

GR_GERICHTE A 2021 9 vom 20. Juli 2021

GR Gerichte, 2021-07-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2021_9

FR: GR_GERICHTE A 2021 9 du 20 juillet 2021

IT: GR_GERICHTE A 2021 9 del 20 luglio 2021

Regeste

Kantonssteuern (Revision) - PVG 2021 Nr. 8 | Einkommenssteuer

Erwägungen

E. 1

Ende des Jahres 2011 verlegten A._____ ihren Wohnsitz von B._____ im Kanton Zürich nach D._____. In der Folge wurden sie für die Steuerperi- oden 2011 bis 2014 mit Hauptsteuerdomizil D._____ im Kanton Graubün- den besteuert. Im Kanton Zürich bestand für diese Steuerperioden auf- grund des Eigentums an einer Liegenschaft in B._____ eine beschränkte Steuerpflicht.

E. 1.1

Nach Art. 142 Abs. 3 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.000) i.V.m. Art. 49 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Ver- waltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100) können Revisionsentscheide der Beschwerdegegnerin innert 30 Tagen mit Beschwerde an das Verwal- tungsgericht des Kantons Graubünden weitergezogen werden. Laut Art. 4 Abs. 3 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200) ist die Beschwerdegegnerin nicht nur für die Behandlung ei- nes Revisionsgesuchs in Bezug auf die Kantons-, sondern auch hinsicht-

- 6 - lich der Gemeindesteuern zuständig. Demzufolge kann gegen den Revisi- ontsentscheid vom 5. Februar 2021 sowohl in Bezug auf die Kantons- als auch die Gemeindesteuern 2015 Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden erhoben werden (vgl. Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 4 Abs. 3 GKStG). In der Rechtsmittelbelehrung des angefochtenen Entscheids wurde sei- tens der Beschwerdegegnerin unter anderem darauf hingewiesen, dass gegen den Entscheid (nur) in Bezug auf die Kantonssteuern innert 30 Ta- gen seit Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden erhoben werden könne (vgl. beschwerdegegnerische Akten [Bg-act.] 1 S. 4). In der Folge beschränkten sich die Beschwerdeführer im Rahmen ihrer Beschwerde vom 1. März 2021 auf die Anfechtung des Re- visionsentscheids in Bezug auf die Kantonssteuern 2015. Wie bereits dar- gelegt, ist ein Revisionsentscheid jedoch nicht nur betreffend Kantons-, sondern auch in Bezug auf die Gemeindesteuern beim Verwaltungsgericht anfechtbar. Es stellt sich daher die Frage nach der Konsequenz der un- vollständigen Rechtsmittelbelehrung. Eine Verfügung, die nicht oder mit einer falschen, unklaren oder wider- sprüchlichen Rechtsmittelbelehrung versehen ist, ist nicht richtig. Die mangelhafte Verfügung wird wirksam, wenn der Steuerpflichtige durch den Mangel keinen Nachteil erleidet. Das ist nicht nur der Fall, wenn der Steu- erpflichtige gleichwohl das zutreffende Rechtsmittel rechtzeitig ergreift, sondern auch dann, wenn er das Rechtsmittel wegen unrichtiger Beleh- rung bei der unzuständigen Behörde erhebt, sofern diese nach der an- wendbaren Verfahrensordnung verpflichtet ist,

das Rechtsmittel der zuständigen Amtsstelle zu überweisen. Ausserdem gebietet der Grundsatz von Treu und Glauben, dass sich der Steuerpflichtige, der die Unrichtigkeit einer Rechtsmittelbelehrung kennt oder bei gebührender Sorgfalt hätte kennen müssen, nicht auf die unzutreffenden Angaben berufen darf. Die

- 7 - Anforderungen an die Sorgfaltspflicht sind bei Rechtskundigen naturgemäss höher als bei juristischen Laien. Ist der Steuerpflichtige vertreten, kommt es auf die Sorgfalt an, welche der Vertreter zu beobachten hat. Jedenfalls vermag nur ein grober Fehler zu schaden. Ein solcher liegt vor, wenn der Steuerpflichtige oder sein Vertreter die Fehlerhaftigkeit der Rechtsmittelbelehrung durch Konsultierung des massgebenden Gesetzestextes allein hätte erkennen können. Das Fehlen einer Rechtsmittelbelehrung entbindet also den Steuerpflichtigen nicht davon, das Rechtsmittel rechtzeitig und formgerecht zu ergreifen, wenn er oder sein Vertreter die betreffenden Erfordernisse ohne Weiteres dem Gesetzestext entnehmen kann (vgl. ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2018, § 15 Rz. 59 mit weiteren Hinweisen). Überdies sieht Art. 22 Abs. 2 VRG vor, dass bei einer unterbliebenen Rechtsmittelbelehrung der Weiterzug innert zwei Monaten seit der Mitteilung des Entscheids zulässig ist. Die Beschwerdeführer waren im Revisionsverfahren bzw. sind im hiesigen Beschwerdeverfahren fachkundig durch die PRT Revisions & Treuhand AG, bzw. durch Urs. W. Rechsteiner, lic. oec. publ., eidg. dipl. Steuerexperte sowie zugelassener Revisionsexperte, vertreten. Folglich kommt es auf die vom besagten Vertreter zu beobachtende Sorgfalt an. Ein studierter Ökonom und eidg. dipl. Steuerexperte hätte bei Anwendung der gebührenden Sorgfalt die Fehlerhaftigkeit der Rechtsmittelbelehrung erkennen können und müssen, zumal aus der blossen Konsultation des Gesetzes hervorgegangen wäre, dass das Verwaltungsgericht nicht nur für die Behandlung der Beschwerde gegen einen Revisionsentscheid betreffend Kantons-, sondern auch hinsichtlich Gemeindesteuern zuständig ist. Demzufolge ist die Verantwortung für die unterlassene Einreichung eines Rechtsmittels in Bezug auf die Gemeindesteuern 2015 den Beschwerdeführern anzulasten. Aufgrund unterlassener Erhebung eines Rechtsmittels

- 8 - (innerhalb der zweimonatigen Frist gemäss Art. 22 Abs. 2 VRG) erwuchs der angefochtene Revisionsentscheid in Bezug auf die Gemeindesteuern 2015 somit in Rechtskraft. Soweit die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang geltend machen, es liege ein überspitzter Formalismus vor, da davon ausgegangen werden könne, dass die unzuständige Behörde eine Weiterleitung an die zuständige Behörde vornehme, sind sie darauf hinzuweisen, dass das Rechtsmittel nicht, wie von ihnen behauptet, bei der falschen Instanz eingereicht wurde, sondern es wurde – wie bereits ausgeführt – lediglich in Bezug auf die Kantonssteuern 2015 anstatt die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 erhoben. Es ist daher nicht nachvollziehbar, welche Eingabe von der Beschwerdegegnerin hätte weitergeleitet werden sollen. Die Rüge des überspitzten Formalismus geht somit fehl.

E. 1.2

Laut Art. 149 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) können gegen die Abweisung eines Revisionsbegehrens die gleichen Rechtsmittel wie gegen die frühere Verfügung oder den früheren Entscheid ergriffen werden. Nach Art. 132 Abs. 1 DBG kann der Steuerpflichtige gegen Veranlagungsverfügungen betreffend direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erheben. Für die Prüfung des angefochtenen Entscheids betreffend direkte Bundessteuer 2015 ist somit die Beschwerdegegnerin zuständig und nicht das

Verwaltungsgericht. Den Akten kann denn auch entnommen werden, dass die Beschwerdeführer bezüglich der direkten Bundessteuer 2015 am 2. März 2021 bei der Beschwerdegegnerin gegen den besagten Entscheid Einsprache erheben liessen und Letztere mit der Behandlung dieser Einsprache zuwartet, bis das vorliegende Beschwerdeverfahren betreffend Kantonssteuern 2015 rechtskräftig entschieden ist (vgl. Vernehmlassung der Beschwerdegegnerin vom 16. April 2021 S. 5).

- 9 -

E. 1.3

Anfechtungsobjekt im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist der Entscheid der Beschwerdegegnerin vom 5. Februar 2021 und nicht – wie von den Beschwerdeführern behauptet – die dem Revisionsgesuch zugrundeliegende Veranlagungsverfügung vom 2. März 2017. Zu prüfen ist einzig, ob die Beschwerdegegnerin das beschwerdeführerische Revisionsgesuch betreffend Kantonssteuern 2015 zu Recht abgelehnt hat. Gegenstand des hiesigen Beschwerdeverfahrens kann nur die Frage der Revisionsvoraussetzungen bilden (vgl. ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, a.a.O., § 26 Rz. 90). 2. Die Beschwerdeführer begründen ihre Beschwerde im Wesentlichen damit, in Rechtsprechung und Literatur werde postuliert, dass im Falle einer Doppelbesteuerung ein Revisionsanspruch auch ohne einen expliziten Revisionsgrund im Steuergesetz gestützt auf Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) bestehe. Dieses Rechtsmittel sei am besten geeignet, wenn ein Steuerpflichtiger die Veranlagung im zweitveranlagenden Kanton akzeptieren wolle und lediglich diejenige im erstveranlagenden Kanton als unrichtig erachte. Weise der erstveranlagende Kanton das Revisionsgesuch ab, könne die steuerpflichtige Person diesen Entscheid nach Durchlaufen des kantonalen Instanzenzuges gegebenenfalls vor Bundesgericht anfechten, um doch noch die Doppelbesteuerung beseitigen zu können. Weiter wird ausgeführt, der mehrfach Besteuerte sei nicht verpflichtet, in jedem Kanton den Instanzenzug zu durchlaufen. Auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung sei der Instanzenzug in einem Kanton vollständig zu durchlaufen, ehe das Bundesgericht angerufen werden könne. Liege diese Voraussetzung vor, könne die steuerpflichtige Person zusammen mit dem noch nicht rechtskräftigen Entscheid dieses Kantons auch die bereits rechtskräftige Veranlagungsverfügung oder den bereits rechtskräftigen Rechtsmittelentscheid eines weiteren Kantons bzw. weite-

- 10 - rer Kantone anfechten, falls und soweit sie eine Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV rügen wolle. Schliesslich halten die Beschwerdeführer fest, dass im konkreten Fall eine aktuelle Doppelbesteuerung vorliege. Durch ein Urteil des angerufenen Gerichts könne damit im bundesgerichtlichen Verfahren auch die (rechtskräftige) Veranlagungsverfügung des Kantons Graubünden vom 2. März 2017 angefochten werden. Die Legitimation der Beschwerdeführer sei nach einem Entscheid des Verwaltungsgerichts gegeben. Das bundesgerichtliche Verfahren, welches von den Beschwerdeführern angestrengt werde, diene der Beseitigung der aktuellen Doppelbesteuerung.

E. 2

März 2017 betreffend direkte Bundessteuer sowie Kantons- und Gemeindesteuer 2015 erwachsen unangefochtenen in Rechtskraft.

E. 3

Bereits mit Schreiben vom 22. November 2016 forderte das Steueramt des Kantons Zürich A._____ auf, für die Steuereinschätzung betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015 Unterlagen einzureichen. Am 25. Januar 2017 wurden sie vom Steueramt des Kantons Zürich abermals aufgefordert, zur Abklärung der unbeschränkten Steuerpflicht in B._____ bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern 2015 weitere, konkret genannte Unterlagen einzureichen. Diesen Aufforderungen kamen A._____ mit Schreiben vom 29. November 2016 und 28. März 2017 nach.

E. 3.1

Gemäss Art. 141 Abs. 1 StG können rechtskräftige Veranlagungsverfügungen sowie Einsprache- und Beschwerdeentscheide auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn nachträglich erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht gelassen oder in anderer Weise Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b), ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Die Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können, was er als Revisionsgrund vorbringt (Art. 141 Abs. 2 StG). Vorliegend ist lediglich der Revisionsgrund gemäss Art. 141 Abs. 1 lit. a StG zu prüfen.

E. 3.2

Eine Revision ist bei Geltendmachung erheblicher Tatsachen oder Beweismittel möglich, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass ihr diese trotz zumutbarer Sorgfalt im Veranlagungsverfahren nicht bekannt sein konnten. Erheblich ist eine Tatsache dann, wenn sie geeignet ist, den von der rechtsanwendenden Behörde dem angefochtenen Entscheid seinerzeit zugrunde gelegten Sachverhalt dergestalt zu verändern, dass An-

- 11 - lass zu einer anderen Entscheidung besteht. Die Rechtsprechung würdigt wenigstens dem Grundsatz nach nur solche Tatsachen als erheblich, die zur Zeit der Fällung des zu revidierenden Entscheids bereits vorhanden waren, aber erst nachträglich zur Entdeckung gelangen und in diesem Sinn "neu" sind. Ausser Betracht fallen deshalb – jedenfalls dem Grundsatz nach – Tatsachen, die sich nach der fraglichen Veranlagung bzw. Fällung des Rechtsmittelentscheids verwirklicht haben. Nur Tatsachen, die nachträglich entdeckt werden, fallen in Betracht, und nicht solche, die nachträglich eintreten (vgl. LOOSER, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 51 Rz. 11 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 147 Rz. 16 ff.). Nicht um eine neue Tatsache handelt es sich bei einer Verfügung (bzw. einem Rechtsmittelentscheid) eines Kantons, welche gegenüber einer früher ergangenen Verfügung in einem anderen Kanton eine Doppelbesteuerung bewirkt (vgl. CASANOVA, in: ZWEIFEL/BEUSCH/MÄUSLI-AlLENSPACH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, Basel 2011, § 45 Rz. 6 mit weiteren Hinweisen). Somit ist nicht zu beanstanden, wenn die Beschwerdegegnerin im angefochtenen Entscheid das Vorliegen eines "klassischen" Revisionsgrundes im Sinne von Art. 141 Abs. 1 lit. a StG verneint hat. 4. In einigen Kantonen sehen kantonale Sonderbestimmungen explizit eine Revision für den Fall einer Doppelbesteuerung vor. So kann beispielsweise im Kanton St.

Gallen eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn bei interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerungskonflikten die erkennende Behörde zum Schluss kommt, dass nach den anwendbaren Regeln zur Vermeidung der Doppel-

- 12 - Besteuerung der Kanton St. Gallen sein Besteuerungsrecht einschränken müsste (Art. 197 Abs. 1 lit. d des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen [StG; sGS 811.1]). Das Steuergesetz für den Kanton Graubünden kennt eine solche Bestimmung, gestützt auf welche um Revision infolge einer Doppelbesteuerung ersucht werden kann, nicht. Mangels einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage kommt eine Revision daher nicht in Frage. Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) den Revisionsgrund der interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerung nicht vorschreibt und die Kantone diesbezüglich somit frei sind.

E. 4

Am 8. September 2017 unterbreitete das Steueramt des Kantons Zürich A._____ einen Einschätzungsvorschlag für die Staats- und Gemeindesteuern 2015. Darin wurde festgehalten, aufgrund der Aktenlage sei das Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich bzw. seien die Steuerpflichtigen ab der Steuerperiode 2015 im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig. Hierzu nahmen A._____ mit Schreiben vom 27. November 2017 Stellung.

- 3 -

E. 5

Am 16. Februar 2018 erliess das Steueramt des Kantons Zürich den definitiven Einschätzungsentscheid betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015, wobei am Hauptsteuerdomizil bzw. an der unbeschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich festgehalten wurde. Dieser Entscheid erwuchs ebenfalls unangefochten in Rechtskraft.

E. 5.1

Nach einem Teil der Lehre ergibt sich bei interkantonalen Konstellationen der Doppelbesteuerung ein Revisionsanspruch – auch ohne gesetzliche Grundlage – direkt gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV (vgl. LOOSER, in: ZWEI-FEL/BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 147 Rz. 23d). Das Bundesgericht hat die Frage nach einem aussergesetzlichen, direkt aus Art. 127 Abs. 3 BV abgeleiteten Revisionsanspruch bisher jedoch offen gelassen (vgl. BGE 139 II 373 E.1.5).

E. 5.2

Im Bereich des Doppelbesteuerungsrechts können in Rechtskraft erwachsene Veranlagungen – ohne diesbezügliche Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzugs – auch noch angefochten werden, wenn gegen einen (letztinstanzlichen) Entscheid eines anderen (zweitveranlagenden) Kantons beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots erhoben wird. Die Möglichkeit der nachträglichen Erhebung einer Beschwerde ans Bundesgericht geht den ausserordentlichen Rechtsmitteln – wie etwa einer Revision – grundsätzlich vor (vgl. CASANOVA, a.a.O., § 45 Rz. 4 mit weiteren Hinweisen). Wenn die

steuerpflichtige Person mit der Haltung

- 13 - des zweitveranlagenden Kantons nicht einverstanden ist, kann sie gegen den dort erwirkten letztinstanzlichen gerichtlichen Entscheid Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erheben und dabei auch die früher ergangene Veranlagungsverfügung des erstveranlagenden Kantons anfechten für den Fall, dass das Bundesgericht die Haltung des Zweitkantons schützt (vgl. BGE 133 I 300 E.2.4).

E. 5.3

Im Zusammenhang mit der Abklärung der Steuerpflicht im Kanton Zürich verlangte das entsprechende Steueramt von den Beschwerdeführern am 22. November 2016 und 25. Januar 2017 diverse Unterlagen ein, welche in der Folge am 29. November 2016 bzw. 28. März 2017 eingereicht wurden (vgl. beschwerdeführerische Akten [Bf-act.] 12 und 13). Nach Auffassung der Beschwerdeführer sprachen "praktisch alle eingesandten Unterlagen (...) für den klaren Wohnsitz D._____" (vgl. Bg-act. 2). Somit erachteten sie die Beanspruchung der unbeschränkten Steuerpflicht für die Steuerperiode 2015 durch den Kanton Zürich als unzutreffend. In der Folge verzichteten die Beschwerdeführer jedoch – nachdem sie am 27. November 2017 in Bezug auf den Einschätzungsvorschlag vom 8. September 2017 noch ausgeführt hatten, dass der Lebensmittelpunkt nicht mehr in B.____ (ZH) sei (vgl. Bf-act. 14) – auf die Erhebung einer Einsprache gegen den Einschätzungsentscheid des Kantons Zürich vom 16. Februar 2018 mit der Begründung, C.____ habe bis Ende 2018 ein Haushaltsgeschäft im Kanton Zürich betrieben, weshalb eine Einsprache vermutlich abgewiesen worden wäre (vgl. Bg-act. 2). Wie oben bereits dargelegt, hätten sich die Beschwerdeführer in einem solchen Fall (nicht einverstanden mit der Beanspruchung der Steuerhoheit durch den zweitveranlagenden Kanton) gegen die Veranlagung im Kanton Zürich zur Wehr setzen und allenfalls den kantonal instanzabschliessenden Entscheid beim Bundesgericht anfechten müssen, wobei sie denn auch die rechtskräftige Veranlagung des Kantons Graubünden hätten miteinbeziehen können, um

- 14 - eine Doppelbesteuerung zu beheben. Die Doppelbesteuerung kann nicht mehr mittels eines Revisionsgesuchs im Kanton Graubünden vorgebracht werden, zumal die Beschwerdeführer die Haltung des Kantons Zürich – wie gesehen – als falsch erachteten. Soweit die Beschwerdeführer jetzt vorbringen, es könne in Bezug auf die rechtskräftige Veranlagung des Erstkantons (Graubünden) eine Revision gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV verlangt werden, da die Veranlagung des Zweitkantons (Zürich) akzeptiert werde, verhalten sie sich widersprüchlich. Ein solches Verhalten ist nicht zu schützen.

E. 6

Mit zwei separaten Schreiben vom 26. März 2018 ersuchten A.____ die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend: Steuerverwaltung) um Revision der Veranlagungsverfügungen vom 2. März 2017 betreffend direkte Bundessteuer sowie Kantons- und Gemeindesteuer 2015. Begründend führten sie im Wesentlichen aus, der Kanton Zürich habe entschieden, dass sie ab dem Jahr 2015 ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich hätten. Aufgrund dieser Tatsache seien die Veranlagungsverfügungen vom 2. März 2017 abzuändern, um so eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Ein entsprechender Revisionsgrund sei gegeben.

E. 6.1

Wie nachfolgend aufgezeigt wird, haben die Beschwerdeführer ihr Beschwerderecht ohnehin verwirkt. Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts verwirkt eine steuerpflichtige Person ihr Beschwerderecht, wenn sie in einem Kanton ihre subjektive Steuerpflicht in voller Kenntnis des kollidierenden Steueranspruchs eines anderen Kantons vorbehaltlos anerkannt hatte. Wenn sie in diesem Kanton trotz absehbarer interkantonaler Doppelbesteuerung kein Rechtsmittel ergreift, fügt sie sich einen "selbstverschuldeten Nachteil" zu, den das Bundesgericht nicht schützt. Zu denken ist daran, dass die steuerpflichtige Person ihrer Steuererklärung in diesem Kanton keinen Vorbehalt anfügt, dass sie die von diesem Kanton geforderten Steuerbeträge vorbehaltlos bezahlt oder die Einsprache bzw. Beschwerde unterlässt, obwohl der andere Kanton seinen Anspruch bereits konkret geltend gemacht hat. Vorbehaltloses Verhalten in diesem Sinne liegt indes nur vor, wenn die steuerpflichtige Person in diesem Zeitpunkt bereits gesicherte Kenntnis über den Steueranspruch des anderen Kantons hat. Nur diesfalls kann von der steuerpflichtigen Person erwartet werden, den erstveranlagenden Kanton zu informieren oder dort im hängigen Verfahren ein Rechtsmittel zu ergreifen. Unterlässt die steuerpflichtige Person, trotz gesicherter Kenntnis über den Steueranspruch des anderen Kantons, im ersten Kanton die von ihr zu erwartenden Schritte, wes-

- 15 - halb ihr Verhalten dort als vorbehaltlose Einlassung zu gelten hat, so ist dies unter dem Gesichtspunkt der sich abzeichnenden interkantonalen Doppelbesteuerung treuwidrig und damit rechtsmissbräuchlich. Die Rechtsfolge solchen Verhaltens besteht darin, dass die steuerpflichtige Person sich auf ihre Dispositionen behaften lassen muss. Trotz interkantonaler Doppelbesteuerung wird nicht eingeschritten und hat die steuerpflichtige Person die selbstverschuldeten Folgen zu tragen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_663/2019 vom 26. März 2020 E.2.2.3 f. mit weiteren Hinweisen).

E. 6.2

Am 22. November 2016 forderte das Steueramt des Kantons Zürich die Beschwerdeführer auf, für die Steuereinschätzung hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern 2015 Unterlagen einzureichen (vgl. Bf-act. 12). Mit Schreiben vom 25. Januar 2017 wurden die Beschwerdeführer vom besagten Steueramt abermals aufgefordert, für die Steuereinschätzung bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern 2015 weitere, konkret genannte Unterlagen einzureichen. Dabei wurde im Schreiben explizit festgehalten, die Unterlagen würden zur Abklärung der unbeschränkten Steuerpflicht in B._____ (= Hauptsteuerdomizil) benötigt (vgl. Bf-act. 13). Dass der Kanton Zürich die beschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführer in B._____ (ZH) für die Steuerperioden 2011 bis 2014 akzeptiert hat, ändert nichts an der Tatsache, dass die Frage der unbeschränkten Steuerpflicht (Wohnsitz und damit Lebensmittelpunkt) nicht statisch zu betrachten ist. Ausserdem ist die Steuerbehörde an einen einmal getroffenen Entscheid (in casu Wohnsitz in D._____) für weitere Steuerperioden nicht gebunden. Spätestens mit dem Schreiben des Kantons Zürich vom 25. Januar 2017 bzw. der Beantwortung desselben während laufender Einsprachefrist im Kanton Graubünden am 28. März 2017 durch die Beschwerdeführer (vgl. Bf-act. 13), musste ihnen bewusst sein, dass der Kanton Zürich die Frage des Hauptsteuerdomizils konkret überprüfen und das Hauptsteuerdomizil in

- 16 - D._____ nicht zwingend auch für die Steuerperiode 2015 anerkennen wird. Die Antworten der Beschwerdeführer, worin sie den Strom- und Wasserverbrauch sowie die unterschiedlichen Adressen auf den Rechnungen erläutern (vgl. Bf-act. 13), zeigen, dass ihnen durchaus klar war, was für ein Entscheid sich abzeichnen könnte. Vor diesem

Hintergrund hätten die Beschwerdeführer die Veranlagung des Kantons Graubünden vom 2. März 2017 betreffend Steuerperiode 2015 anfechten und das Einspracheverfahren bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids betreffend unbeschränkter Steuerpflicht in D._____ oder B._____ sistieren lassen müssen. Dies haben die Beschwerdeführer unbestrittenermassen nicht getan, weshalb sich ihr Verhalten unter dem Gesichtspunkt der sich abzeichnenden interkantonalen Doppelbesteuerung als treuwidrig und damit als rechtsmissbräuchlich erweist. Damit haben die Beschwerdeführer ihr Beschwerderecht verwirkt. 7. Soweit die Beschwerdeführer vorbringen, dass im Bereich des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung der Instanzenzug lediglich in einem Kanton vollständig zu durchlaufen sei, ehe das Bundesgericht angerufen werden könne, dass – sofern diese Voraussetzung vorliege – die steuerpflichtige Person zusammen mit dem noch nicht rechtskräftigen letztinstanzlichen Entscheid dieses Kantons auch die bereits rechtskräftige Veranlagung weiterer Kantone anfechten könne, und dass im konkreten Fall eine aktuelle Doppelbesteuerung vorliege, womit durch ein Urteil des Verwaltungsgerichts im bundesgerichtlichen Verfahren auch die (rechtskräftige) Veranlagungsverfügung des Kantons Graubünden vom 2. März 2017 angefochten werden könne, ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführer die bestehende Möglichkeit, sich gegen eine sich abzeichnende interkantonale Doppelbesteuerung zur Wehr zu setzen, grundsätzlich korrekt aufzeigen. Allerdings kann die dargelegte Vorgehensweise nur in Frage kommen, solange die Veranlagungsverfügung von einem der beteiligten Kan-

- 17 - tone noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist. Vorliegend sind aber unstreitig die Veranlagungen beider involvierter Kantone mangels Erhebung eines Rechtsmittels in Rechtskraft erwachsen; solche Veranlagungsverfügungen können nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel (bis vor Bundesgericht) angefochten werden. Mit ihrer Vorgehensweise könnten die Beschwerdeführer das gewöhnlich zu durchlaufende Rechtsmittelverfahren bis vor Bundesgericht aushebeln.

E. 7

Mit Entscheid vom 5. Februar 2021 wies die Steuerverwaltung die Revisionsgesuche vom 26. März 2018 ab. Zur Begründung wurde hauptsächlich ausgeführt, dass eine Revision gestützt auf einen "klassischen" Revisionsgrund nicht in Frage komme. Sodann fehle im Steuergesetz des Kantons Graubünden eine Bestimmung, gestützt auf welche um Revision infolge einer Doppelbesteuerung ersucht werden könne. Ferner wurde dargelegt, dass A._____ gegen die Veranlagung des Kantons Zürich als zweitveranlagender Kanton hätten vorgehen müssen, um eine Doppelbesteuerung beheben zu können. Eine solche könne nicht mehr mittels eines Revisionsgesuchs im Kanton Graubünden vorgebracht werden, zumal A._____ die Haltung des Kantons Zürich als unzutreffend erachtet hätten. Schliesslich wurde hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2015 festgehalten, dass lediglich der Kanton Graubünden am 2. März 2017 eine Veranlagungsverfügung für diese Steuerperiode erlassen habe, nicht hingegen der Kanton Zürich. Es liege somit keine Doppelbesteuerung vor, weshalb für die di-

- 4 - rekte Bundessteuer 2015 auch aus diesem Grund kein Revisionsgrund gegeben sei.

E. 8

Dagegen erhoben A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) am 1. März 2021 Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden und beantragten, der Entscheid der Steuerverwaltung vom 5. Februar 2021 sei aufzuheben. Zur Begründung wurde im

Wesentlichen vorgebracht, in Rechtsprechung und Lehre werde postuliert, dass im Falle einer Doppelbesteuerung ein Revisionsanspruch auch ohne einen entsprechenden ausdrücklichen Revisionsgrund im Steuergesetz gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV bestehe. Dieses Rechtsmittel sei am besten geeignet, wenn ein Steuerpflichtiger die Veranlagung im zweitveranlagenden Kanton akzeptieren wolle und lediglich diejenige im erstveranlagenden Kanton als unrichtig erachte. Weise der erstveranlagende Kanton das Revisionsgesuch ab, könne die steuerpflichtige Person diesen Entscheid nach Durchlaufen des kantonalen Instanzenzuges gegebenenfalls vor Bundesgericht anfechten, um doch noch die Doppelbesteuerung beseitigen zu können. Zudem sei der mehrfach Besteuerte nicht verpflichtet, in jedem Kanton den Instanzenzug zu durchlaufen. Auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung sei der Instanzenzug in einem Kanton vollständig zu durchlaufen, ehe das Bundesgericht angerufen werden könne. Liege diese Voraussetzung vor, könne die steuerpflichtige Person zusammen mit dem noch nicht rechtskräftigen letztinstanzlichen Entscheid dieses Kantons auch die bereits rechtskräftige Veranlagung weiterer Kantone anfechten, falls und soweit sie eine Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV rügen wolle. Im konkreten Fall liege eine aktuelle Doppelbesteuerung vor. Durch ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden könne damit im bundesgerichtlichen Verfahren auch die (rechtskräftige) Veranlagungsverfügung des Kantons Graubünden vom 2. März 2017 angefochten werden. Die Legitimation der Beschwerdeführer sei nach einem Entscheid des Ver-

- 5 - waltungsgerichts gegeben. Das bundesgerichtliche Verfahren, welches von den Beschwerdeführern angestrengt werde, diene der Beseitigung der aktuellen Doppelbesteuerung.

E. 8.1

Schliesslich machen die Beschwerdeführer in ihrer Replik geltend, dass sie bei der Beschwerdegegnerin anfänglich auf offene Ohren gestossen seien und Letztere weitere Informationen zur Sachlage eingefordert habe. Dieses Verhalten der Beschwerdegegnerin sei von den Beschwerdeführern in gutem Glauben als Lösungsfindung zu interpretieren. Aus nicht erklärlchen Gründen und in widersprüchlicher Weise habe die Beschwerdegegnerin auf einmal abgeblockt und habe an der unbeschränkten Steuerpflicht festhalten wollen. Dass die interkantonale Doppelbesteuerung kein Revisionsgrund sei, habe die Beschwerdegegnerin nicht angedeutet. Die Aufklärung über die Rechte durch die Behörde müsse in einem Rechtssstaat stets gewahrt werden. In gewisser Weise könne von Irreführung durch die Beschwerdegegnerin ausgegangen werden, da sich die Beschwerdeführer in keiner Art und Weise mehr wehren bzw. kein Rechtsmittel ergreifen könnten.

E. 8.2

Die Revisionsgesuche der Beschwerdeführer vom 26. März 2018 wurden zu einem Zeitpunkt eingereicht, in welchem die Frist zur Erhebung einer Einsprache gegen die Veranlagung des Kantons Graubünden vom 2. März 2017 bzw. gegen diejenige des Kantons Zürich vom 16. Februar 2018 bereits abgelaufen war. Ein allfälliges Verhalten der Beschwerdegegnerin konnte somit gar keinen Einfluss auf die Erhebung eines Rechtsmittels durch die Beschwerdeführer haben. Soweit sich die Beschwerdeführer mit ihren Ausführungen auf den Vertrauensschutz berufen wollen, vermögen

- 18 - sie nicht durchzudringen. Die Voraussetzungen hierfür (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich/St. Gallen 2020, Rz.

627 ff.) sind nämlich nicht erfüllt; insbesondere bringen die Beschwerdeführer zu Recht nicht vor, dass sie nachteilige Dispositionen getroffen hätten. 9. Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde vom 1. März 2021 als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. 10. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten gestützt auf Art. 72 Abs. 2 und Art. 73 Abs. 1 VRG von den unterliegenden Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung zu tragen. Die Staatsgebühr wird im Rahmen von Art. 75 Abs. 2 VRG auf CHF 3'500.-- festgesetzt. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass, weshalb der obsiegenden Beschwerdegegnerin keine Parteientschädigung zusteht. III. Demnach erkennt das Gericht:

E. 9

Die Steuerverwaltung (nachfolgend: Beschwerdegegnerin) schloss in ihrer Vernehmlassung vom 16. April 2021 auf Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung wurde zusammenfassend ausgeführt, dass das Revisionsgesuch der Beschwerdeführer zu Recht abgewiesen worden sei, womit sich die Beschwerde als unbegründet erweise und abzuweisen sei.

E. 10

Am 27. April 2021 hielten die Beschwerdeführer replicando an ihren Anträgen fest und vertieften ihren Standpunkt.

E. 11

Mit Duplik vom 10. Mai 2021 hielt auch die Beschwerdegegnerin an ihren Rechtsbegehren fest und nahm zur beschwerdeführerischen Replik Stellung. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien, den angefochtenen Entscheid sowie die eingereichten Beweismittel wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. II. Das Gericht zieht in Erwägung:

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