



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2009.64
2 DB.2009.31

Entscheid

28. April 2009

Mitwirkend:

Präsident R. Oesch, Mitglied W. Balsiger, Ersatzmitglied H. Knüsli und Sekretärin S. Weigold

In Sachen

A,

vertreten durch RA lic.iur. Markus Stadelmann,
Advokaturbüro Stadelmann,
Marktstrasse 28, 8570 Weinfelden,

**Rekurrentin/
Beschwerdeführerin,**

gegen

1. **Staat Zürich,**
2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Süd,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2006 (Revision) und Direkte Bundessteuer 2006

hat sich ergeben:

A. 1. A (nachfolgend: die Pflichtige), hat am 7. April 2006 B geheiratet. Seit April 2001 hat sie zusammen mit diesem an der ... in C gewohnt. Am 28. Juni 2006 haben die Eheleute AB das Miteigentum an einer 5 ½-Zimmerwohnung in D (Kanton Thurgau) erworben. Die Pflichtige hat sich am 8. Januar 2007 in C abgemeldet und am Folgetag in D angemeldet. Gleich verhielt es sich diesbezüglich offenbar bei ihrem Ehemann. Für 2006 hat die Pflichtige am 28. März 2007 in C eine Steuererklärung abgegeben. Gestützt darauf und in Übereinstimmung damit ist sie im Kanton Zürich für diese Steuerperiode mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 56'400.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- eingeschätzt worden (Grundtarif), und zwar nach Massgabe von § 52 Abs. 2 Satz 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) getrennt von ihrem Gatten. Die darauf beruhende definitive Steuerrechnung ist ihr im Oktober 2007 zugestellt worden, worauf sie diese am 12. November 2007 vollumfänglich beglichen hat. Mangels Anfechtung ist diese Einschätzung in Rechtskraft erwachsen.

2. Nach getroffenen Abklärungen hat das Gemeindesteuernamt D die Ehegatten AB am 15. Januar 2008 qua dortigem Wohnsitz per 31. Dezember 2006 für die (ganze) Steuerperiode 2006 der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen. Dieser Entscheid hat sich die Pflichtige ebenso wie ihr Ehemann unterworfen, mit der Folge, dass er rechtskräftig geworden ist. Mit Entscheid vom 1. April 2008 hat dieses Steueramt die Eheleute für 2006 (1.1. - 31.12.) aufgrund von "§ 58 Abs. 1 StG TG" gemeinsam mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 236'800.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- eingeschätzt. Auch dieser Entscheid blieb unangefochten.

3. Mit Schreiben vom 28./29. Mai 2008 gelangte die Pflichtige mit der Bitte an das Gemeindesteuernamt C, die für 2006 bezahlten Steuern zurückzuzahlen.

Am 9. Juni 2008 liess das kantonale Steueramt Zürich die Pflichtige wissen, eine Rückerstattung komme nicht in Frage.

Mit Eingabe vom 25./28. Juli 2008 beharrte die Pflichtige auf ihrem Begehren und bat das Steueramt, die Veranlagung wiedererwägungs- oder revisionsweise aufzuheben.

Mit "Einschätzungsentscheid" (recte: Revisionsentscheid) vom 17. November 2008 wies das kantonale Steueramt das Revisionsbegehren hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern ab.

B. Die dagegen gerichtete Einsprache vom 14./15. Dezember 2008 wies das kantonale Steueramt am 5. Februar 2009 ab.

C. Mit Eingabe vom 9. März 2009 verlangte die Pflichtige vor Rekurskommission, den Einspracheentscheid aufzuheben; es sei festzustellen, dass sie ab 1. Januar 2006 im Kanton Zürich nicht mehr steuerpflichtig sei, und die Vorinstanz sei anzuweisen, die Staats- und Gemeindesteuern 2006 sowie die entsprechende Bundessteuer zurückzuerstatten, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Das kantonale Steueramt schloss am 30. März 2009 auf Abweisung des Rekurses; sodann sei auf die Beschwerde nicht einzutreten.

Am 8. April 2009 äusserte sich das Gemeindesteueramt D, welches in das Verfahren miteinbezogen wurde, und schloss auf Gutheissung von Rekurs und Beschwerde.

Hingegen hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Auf das Ergebnis der Sachverhaltsermittlung, die Begründung im angefochtenen Einspracheentscheid und den Inhalt der Rechtsmitteleingaben ist, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Gegen den Einspracheentscheid bezüglich der direkten Bundessteuer bzw. der Staatssteuer kann der Steuerpflichtige laut Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetz-

zes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 147 Abs. 1 StG binnen 30 Tagen schriftlich Beschwerde bzw. Rekurs erheben. Anfechtungsobjekt bildet mithin der Einspracheentscheid; nur falls ein solcher Entscheid vorliegt, kann die Steuerrekurskommission auf ein entsprechendes Rechtsmittel eintreten.

Das kantonale Steueramt hat im Einspracheverfahren einzig über ein Revisionsgesuch bezüglich der Staats- und Gemeindesteuereinschätzung 2006 befunden und am 5. Februar 2009 darüber entschieden. Mithin ist auf den Rekurs – da auch die weiteren Gültigkeitsvoraussetzungen erfüllt sind – einzutreten. Hingegen kann die Rekurskommission auf die Bundessteuerbeschwerde mangels eines anfechtbaren vorinstanzlichen Entscheids nicht eintreten.

b) Das Steueramt setzt nach § 139 Abs. 1 StG die Steuerfaktoren fest. Dazu gehören das steuerbare Einkommen und Vermögen sowie der Steuertarif. Gegen dessen Entscheid kann Einsprache (§ 140 Abs. 1 StG) und hernach Rekurs (§ 147 Abs. 1 StG) geführt werden. Der Bezug der Steuern obliegt nach Zürcher Recht dem Gemeindesteueramt (§ 172 StG). Gegen dessen Entscheid kann Einsprache und gegen den Einspracheentscheid Rekurs bei der Finanzdirektion erhoben werden (§ 178 StG). Neuerdings ist dagegen der Rechtsmittelweg an das Verwaltungsgericht offen. All das gilt in gleicher Weise für die Rückerstattung von Steuern. Daraus wird ersichtlich, dass der Steuerrekurskommission in diesem Bereich keinerlei Kompetenz zusteht. Auf das Begehren, die Vorinstanz anzuhalten, die Staats- und Gemeindesteuern 2006 zurückzuerstatten, ist daher nicht einzugehen.

c) An den Verfahren vor Steuerrekurskommission sind im Zusammenhang mit einem interkantonalen Steuerkonflikt – wie hier – einzig der Steuerpflichtige, das kantonale Steueramt, das betroffene Zürcher Gemeinwesen (hier: die Gemeinde C) und – gestützt auf Art. 111 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (BGG) – allenfalls die ESTV (siehe BGr, 3. Februar 2009, 2C_420/2008) beteiligt. Hingegen sind vom Ausgang des Verfahrens möglicherweise indirekt betroffene Hoheitsträger wie der andere Kanton sowie die ausserkantonale Gemeinde nicht involviert. Dies gilt hier namentlich für die Gemeinde D, welche für sich und den Kanton Thurgau die unbeschränkte Steuerhoheit über die Pflichtige pro 2006 beansprucht. Daran vermag der Umstand, dass die Steuerrekurskommission II sie fälschlicherweise zur Vernehmlassung eingeladen hat, nichts zu ändern. Folgerichtig ist ihre Stellungnahme vom 8. April 2009 unbeachtlich. Allerdings bleibt dies letztlich ohne Einfluss auf

den Ausgang des Streits, weil die Fakten, soweit hier massgeblich, ohnehin schon aktenkundig sind.

2. a) Fest steht, dass die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuerperiode 2006 (1.1. - 31.12.) im Kanton Zürich rechtskräftig eingeschätzt ist. Sodann ist erstellt, dass das Gemeindesteueramt D die Pflichtige für die nämliche Steuerperiode namens des Kantons Thurgau (zusammen mit deren Gatten) ebenfalls rechtskräftig eingeschätzt hat. Dabei haben beide Fiskalen die unbeschränkte Steuerhoheit für sich beansprucht. Mithin liegt eine konkrete, gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung vor. Daran ändert der Umstand, dass die Pflichtige im Kanton Zürich eigenständig besteuert worden ist, wogegen der Kanton Thurgau sie zusammen mit dem Ehemann erfasst hat, selbstredend nichts.

b) Die Pflichtige hat sich offenkundig der Meinung der Thurgauer Steuerbehörden angeschlossen, dass sie am für diese Steuerperiode massgeblichen Stichtag, nämlich am 31. Dezember 2006 (Art. 68 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990/15. Dezember 2000), Wohnsitz in D hatte, wo sie zusammen mit ihrem Gatten eine eigene Eigentumswohnung bewohnt. Darum ist sie an das Gemeindesteueramt C mit dem Begehren gelangt, die hiesige Einschätzung 2006 zu annullieren und ihr den für 2006 geleisteten Steuerbetrag zurückzuerstatten. Um diesem – angesichts der tatsächlichen Verhältnisse verständlichen – Anliegen nachkommen zu können, bedarf es indes einer (hinreichenden) gesetzlichen Grundlage. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, muss – wie die Pflichtige zu Recht dafür hält – namentlich anhand der Vorschriften über die Revision – hier bezüglich der Einschätzung – geklärt werden.

3. a) Ist die Steuerhoheit eines Kantons strittig, muss von Bundesrechts wegen grundsätzlich in einem Vorentscheid rechtskräftig über die subjektive Steuerpflicht im Kanton entschieden werden, bevor das Einschätzungsverfahren fortgesetzt werden kann (BGE 131 I 145 E. 2.1). Ein solcher Entscheid ist wegen Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV anfechtbar. Einzig wenn das Bundesgericht bei gleicher Sachlage die Steuerhoheit des Einschätzungskantons bereits bejaht hat, kann auf die Vorausbeurteilung verzichtet werden (BGE 123 I 289 E. 1a). Ist ein solcher Kompetenzkonflikt rechtskräftig entschieden, ist das Ergebnis für die Einschätzung verbindlich; es kann darauf im

nachfolgenden Einschätzungsverfahren nicht mehr zurückgekommen werden (Peter Locher, Einführung in das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 2.A., 2003, S. 153). Dies heisst, dass die Anfechtung des Hoheitsentscheids unmittelbar, nämlich binnen Rechtsmittelfrist nach dessen Eröffnung zu erfolgen hat. Den Hoheitsanspruch kann der Betroffene mit den gewöhnlichen Rechtsmitteln bestreiten und letztinstanzlich mittels Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vor Bundesgericht (Art. 82 ff. BGG) anfechten. Dabei ist erforderlich, dass der kantonale Instanzenzug durchlaufen wird; denn die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist nur gegen letztinstanzliche kantonale Urteile zulässig (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Dabei gilt es eine Besonderheit zu beachten:

Laut Art. 100 BGG beträgt die Beschwerdefrist in der Regel 30 Tage (Abs. 1). Sie beginnt bei interkantonalen Kompetenzkonflikten, so auch in interkantonalen Doppelbesteuerungsangelegenheiten (BGE 133 I 300 E. 2.2.2), spätestens dann zu laufen, wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde möglich ist (Abs. 5). Hat ein Rechtssuchender den kantonalen Rechtsweg beschritten, so kann er vor Bundesgericht innert dieser Frist auch den Steueranspruch des andern Kantons anfechten, selbst wenn die entsprechende Verfügung (bzw. der entsprechende Entscheid) bereits in Rechtskraft erwachsen ist. Geht dem Veranlagungsverfahren ein Steuerdomizilentscheid voraus, gilt es, ihn fristgerecht anzufechten. Erwächst dieser in Rechtskraft, ist ein Zurückkommen auf diese Frage im folgenden Einschätzungsverfahren ausgeschlossen. Dies gilt dann, wenn der Domizilentscheid erst nach dem definitiven (Domizil- oder Einschätzungs-) Entscheid des andern Kantons ergangen ist. Daher braucht der Steuerpflichtige den Entscheid des erstverfügenden Kantons nicht umgehend anzufechten; jedenfalls dann nicht, wenn er damit einverstanden ist, sofern kein anderer Kanton (ebenfalls) die unbeschränkte Steuerhoheit beansprucht (StE 2002 A 24.21 Nr. 13 E. 1c). Unter solchen Umständen kann er mit der Anfechtung dieses Entscheids zuwarten, bis auch der zweite Kanton verfügt hat. Er kann sich dem rechtskräftigen Domizilentscheid bzw. der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung des Erstkantons zusammen mit der Anfechtung des Domizilentscheids des zweitverfügenden Kantons widersetzen.

aa) Schwierigkeiten ergeben sich u.a. dann, wenn der die Steuerhoheit ebenfalls beanspruchende Kanton im Zeitpunkt der Verfügung des Zweitkantons den Steuerpflichtigen für die betreffende Steuerperiode bereits rechtskräftig eingeschätzt hat und dieser mit der Inanspruchnahme durch den Zweitkanton einverstanden ist, sich

unter solchen Umständen jedoch der Besteuerung im Erstkanton – verständlicherweise – nicht (mehr) fügen will. In dieser Situation hat der Steuerpflichtige eigentlich keinen Anlass, gegen die Verfügung des Zweitkantons vorzugehen. Gleichwohl müsste er – gegen seine Interessen – aus rein formalen Gründen an sich den kantonalen Instanzenzug in diesem Kanton durchlaufen, um ein Urteil einer letzten kantonalen Instanz im Sinn von Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG zu erlangen, um dann vor Bundesgericht die Doppelbesteuerung zu rügen und sich in diesem Verfahren gegen die Verfügung des anderen Kantons zur Wehr zu setzen (so BGE 133 I 300 E. 2.3 und 2.4). Dieser strengen Betrachtung ist allerdings zu Recht Widerstand erwachsen. Verschiedene Autoren (so Meier/Clavadetscher, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, FStR 2007, 139; Markus Zimmermann, Der Rechtsschutz auf dem Gebiet der interkantonalen Doppelbesteuerung unter der Geltung des BGG, Jusletter vom 14.4.2008, Ziff. II 2; Peter Locher, Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV, ASA 77, 502 f.; je auch zum Folgenden) haben auf die Ungereimtheiten und die unnötigen Schwierigkeiten einer solchen Betrachtung hingewiesen. Die einzig statthafte Vorgehensweise würde darin bestehen, dass der Steuerpflichtige sich zum Schein der Veranlagung jenes Kantons (des Zweitkantons) widersetze, mit dessen Schluss er einverstanden ist. Sofern sich die entsprechende Verfügung aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse als rechtmässig erwiese, würde er dabei auf kantonalen Ebene unterliegen und kostenpflichtig. Gleich verhielte es sich, wenn er auf kantonalen Ebene Rechtsmittel ergriffe, ohne sich der Verfügung im Grund zu widersetzen, einzig mit dem Ziel, einen letztinstanzlichen kantonalen Entscheid zu erwirken, um dann vor Bundesgericht die Einschätzung des andern Kantons zu bekämpfen. In dieser Situation würde nämlich mangels Beschwer im kantonalen Verfahren auf die Rechtsbegehren erst gar nicht eingetreten. Vor Bundesgericht ergäbe sich die prozessuale Schwierigkeit, dass es eigentlich einzig prüfen dürfte, ob der Nichteintretensentscheid rechtsbeständig sei oder nicht; denn eine Ausweitung des Streitgegenstands ist gemäss Gesetz ausgeschlossen (Art. 99 Abs. 2 BBG; siehe Ulrich Meyer, in: Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, 2008, Art. 99 N 60). Auch wenn die Rechtsprechung insofern nicht so rigoros ist (BGE 133 I 300 E. 2.4), so kann doch nicht übersehen werden, dass sich dieser Weg für den Rechtssuchenden als unnötig kostspielig erweist, bliebe dieser doch selbst bei Obsiegen vor Bundesgericht gezwungenermassen auf den kantonalen Gerichtskosten sitzen. Hinzu kommen unter Umständen eine nicht notwendige Verlängerung des Verfahrens und vermeidbare Umtriebe. Dies jedenfalls dann, wenn der erstveranlagende Kanton sich aufgrund

der veränderten Situation zu einer einvernehmlichen Lösung bereit erklärt und auf seinen Steueranspruch im Licht der neuen rechtlichen Verhältnisse von sich aus verzichten würde. Da es nicht angehen kann, einem solch blossen, sinnleeren Formalismus das Wort zu reden, ist nach einem anderen Weg zu suchen, um dem Pflichtigen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung zu verhelfen.

bb) Eine denkbare Lösung wäre, im Erstkanton im Anschluss an die Eröffnung der Verfügung durch den Zweitkanton das Einspracherecht bzw. den Rechtsmittelweg nachträglich wieder zu öffnen. Dem stünde allerdings die Rechtskraft entgegen. Dass die Voraussetzungen für eine Wiederherstellung dieser Fristen (§ 15 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998; VO StG) erfüllt wären, ist nicht erkennbar. Mithin bleibt als einziger Ausweg das Institut der Revision (siehe Locher, Beschwerde, S. 503).

b) Nach § 155 Abs. 1 StG kann ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag des Steuerpflichtigen oder von Amts wegen zu dessen Gunsten revidiert werden, wenn (nachträglich) erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b) oder wenn ein Verbrechen oder Vergehen den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Der Revisionsgrund der neuen Tatsache ist nur dann gegeben, wenn es sich um Tatsachen handelt, die im Zeitpunkt der Fällung des infrage stehenden Entscheids bereits vorlagen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zur harmonisierten Zürcher Steuerrecht, 2. A. 2006, § 155 N 24). Gemäss § 155 Abs. 2 StG ist die Revision ausgeschlossen, wenn der Antragsteller das, was er als Revisionsgrund vorbringt, bei der ihm zuzumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Diese Gründe sind vom Bundesrecht vorgegeben (Art. 51 Abs. 1 und 2 StHG).

aa) Sodann ist laut verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung eine Revision ausnahmsweise auch dann zulässig, wenn deren Verweigerung unter dem Aspekt der Gerechtigkeit stossende, schockierende und unhaltbare Ergebnisse nach sich zöge (VGr, 6. Juni 2007, SB.2006.00071, mit Verweisungen). Damals hat das oberste kantonale Gericht erkannt, über die gesetzlich umschriebenen Revisionsgründe hinaus sei der Kanton zur Abänderung eines rechtskräftigen Steuerentscheids zu Gunsten des Steuerpflichtigen von Bundesrechts wegen verpflichtet, wenn dies verfassungsrechtlich

geboten sei. Allgemein könne davon ausgegangen werden, dass aufgrund der Anforderungen des Rechtsgleichheitsgebots nach Art. 8 BV sowie des Willkürverbots gemäss Art. 9 BV eine Generalklausel bestehe, wonach über die im Gesetz genannten Gründe hinaus eine Revision auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage dann zulässig sei, wenn deren Verweigerung unter dem Aspekt der Gerechtigkeit zu stossenden, schockierenden und unhaltbaren Ergebnissen führen würde (vgl. Klaus A. Vallender, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2.A., 2002, Art. 51 N 24 StHG; BGE 98 Ia 568 E. 5b; ASA 45, 62). Die Aufhebung eines rechtskräftigen Entscheids setze demnach eine Interessenabwägung zwischen dem Interesse der Rechtssicherheit und demjenigen der Gerechtigkeit, insbesondere der gesetzmässigen, rechtsgleichen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, voraus (Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), III. Teil, 2.A., 1992, Art. 126 N 28; StE 1996 B 97.11 Nr. 11). Die Annahme eines über- bzw. aussergesetzlichen Revisionsgrunds rechtfertige sich deshalb beispielsweise dort, wo eine offensichtlich unrichtige Veranlagung zur Diskussion steht; dies unter Umständen selbst dann, wenn der Steuerpflichtige den Irrtum bei der ihm zumutbaren Sorgfalt rechtzeitig hätte entdecken und den Fehler mit einem ordentlichen Rechtsmittel hätte rügen können. In diesen Fällen sei aber als Schranke der Grundsatz von Treu und Glauben zu beachten, weil Steuerpflichtige keine Vorteile aus der Spekulation auf einen Veranlagungsfehler ziehen können (Hugo Casanova, Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen offensichtliche Veranlagungsfehler?, in: L'image de l'homme en droit, Mélanges publiés par la faculté de droit à l'occasion du centenaire de l'université de Fribourg, 1990, S. 118; vgl. StE 1987 B 97.11 Nrn. 5 und 6). Abzulehnen sei allerdings auch bezüglich des übergesetzlichen Revisionsgrunds der Willkür, dass ein solcher nur vorliegen könne, wenn der zu revidierende Entscheid nichtig sei.

Von dieser übergesetzlichen Revisionsmöglichkeit ist – wenn überhaupt – nur mit allergrösster Zurückhaltung Gebrauch zu machen (StRK II, 4. April 2008, 2 ST.2008.20 und 2 DB.2008.12). Sie darf höchstens dann Platz greifen, wenn eine ganz aussergewöhnliche Situation vorliegt und keine andere Korrekturmöglichkeit erkennbar ist. Allein dort, wo die willkürliche Rechtsanwendung zu durch nichts mehr zu rechtfertigenden absurden Ergebnissen führte, könnte eine nachträgliche Korrektur überhaupt ernsthaft infrage kommen und liesse es sich rechtfertigen, die Rechtskraft mit dieser Begründung zu durchbrechen.

bb) Schliesslich kennt das internationale Steuerrecht die Verständigungslösung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens als eigenständigen Revisionsgrund (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3.A., 2005, S. 537 mit Hinweisen). Locher sieht in Analogie dazu einen Ausweg darin, dass in Auslegung von Art. 127 Abs. 3 BV ein entsprechender, somit verfassungsmässig garantierter Revisionsgrund anerkannt wird (Beschwerde, S. 503). Dieser kreative Ansatz lässt sich ohne Weiteres rechtfertigen, namentlich im Licht des BGG, welches als ein wesentliches Ziel die Entlastung des Bundesgerichts verfolgt. Mit der Ableitung eines Revisionsanspruchs aus der Verfassung lassen sich unnötige Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht vermeiden. Die Steuerrekurskommission II schliesst sich dieser Rechtsauffassung an.

cc) Nach § 156 StG ist das Revisionsbegehren vom Steuerpflichtigen innert 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrunds, spätestens aber innert zehn Jahren nach Mitteilung des Entscheids zu stellen. Das Begehren ist gemäss § 157 StG schriftlich der Behörde einzureichen, die den zu revidierenden Entscheid getroffen hat (Abs. 1). Es muss die Revisionsgründe genau bezeichnen und einen Antrag enthalten, in welchem Umfang der frühere Entscheid aufzuheben und wie neu zu entscheiden sei (Abs. 2). Die Beweismittel für die Revisionsgründe sowie für die Behauptung, seit ihrer Entdeckung seien noch nicht 90 Tage verflossen, müssen dem Revisionsbegehren beigelegt oder, sofern dies nicht möglich ist, genau bezeichnet werden (Abs. 3).

4. Die hiesige Einschätzung 2006 ist am 12. Oktober 2007 ergangen und, wie bereits erwähnt, in Rechtskraft erwachsen.

a) Die Frist, dagegen Einsprache zu erheben, ist längst abgelaufen. Es ist nicht erkennbar, gestützt worauf diese Frist wiederhergestellt werden könnte. Namentlich liegen keine schwerwiegenden Gründe vor, welche die Pflichtige daran gehindert hätten, gegen die Zürcher Einschätzung im offenen Verfahren Einsprache zu erheben (§ 15 Abs. 1 VO StG).

b) Mithin bleibt zu klären, ob die Voraussetzungen für eine Revision erfüllt sind.

aa) Die kantonalrechtlichen, gesetzlich normierten Revisionsgründe vermögen nicht zu greifen. Namentlich kann im Entscheid des Steueramts der Gemeinde D, wo-

mit diese am 15. Januar 2008 für 2006 die Steuerhoheit beansprucht hat, bezüglich der hiesigen Einschätzung 2006 keine neue Tatsache erblickt werden. Denn eine solche ist, wie gesehen, nur dann gegeben, wenn sie im Zeitpunkt der Fällung des infrage stehenden Entscheids – konkret der Einschätzung der Gemeinde C – bereits vorlag. Das aber traf hier nicht zu. Ob gestützt auf Art. 8 BV ein Revisionsgrund zu orten sei, mag, wie zu zeigen ist, dahingestellt bleiben. Denn dieser Titel kann einzig als ultima ratio greifen; solange eine andere Bestimmung eine Revision erlaubt, muss er von vornherein ausser Acht bleiben, so auch hier. In der vorliegenden Konstellation lässt sich indes direkt aus Art. 127 Abs. 3 BV ein Revisionsgrund ableiten (vorn E. 3 b bb). Hat sich die Pflichtige – aufgrund der vorliegenden Umstände wohl zu Recht – für 2006 unbeschränkt der Thurgauer Steuerhoheit unterworfen und den entsprechenden Hoheitsentscheid vom 15. Januar 2008 akzeptiert, so hatte sie Anspruch auf eine korrespondierende Anpassung der Zürcher Einschätzung bzw. richtig betrachtet auf deren Überprüfung. Allerdings war sie diesbezüglich in zeitlicher Hinsicht, wie gesehen, nicht frei:

Die Pflichtige hatte Gelegenheit, binnen 90 Tagen nach Eröffnung des Thurgauer Hoheitsentscheids im Kanton Zürich um Revision der hiesigen Einschätzung nachzusuchen. Es hätte an ihr gelegen, binnen dieser Frist insofern aktiv zu werden. Das aber ist nicht geschehen. Die Pflichtige hat sich erst mit Eingabe vom 28./29. Mai 2008 an das Steueramt C gewandt und unter Hinweis auf die Thurgauer Steuerpflicht sowie die entsprechende Veranlagung die Rückerstattung der für 2006 hier bezahlten Steuern verlangt. Angesichts dessen, dass die Verfasserin in Steuersachen Laie ist, dürfte darin wohl ein hinreichendes Revisionsgesuch erblickt werden; doch ist dies unerheblich. In diesem Zeitpunkt war die Revisionsfrist auf jeden Fall längst abgelaufen. Wenn die Pflichtige es versäumt hat, sich fristgerecht bei den hiesigen Steuerbehörden zu melden, was ihr durchaus zumutbar gewesen wäre und von ihr auch hätte erwartet werden dürfen, hat sie die sich daraus für sie ergebenden negativen Folgen selber zu verantworten und zu tragen. Zwar ist die Thurgauer Veranlagung erst am 1. April 2008 ergangen; bezogen auf diese Verfügung wäre die Revisionsfrist in Zürich eingehalten. Doch kommt es darauf nicht an. Denn massgeblich ist, falls – wie hier – ein Steuerhoheitsentscheid vorliegt, wie gesehen einzig dieser. Geht es um die Steuerpflicht als solche, kann der Einwand der unstatthafter Doppelbesteuerung ausschliesslich dagegen erfolgen und muss dies innert Rechtsmittelfrist geschehen, ungeachtet ob das Rechtsmittel ordentlicher oder ausserordentlicher Natur ist. Dies verkennt die Pflichtige.

Bei solcher Lage der Dinge ist der Revisionsweg verschlossen.

bb) Was die Pflichtige dagegen vorzubringen weiss, sticht nicht:

Wohl hat das Gemeindesteueramt D das kantonale Steueramt Zürich mit einer Kopie des Hoheitsentscheids vom 12. Januar 2008 bedient. Doch war der hiesige Fiskus allein gestützt darauf klarerweise nicht gehalten, irgendwie zu reagieren. Vielmehr ging es um eine blosser Information und Kenntnisnahme. Es stand ja nicht einmal fest, ob die Pflichtige sich mit dieser Würdigung abfinden werde. Und später, als das Steueramt D am 5. Juni 2008 dem Steueramt Zürich mitgeteilt hatte, der Steuerdomizilentscheid sei nun rechtskräftig, und diesen eine Kopie der Veranlagung 2006 hatte zukommen lassen, war die Revisionsfrist bereits abgelaufen. Auch von Amts wegen hätte das hiesige Steueramt im Revisionsverfahren materiell nichts mehr unternehmen dürfen. Denn hätte der Steuerpflichtige – wie hier – Gelegenheit gehabt, gültig Revision zu verlangen, geht es nicht an, bei späterer Kenntnisnahme des Revisionsgrunds durch die Steuerbehörde die Revisionsfrist von Neuem auszulösen. Doch selbst wenn diese Sendung noch binnen Revisionsfrist beim Zürcher Steueramt eingegangen wäre, vermöchte dies der Pflichtigen nicht zu helfen. Denn sie müsste sich mangelnde Sorgfalt in der Wahrung ihres (Revisions-)Rechts vorhalten lassen (vgl. § 155 Abs. 2 StG).

Ebenso wenig kann ihr die Berufung auf Treu und Glauben helfen. Wie es sich bei ihrem Gatten mit der Rückerstattung verhalten hat, ist nicht bekannt. Doch mag dies dahingestellt bleiben. Auch wenn die Rückerstattung der Zürcher Steuern 2006 bei ihm spontan erfolgt sein sollte, kann sie daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Ungeachtet dessen hätte sie in eigener Sache rechtzeitig bei den Zürcher Behörden vorstellig werden müssen. Dies umso mehr, als die Thurgauer Behörden sie, soweit erkennbar, erst nach Ablauf der Revisionsfrist von der Rechtskraft des (eigenen) Hoheitsentscheids in Kenntnis gesetzt haben. Auch kann von einer fehlerhaften oder unvollständigen Rechtsmittelbelehrung nicht die Rede sein. Sowohl die Zürcher Einschätzung als auch der Steuerhoheitsentscheid waren mit einer gesetzeskonformen und vollständigen Belehrung versehen. Ein spezieller Rechtsmittelhinweis für Doppelsteuerungsangelegenheiten ist nicht geboten.

c) Nach alledem muss es dabei sein Bewenden haben, dass das kantonale Steueramt eine Korrektur der rechtskräftigen Einschätzung mit gutem Grund verweigert

hat. Der angefochtene Einspracheentscheid erweist sich als rechtsbeständig. Daran ändert der Umstand der nicht ohne Weiteres nachvollziehbaren Begründung nichts. Aus ihr geht jedenfalls aus Sicht der Rekurskommission II nicht hervor, warum eine Revision ausgeschlossen sein soll; nachvollziehbar ist einzig der letztlich nicht weiterführende Vorhalt, die Pflichtige hätte binnen Frist die Thurgauer Verfügung anfechten müssen.

5. Bei diesem Ausgang der Verfahren hat die Pflichtige die Kosten zu tragen (§ 150 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. DBG) und steht ihr von vornherein keine Parteientschädigung zu (§ 151 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 und Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss beschliesst die Rekurskommission:

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten;

und erkennt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]