Regelung des kantonalen oder kommunalen Rechts einschränkender wären als das Bundesrecht, würde das kantonale Recht von Art. 51 StHG zurückgedrängt und käme das Harmonisierungsrecht unmittelbar zur Anwendung (Art. 49 Abs. 1 BV und Art. 72 Abs. 2 StHG ; Urteile 2C_652/2018 vom 14. Mai 2020 E. 5.5; 2C_91/2012 vom 17. August 2012 E. 4.8).

E. 3.3.2

Die Vorinstanz hat hierzu festgehalten, dass das Steuerrecht des Kantons Graubünden keine über Art. 51 StHG hinausgehende gesetzliche oder aussergesetzliche Revisionsgründe vorsehe, die im Fall einer interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) zum Tragen kämen (dazu insbesondere Arthur Brunner/Moritz Seiler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 46 N. 11 und 12). Die Prüfung, wie sich ein etwaiger derartiger, rein kantonalrechtlicher Revisionsgrund

mit dem Numerus clausus der harmonisierungsrechtlichen Revisionsgründe verträge (BGE 142 II 433 E. 3.1; Urteile 2C_991/2021 vom 21. Dezember 2021 E. 3.2.5; 2C_629/2021 vom 19. Oktober 2021 E. 2.4.5 mit Hinweisen), erübrigt sich damit.

E. 3.3.3

Die Steuerpflichtigen scheinen in ihrer Eingabe auch weiterhin von der Anwendbarkeit von Art. 141 Abs. 1 lit. a StG /GR ("revisio propter nova") auszugehen. Diese Norm entspricht inhaltlich Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG . Danach gilt: "Eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid kann auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden... wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden." Wie das Bundesgericht immer wieder festgehalten hat, fallen lediglich Tatsachen in Betracht, die zwar "nachträglich entdeckt worden", nicht aber "nachträglich entstanden" sind. Es hat sich daher um

unechte Noven zu handeln, mithin um Tatsachen, die sich bis zum Zeitpunkt, da im Hauptverfahren noch tatsächliche Vorbringen prozessual zulässig waren, verwirklicht haben (BGE 145 IV 197 E. 1.1; 144 V 258 E. 1.2; 143 V 105 E. 2.3; Urteil 2C_495/2018 vom 7. Mai 2019 E. 2.2.2). Tatsachen, die erst nach dem revisionsbetroffenen Entscheid entstanden sind (echte Noven), fallen als Revisionsgrund von vornherein ausser Betracht. Solche können gegebenenfalls zur neuen Verfügung seitens der Veranlagungsbehörde führen, wenn diese einem Wiedererwägungsgesuch statt gibt (Urteil 2C_414/2021 vom 3. September 2021 E. 2.2.3; Karin Scherrer Reber, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, N. 27 zu Art. 66 VwVG ; August Mächler, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum VwVG, 2. Aufl. 2019, N. 18 zu Art. 66 VwVG).

E. 3.3.4

Mithin hängt alles davon ab, ob die Veranlagungsverfügung des zweitveranlagenden Kantons als "erhebliche Tatsache" oder "entscheidendes Beweismittel" zu qualifizieren ist, das im erstveranlagenden Kanton einen Revisionsgrund darstellen könnte. In einem vergleichbaren Fall stellte sich dem Bundesgericht unlängst folgender Sachverhalt: Die steuerpflichtige Person war im Kanton Appenzell Ausserrhoden unbeschränkt und im Kanton St. Gallen beschränkt steuerpflichtig. Im erstveranlagenden Kanton (Appenzell Ausserrhoden) reichte die Steuerpflichtige keine Steuererklärung ein. Die nach pflichtgemäsem Ermessen ergangene Veranlagungsverfügung liess sie unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Der zweitveranlagende Kanton (St. Gallen) gelangte alsdann zu niedrigeren Steuerfaktoren, worauf die steuerpflichtige Person im Kanton Appenzell Ausserrhoden ein Revisionsgesuch stellte und geltend machte, die Verfügung des Kantons St. Gallen begründe eine "erhebliche Tatsache" oder ein "entscheidendes Beweismittel". Wie das Bundesgericht erwog, war die angebliche interkantonale Doppelbesteuerung aber auf ein prozessuales Versäumnis der Steuerpflichtigen zurückzuführen, weshalb das Revisionsgesuch erfolglos bleiben musste. Ob das Bundesrecht eine Revision wegen interkantonaler Doppelbesteuerung überhaupt zulässt oder mit Art. 127 Abs. 3 BV sogar selbst vorschreibt, war aufgrund der gegebenen Umstände nicht zu prüfen (Urteil 2C_514/2021 vom 5. August 2021 E. 3.3.3-3.3.6).

E. 3.3.5

Im vorliegenden Fall besteht eine vergleichbare Kausalität: Wiederum ist zu sagen, dass die interkantonale Doppelbesteuerung abzuwenden gewesen wäre, wenn nur eine sorgfältige

Prozessführung vorgelegen hätte. Denn gemäss Art. 51 Abs. 2 StHG bzw. Art. 141 Abs. 2 StG /GR gilt, dass die Revision ausgeschlossen ist, wenn die um Revision ersuchende Person als Revisionsgrund etwas vorbringt, das sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Die Begründung für diese gesetzliche Einschränkung ist darin zu finden, dass die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel ausgestaltet ist. Die Revision greift gegenüber den ordentlichen Rechtsmitteln nur in zweiter Linie; sie ist subsidiärer Natur (Urteil 2C_345/2022 vom 4. Juli 2022 E. 2.2.1 mit Hinweisen). Das Rechtsmittel der Revision steht nicht zur Verfügung, um rechtskräftige Entscheide jederzeit infrage zu stellen oder frühere prozessuale Versäumnisse zu beheben; im Revisionsfall ist daher zu prüfen, ob unter den gegebenen Umständen das Revisionsgesuch dazu dient, den ordentlichen Rechtsweg zu umgehen (BGE 145 IV 197 E. 1.1; 130 IV 72 E. 2.2 und 2.4). Die diesbezügliche Rechtsprechung ist streng (dazu die Urteile 2C_259/2021 vom 30. November 2021 E. 6.1; 2C_245/2019 vom 27. September 2019 E. 5.3; 2C_212/2016 vom 6. September 2016 E. 5.2).

E. 3.3.6

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz haben die Steuerpflichtigen die Veranlagungsverfügung des zweitveranlagenden Kantons unangefochten in Rechtskraft erwachsen lassen. Vor dem Hintergrund von Art. 51 Abs. 2 StHG zeigt sich, dass die vorinstanzliche Auslegung und Anwendung des harmonisierungskonformen Art. 141 Abs. 2 StG /GR bundesrechtlich einwandfrei erfolgt ist. Aufgrund des prozessualen Fehlverhaltens ist keine materielle Prüfung der aktuellen interkantonalen Doppelbesteuerung geboten. Es hat dabei zu bleiben, dass in der Steuerperiode 2015 zwei Kantone die persönliche Zugehörigkeit beanspruchen. Dies haben die Steuerpflichtigen selbst zu vertreten. Anders, als sie dies anzunehmen scheinen, kann nicht mit Fug gesagt werden, erst die Veranlagung im zweitveranlagenden Kanton habe Revisionsbedarf im erstveranlagenden Kanton geschaffen (ohne dass im zweitveranlagenden Kanton ein Rechtsmittel möglich gewesen wäre).

E. 3.3.7

Insbesondere liegen auch keine Umstände vor, die im Lichte der jüngsten bundesgerichtlichen Praxis zu den Primärberichtigungen zu würdigen wären. In diesen Fällen war es darum gegangen, dass die Primärberichtigung im Kanton der leistenden Gesellschaft dazu führte, dass die leistungsempfangende, bereits rechtskräftig veranlagte und in einem anderen Kanton ansässige Schwestergesellschaft einen auf Art. 127 Abs. 3 BV gestützten Revisionsgrund anrufen konnte. Die Aufrechnung bei der leistenden Gesellschaft bedeutete für die Veranlagung der leistungsempfangenden Schwestergesellschaft eine rechtserhebliche Tatsache im Sinne von Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG , die zur revisionsweisen Gegenberichtigung führen musste, nachdem sie im ordentlichen Verfahren nicht hatte geltend gemacht werden können (Urteile 2C_597/2019 vom 14. April 2022 E. 3.3; 2C_153/2021 vom 25. August 2021 E. 3.3; Brunner/Seiler, a.a.O., § 46 N. 6).

E. 3.3.8

Auch zu den revisionsweisen Gegenberichtigungen hat das Bundesgericht im Übrigen festgehalten, dass das Verhalten der beteiligten Gesellschaften sich nicht als geradezu rechtsmissbräuchlich bzw. treuwidrig darstellen dürfe, ansonsten der Revisionsanspruch entfalle (Urteil 2C_597/2019 vom 14. April 2022 E. 3.4). Für die Kantons- und

Gemeindesteuern leitet das Bundesgericht dies aus der Praxis zur Verwirkung des Beschwerderechts der steuerpflichtigen Person ab (BGE 147 I 325 E. 4.2.1; Brunner/Seiler, a.a.O., § 46 N. 15). Ob das Beschwerderecht der Steuerpflichtigen im vorliegenden Fall nicht ohnehin verwirkt sei, erfordert aufgrund der Sperrwirkung von Art. 51 Abs. 2 StHG keine nähere Betrachtung. Ebenso wenig ist zu klären, wie es sich verhalten hätte, wenn die Steuerpflichtigen nach Eintreffen der Veranlagungsverfügung des Kantons Zürich beim KStA/ZH Einsprache erhoben, alsdann um Sistierung des Einspracheverfahrens und gleichzeitig im Kanton Graubünden um Revision ersucht hätten. Dabei handelt es sich um einen zwar denkbaren, aber rein hypothetischen Sachverhalt.

E. 3.3.9

Die Steuerpflichtigen lassen schliesslich einwenden, dass ihre damalige und heutige Rechtsvertretung im Steuerrecht des streitbetroffenen Kantons Graubünden nicht beschlagen sei. Es ist ihnen entgegenzuhalten, dass sich eine bundesrechtliche Frage gestellt hat, weshalb von vornherein keine spezifischen Kenntnisse des Rechts des Kantons Graubünden erforderlich waren. Dies gilt namentlich auch in Bezug auf die unvollständige Rechtsmittelbelehrung, wozu die Steuerpflichtigen im bundesgerichtlichen Verfahren ohnehin nichts vorbringen, das den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG genügen könnte. Hinzu kommt folgendes: Eine rechtsunterworfenen Person hat sich das Verhalten ihrer Vertretung anrechnen zu lassen (Art. 101 OR per analogiam). Die beauftragende Person trifft eine umfassende Sorgfaltspflicht betreffend das Auswählen, die Instruktion und die Beaufsichtigung ihrer Hilfsperson (sog. cura in eligendo, instruendo und custodiendo; BGE 145 III 409 E. 5.5; 144 IV 176 E. 4.5.1; 135 III 198 E. 2.3; Urteile 2C_189/2022 vom 8. März 2022 E. 3.2.4; 2C_1052/2020 vom 19. Oktober 2021 E. 3.3.2; 2C_103/2021 vom 9. Februar 2021 E. 3.2.3). Die angeblich mangelnde Rechtskenntnis der beauftragten Rechtsvertretung begründet auf Ebene der beauftragenden Steuerpflichtigen keinen Entschuldigungsgrund.

E. 3.4

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet; sie ist abzuweisen.

E. 4

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG), wofür diese zu gleichen Teilen und solidarisch haften (Art. 66 Abs. 5 BGG). Den Kantonen Zürich und Graubünden, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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