



Entscheid

18. Juni 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Cécile Schmidlin

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

Nr. 1 vertreten durch Nr. 2,

Rekurrenten,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) reichten dem Steueramt der zürcherischen Gemeinde C eine leere, d.h. unausgefüllte Steuererklärung 2015 ein. Dieser legten sie die interkantonale Steuerauscheidung 2015 des Kantons Freiburg bei und bemerkten dazu, dass der Kanton Freiburg die Steuererklärung und die Einschätzung direkt an die mitbeteiligten Kantone versende. Mit Auflage vom 15. Februar 2018 forderte das kantonale Steueramt die Pflichtigen auf, eine vollständig ausgefüllte und unterzeichnete zürcherische Steuererklärung für 2015 mit sämtlichen gesetzlich vorgeschriebenen Beilagen, insbesondere sämtlichen interkantonalen und internationalen Vermögenswerten und deren Erträgen, einzureichen. Nachdem die Pflichtigen diese Auflage nicht erfüllt hatten, schätzte sie das kantonale Steueramt am 10. April 2018 für das Steuerjahr 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 60'900.- (satzbestimmend Fr. 393'700.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 312'000.- (satzbestimmend Fr. 2'756'000.-) ein. Dabei stellte es im Wesentlichen auf die interkantonale Steuerauscheidung des Kantons Freiburg ab, welche das kantonale Steueramt von den Pflichtigen erhalten hatte. Gegen diese Einschätzung erhoben die Pflichtigen keine Einsprache, womit der betreffende Einschätzungsentscheid nach Ablauf der Einsprachefrist in Rechtskraft erwuchs.

B. Für das Jahr 2016 reichten die Pflichtigen trotz Mahnung vom 18. April 2018 weder eine Steuererklärung noch die interkantonale Steuerauscheidung des Kantons Freiburg ein. Das kantonale Steueramt schätzte sie deshalb am 27. Juni 2018 für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 nach pflichtgemäsem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 70'000.- (satzbestimmend Fr. 370'000.-) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 350'000.- (satzbestimmend Fr. 2'800'000.-) ein. Auch gegen diese Einschätzung erhoben die Pflichtigen innert Frist keine Einsprache.

C. Erst am 6. September 2018 beanstandeten die Pflichtigen die Ermessenseinschätzung für das Jahr 2016. Dabei vertraten sie die Auffassung, dass der Kanton Zürich vor der definitiven Veranlagung durch den Wohnsitzkanton Freiburg, in welchem eine Einsprache hängig sei, nicht berechtigt sei, eine Einschätzung zu erlas-

sen. Das kantonale Steueramt nahm diese Eingabe als Einsprache entgegen und trat darauf mit Entscheid vom 12. September 2018 wegen Verspätung nicht ein.

D. Mit Eingabe vom 3. Oktober 2018 ersuchten die Pflichtigen um Korrektur der Einschätzungsentscheide für die Steuerjahre 2015 und 2016. Sie legten die korrigierten und definitiven Einschätzungen des Kantons Freiburg bei, welche ihnen Ende September 2018 zugestellt worden seien.

Mit Einspracheentscheid vom 11. Oktober 2018 trat das kantonale Steueramt auf die Einsprache betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2015 wegen Verspätung nicht ein. Bezüglich der Steuerperiode 2016 überwies es die Eingabe ans Steuerrekursgericht zur Behandlung in einem allfälligen Rekursverfahren.

E. Mit Verfügung vom 22. Oktober 2018 setzte das Steuerrekursgericht den Pflichtigen eine Frist von 8 Tagen, um schriftlich zu erklären, ob ihre Eingabe vom 3. Oktober 2018 als Rekurs zu behandeln sei.

Am 25./26. Oktober 2018 bejahten die Pflichtigen diese Frage und beantragten, die Einschätzungen für die Steuerperioden 2015 und 2016 auf der Basis der im Einspracheverfahren geänderten Einschätzungen des Kantons Freiburg vorzunehmen. Die Einspracheentscheide des Kantons Freiburg datierten vom 20. September 2018. Im Wesentlichen seien darin zwei bedeutsame Einkommenspositionen von Fr. 50'760.- (2015) und Fr. 66'285.- (2016) eliminiert worden, die ihnen zuvor zu Unrecht aufgerechnet worden seien. Die vom kantonalen Steueramt unterlassene Korrektur seiner Entscheide stelle einen Verstoss gegen das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot dar.

Mit Rekursantwort vom 21. November 2018 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Rekurse unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen. Mit der darauffolgenden Stellungnahme reichten die Pflichtigen am 9./10. Januar 2019 ein förmliches Revisionsgesuch ein mit dem Antrag, das steuerbare Einkommen auf Fr. 26'087.- (Steuerperiode 2005) und auf Fr. 24'013.- (Steuerperiode 2016) herabzusetzen. Hierzu nahm das kantonale Steueramt nicht mehr Stellung.

Auf die Parteivorbringen wird - soweit rechtserheblich - in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde Rekurs, so ist dem Steuerrekursgericht die materielle Prüfung des Rechtsmittels auf die Einschätzung hin verwehrt. Es darf nur untersuchen, ob die Einsprachebehörde zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 147 N 43 StG). Würde sich der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz als gesetzwidrig erweisen, wären die Akten zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs zur materiellen Überprüfung der Einschätzung an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57).

Dementsprechend ist auf den Rekurs nur insofern einzutreten, als die Pflichtigen sinngemäss die Aufhebung des vorinstanzlichen Nichteintretensentscheids verlangen.

Als Revisionsinstanz ist das Steuerrekursgericht zum vorneherein nicht zuständig. Denn laut § 157 Abs. 1 Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) ist das Revisionsbegehren schriftlich jener Behörde einzureichen, die den (zu revidierenden) Entscheid getroffen hat. Dies war im vorliegenden Fall das kantonale Steueramt.

Es ist nachfolgend zu prüfen, ob das kantonale Steueramt überhaupt kompetent war, die Einschätzungen für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016 definitiv vor der Veranlagung des Wohnsitzkantons Freiburg vorzunehmen. Ferner sind die Regeln und Verfahrensgrundsätze zu erläutern, welche zur Anwendung kommen, wenn eine steuerpflichtige Person in verschiedenen Kantonen steuerpflichtig ist. Diesbezüglich vertreten die Pflichtigen Auffassungen, die nicht in allen Teilen zutreffend sind.

2. a) Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton haben oder wenn sie sich im Kanton ungeachtet vorübergehender Unterbrechung, bei Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 30 Tagen, ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindestens 90 Tagen aufhalten (§ 3 Abs. 1 StG). Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten, Grundstücke besitzen, nutzen, vermitteln oder damit handeln (§ 4 Abs. 1 StG). Diese gesetzliche Ordnung deckt sich mit den bundesrechtlichen Vorgaben von Art. 3 und Art. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG).

b) Steuerpflichtige, die im Kanton Zürich nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, entrichten die Steuern für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten weltweiten Einkommen und Vermögen entspricht, steuerfreie Beträge werden ihnen anteilmässig gewährt (§ 6 Abs. 1 StG). Mit diesem sog. Progressionsvorbehalt soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige, die für Teile ihres Einkommens und Vermögens in verschiedenen Kantonen steuerpflichtig sind, steuerlich besser fahren, als jene Steuerpflichtige, die ihr gesamtes Einkommen und Vermögen in einem einzigen Kanton zur versteuern haben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 6 N 10 StG). Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ist bei Steuerpflichtigen, die für Teile ihres Einkommens und Vermögens in verschiedenen Kantonen steuerpflichtig sind, eine interkantonale Steuerausscheidung nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung vorzunehmen (§ 5 Abs. 3 StG).

c) Gegenstand und Umfang der steuerbaren Einkünfte, Abzüge und Vermögenswerte wie auch die Festlegung dessen, was von der hiesigen Steuerpflicht ausgenommen ist und zu welchem Steuersatz das steuerbare Substrat im Kanton Zürich besteuert wird, richten sich nach dem Zürcher Steuergesetz und nicht nach ausserkantonalem Recht (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 21 N 7a; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 5 N 37 und § 6 N 7 StG; Reimann/Zuppinger/Schärler, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band I, 1961, § 6 N 18 und N 30 aStG). Der Kanton Zürich berechnet das gesamte steuerbare Vermögen und Einkommen so, als ob die steuerpflichtige Person ganz der zürcherischen Steuerhoheit unterstände und besteuert davon die Quote, welche ihm die bundesrechtlichen Ausscheidungsregeln

zuweisen. Die Steuerhoheit des Kantons Zürich, welcher Personen mit Wohnsitz oder wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten im Kanton Zürich unterworfen sind, findet ihre Grenze einzig aufgrund des Verbots der Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Vorbemerkungen zu §§ 3 - 15 N 6 StG). Grundsätzlich ist aber festzuhalten, dass kein Verstoss gegen das Doppelbesteuerungsverbot vorliegt, wenn der Kanton Zürich Einkünfte und Abzüge nach seinen eigenen steuerrechtlichen Bestimmungen bemisst und überdies das auf den Kanton Zürich entfallende Einkommen und Vermögen nach dem Steuersatz des gesamten Einkommens und Vermögens festsetzt (sog. Progressionsvorbehalt).

d) Hat ein Steuerpflichtiger in mehreren Kantonen ein Steuerdomizil, so ist die Steuerbehörde des Wohnsitzkantons gemäss Art. 39 Abs. 2 Satz 2 StGH gehalten, der Behörde des anderen Kantons von der Steuererklärung und der Veranlagung Mitteilung zu machen. Mit dieser Regelung in Art. 39 Abs. 2 StHG wollte man ursprünglich erreichen, dass der Steuerpflichtige in Steuerauscheidungsfällen nur noch eine Steuererklärung an seinem Hauptsteuerdomizil abzugeben braucht (Botschaft vom 25. Mai 1983 zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 130; BGr, 11. Februar 2019, StE 2019 B 97.41 Nr. 31). Die nach dem Wortlaut umfassende Meldepflicht erwies sich indes angesichts der auch unter der Herrschaft des StHG verbleibenden Unterschiede in den kantonalen Regelungen – z.B. hinsichtlich der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge oder der zeitlichen Bemessung – nicht unproblematisch und verursachte überdies beträchtlichen Verwaltungsaufwand. Durch das Bundesgesetz vom 15. Dezember 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (AS 2001 1050) wurde dem Bundesrat durch Einfügung in Art. 74 StHG die Kompetenz erteilt, auf dem Verordnungsweg die Probleme zu regeln, die sich bei der Anwendung des StHG im interkantonalen Verhältnis ergeben. Der Bundesrat hat gestützt darauf am 9. März 2001 die Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis erlassen (AS 2001 1058). In Art. 2 hält diese Verordnung als Ausführungsbestimmung von Art. 39 Abs. 2 Satz 2 StHG für in mehreren Kantonen steuerpflichtige Personen fest:

¹ Besteht auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in anderen Kantonen als im Wohnsitz oder im Sitzkanton eine Steuerpflicht, so wird auch in diesen Kantonen ein Veranlagungsverfahren durchgeführt.

² Wer in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, kann seine Steuererklärungspflicht durch Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Wohnsitz- oder des Sitzkantons erfüllen. Vorbehalten bleiben die Fälle, in denen in einem Kanton ein anderes System der zeitlichen Bemessung als im Wohnsitzkanton gilt.

³ Die Steuerbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons teilt den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steuerveranlagung einschliesslich der interkantonalen Steuerauscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung kostenlos mit.

⁴ Das Verfahren richtet sich nach dem jeweiligen kantonalen Verfahrensrecht.

In Abs. 1 und 4 wird der selbstverständliche Grundsatz wiedergegeben, wonach in jedem Kanton, in welchem eine Person unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist, ein eigenständiges Veranlagungsverfahren durchgeführt wird, das sich nach dem betreffenden kantonalen Recht richtet. In jedem dieser kantonalen Veranlagungsverfahren treffen die in verschiedenen Kantonen steuerpflichtige Person die jeweiligen Verfahrenspflichten und kommen ihr die Verfahrensrechte zu. Personen, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig sind, können nach Abs. 2 Satz 1 ihre in den Nebensteuerdomizilkantonen bestehende Deklarationspflicht auch dadurch erfüllen, dass sie eine Kopie der Steuererklärung einreichen, die sie im Wohnsitz- oder Sitzkanton (Hauptsteuerdomizil) abgegeben haben. Insofern sind die Befugnisse der Steuerbehörde am Nebensteuerdomizil bezüglich der Anforderungen an die Erfüllung der Steuererklärungspflicht eingeschränkt (BGr, 11. Februar 2019, E 3.2, StE 2019 B 97.41 Nr. 31).

e) Die Pflichtigen befolgten diese Verfahrensgrundsätze nicht korrekt. Weder für das Jahr 2015 noch 2016 reichten sie (ausgefüllte) Steuererklärungen ein. Das kantonale Steueramt war berechtigt, solche zu verlangen. Es hätte auch Auskünfte von der zuständigen freiburgischen Steuerbehörde verlangen können; doch war es entgegen der Auffassung des Pflichtigen nicht verpflichtet, diesen Weg zu beschreiten. Die Pflichtigen wären ihren Verfahrenspflichten ohne weiteres nachgekommen, wenn sie dem Kanton Zürich wenigstens die freiburgische Steuererklärung in Kopieform eingereicht hätten. Dies unterblieb jedoch.

Für das Steuerjahr 2015 reichten die Pflichtigen dem Kanton Zürich wenigstens noch die interkantonale Steuerauscheidung des Kantons Freiburg ein. Gestützt darauf war das kantonale Steueramt in der Lage, die Einschätzung für das Jahr 2015 nach Massgabe der im Kanton Zürich geltenden steuerrechtlichen Regeln ohne Zufluchtnahme zu einer Ermessenseinschätzung vorzunehmen.

Für das Steuerjahr 2016 reichten sie gar nichts ein, obwohl sie ausdrücklich – mit allen Belehrungen und Rechtsnachteilen im Säumnisfall versehen – zur Einreichung der Steuererklärung aufgefordert wurden. Damit haben sie die grundlegendste aller Verfahrenspflichten verletzt. Bei dieser Sachlage schritt das kantonale Steueramt zu Recht zu einer Ermessenseinschätzung.

f) Entgegen der Auffassung der Pflichtigen in ihrer Eingabe vom 6. September 2018 an das kantonale Steueramt war das kantonale Steueramt nicht verpflichtet, die definitive Veranlagung der Steuerbehörde am Hauptsteuerdomizil, der faktisch eine Führungsrolle zukommt, abzuwarten. Das kantonale Steueramt war befugt, seine Einschätzung vor der Veranlagung des Kantons des Hauptsteuerdomizils vorzunehmen. Jedoch sollte dies gemäss bundesgerichtlicher Praxis nur auf provisorischer Basis erfolgen, welche das Bundesgericht bei interkantonalen Sachverhalten und nur in diesen Fällen für zulässig erachtet, weil bei interkantonalen Sachverhalten unter Anwendung der Steuerauscheidungsregeln und unter Wahrung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV einerseits die Steuerhoheiten voneinander abzugrenzen sind (BGE 139 I 64, E. 3.6, S. 72, vgl. auch BGr, 4. April 2011, 2C_689/2010, E. 3 betr. Verrechnung von Betriebsverlusten zur Vermeidung von Ausscheidungsverluste eines ausserkantonalen Liegenschaftenhändlers). Andererseits erachtet das Bundesgericht die Revisionsgründe im Bundessteuerrecht (Art. 147 Abs. 1 DBG) und im gleich geregelten kantonalen Recht (§ 155 Abs. 1 StG) als abschliessend und liess offen, ob ein Verstoss gegen das Doppelbesteuerungsverbot überhaupt einen Revisionsgrund abzugeben vermag (BGr, 1. Mai 2013, 2C_243/2011, E. 1.5). Nimmt das kantonale Steueramt – wie hier – die Veranlagung definitiv vor und ergibt sich aufgrund der Veranlagung des Kantons des Hauptsteuerdomizils, dass die Veranlagung zu tief ausgefallen ist, verliert es seinen Anspruch, später im Nachsteuerverfahren auf die zu tiefe Veranlagung zurückzukommen (BGr, 8. Mai 2006, StE 2007 B 97.41 Nr. 19). Umgekehrt hat der Kanton des Nebensteuerdomizils aber bei Personen, die der Steuerhoheit mehrerer Kantone unterstehen, dafür zu sorgen, dass seine Veranlagung dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) standzuhalten vermag. Gegebenenfalls ist die zuerst ergangene und in Rechtskraft erwachsene definitive Veranlagung am Nebensteuerdomizil zu revidieren, sofern die Voraussetzungen für eine Revision gemäss § 155 ff. StG erfüllt sind und kein Ausschlussgrund vorliegt (Steuerrekurskommission II Zürich, 28. April 2009, StE 2010 B 97.11 Nr. 25). Nach zürcherischer Praxis, welche das Institut der provisorischen Veranlagung nicht kennt, ist die Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV als eigenständiger

Revisionsgrund anerkannt, obwohl im kantonalen Recht im Gegensatz zu einigen anderen Kantonen eine explizite Regelung fehlt, wobei das Bundesgericht wie erwähnt die Rechtmässigkeit dieser Praxis offenliess (BGr, 1. Mai 2013, 2C_243/2011, E. 1.5).

3. a) Laut § 140 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG] kann der Steuerpflichtige gegen den Einschätzungsentscheid innert 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben. Die Einsprachefrist beginnt gemäss § 12 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) am Tag nach der Zustellung des Entscheids zu laufen und ist – wie die Rekursfrist – eine Verwirkungsfrist (BGr, 6. Februar 1987, ASA 58, 285; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 48 StG mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Eine nach Ablauf der Frist erhobene Einsprache ist unwirksam und vermag keine materielle Überprüfung der angefochtenen Veranlagung bzw. Einschätzung herbeizuführen, selbst dann, wenn diese formell oder materiell fehlerhaft sein sollte. Auf eine verspätete Einsprache darf die Einsprachebehörde – Fristwiederherstellung vorbehalten – deshalb nicht eintreten.

b) Die Pflichtigen führen selbst aus, die Einschätzungsentscheide betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016 erhalten und die entsprechenden Einsprachefristen verpasst zu haben. Tatsächlich begann die Einsprachefrist betreffend den Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 spätestens am 19. April 2018 zu laufen und endete am Freitag, 18. Mai 2018. Die Einsprache vom 3. Oktober 2018 erfolgte damit verspätet. Die Einsprachefrist betreffend den Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 begann am 29. Juni 2018 zu laufen und endete am Freitag, 9. Juli 2018. Die Einsprache vom 6. September 2018 erfolgte somit ebenfalls verspätet.

c) Die Einschätzungsentscheide sind somit in Rechtskraft erwachsen. Rechtskräftige Entscheide können zugunsten des Steuerpflichtigen nur noch mit dem ausserordentlichen Rechtsmittel der Revision abgeändert werden.

4. Zu prüfen bleibt somit, ob das kantonale Steueramt die Eingaben der Pflichtigen vom 6. September 2018 und 3. Oktober 2019 als Revisionsgesuch hätte behandeln müssen. Weil der Kanton Zürich das vom Bundesgericht propagierte Institut der provisorischen Veranlagung bei interkantonalen Sachverhalten nicht kennt, können in

Rechtskraft erwachsene Veranlagungsentscheide im Kanton Zürich nur mehr im Revisionsverfahren gemäss § 155 ff. StG korrigiert werden, wobei Gegenstand des Revisionsverfahrens nur sein kann, wofür überhaupt ein Revisionsgrund besteht; alle weiteren Elemente der revisionsbetroffenen Entscheidung bleiben in Rechtskraft (BGr, 24. Februar 2017, 2C_201/2017, E. 3.1, auch zum Folgenden). Die Revision dient nicht dazu, prozessuale Versäumnisse der steuerpflichtigen Person (im betreffenden Fall die unterlassene Anfechtung einer Ermessenseinschätzung im Nebensteuerdomizil) nachzuholen.

a) Die Eingabe der Pflichtigen vom 6. September 2018 an das kantonale Steueramt, die sich einzig auf die nach Ermessen erfolgte Einschätzung für die Steuerperiode 2016 bezog und welche das kantonale Steueramt als Einsprache entgegennahm, stellt kein Revisionsbegehren mit konkreten Anträgen dar. Abgesehen von unzutreffenden Belehrungen über die verfahrensrechtlichen Befugnisse des Kantons Zürich und der Mitteilung, dass im Kanton Freiburg seit Februar 2018 eine Einsprache hängig sei, ohne konkrete Angaben darüber zu machen, kann dem betreffenden Schreiben höchstens die sinngemässe Ankündigung eines späteren Revisionsgesuchs abgerungen werden. Diesbezüglich bestand für das kantonale Steueramt kein Anlass, darauf in seinem Einspracheentscheid vom 12. September 2018 betreffend Steuerperiode 2016, und sei es auch nur revisionsweise, einzutreten.

b) Anders verhält es sich bezüglich der an das kantonale Steueramt gerichteten Eingabe vom 3. Oktober 2018, welche das kantonale Steueramt als Einsprache gegen den Einschätzungsentscheid vom 10. April 2018 betreffend die Steuerperiode 2015 mit späterer Nichteintretensfolge entgegennahm und bezüglich der Steuerperiode 2016 an das Steuerrekursgericht zur allfälligen Behandlung im Rekursverfahren weiterleitete.

Mit der besagten Eingabe legten die Pflichtigen die korrigierten und definitiven Einschätzungen des Kantons Freiburg vom 20. September 2018 für die Steuerjahre 2015 und 2016 ein und baten um entsprechende Korrektur der zürcherischen Einschätzungen. Diese Eingabe kann vernünftigerweise nur als Revisionsgesuch gewertet werden, weil die Einsprachefristen bezüglich der am 10. April 2018 und 27. Juni 2018 erfolgten Einschätzungen für die Steuerperioden 2015 und 2016 längst abgelaufen waren und eine anderweitige Korrektur der streitbetroffenen Veranlagungen (ausser im Revisionsverfahren) im Kanton Zürich nicht besteht. Bezüglich der Steuerperiode 2016

zeichnete sich ein künftiges Revisionsverfahren schon mit der Eingabe vom 6. September 2018 ab, weil sie das kantonale Steueramt darauf hinwiesen, dass im Kanton Freiburg seit Februar 2018 ein Einspracheverfahren hängig sei, welches voraussichtlich im September 2018 zu Korrekturen führen werde. Mit ihrer Rekursergänzung vom 9./10. Januar 2019 stellten die Pflichtigen denn auch ausdrücklich klar, dass die rechtskräftigen Veranlagungen vom 10. April 2018 (betreffend Steuerperioden 2015) und vom 27. Juni 2018 (betreffend Steuerperioden 2016) im Revisionsverfahren abzuändern seien.

c) Zuständige Instanz für die Behandlung des Revisionsbegehrens ist jene Behörde, die den zu revidierenden Entscheid getroffen hat (§ 157 Abs. 1 StG). Dies ist im vorliegenden Fall das kantonale Steueramt, welches die streitbetroffenen Einspracheentscheide erlassen hat. Die Beurteilung des Revisionsgesuchs liegt folglich nicht in der sachlichen Zuständigkeit des Steuergerichts, sondern in derjenigen des kantonalen Steueramts, welches darüber noch nicht förmlich befunden hat. Entsprechende Verlautbarungen des Steueramts im Rekursverfahren, wie es das Revisionsgesuch zu entscheiden gedenkt, stellen keinen mit Rekurs anfechtbaren Revisionsentscheid dar. Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts liegt die Verletzung der zumutbaren Sorgfaltspflicht und damit der Ausschluss der Revision (§ 155 Abs. 2 StG) nicht offensichtlich auf der Hand, weil die Pflichtigen mehrmals, erstmals mit der Steuererklärung 2015, bei den hiesigen Steuerämtern vorstellig wurden und dabei Rechtsauffassungen betreffend Verfahrensgrundsätze und Kompetenzen der an der Steuerausscheidung beteiligten Kantone vertraten, die von den betreffenden Ämtern nie berichtigt wurden. Dies erweckte bei den Pflichtigen entsprechende Erwartungen hinsichtlich der Möglichkeit einer späteren Korrektur, falls sich an den im Hauptsteuerdomizil ermittelten Faktoren eine Änderung ergeben sollte. Ob und inwieweit die Steuerfaktoren im Hauptsteuerdomizil geändert werden, hängt nicht allein nur von der subjektiven Rechtsauffassung der Pflichtigen, sondern letztlich vom Entscheid der im Hauptsteuerdomizil zuständigen Steuerbehörde ab. Erst ab diesem Zeitpunkt liegt eine neue Tatsache vor.

Auf das Revisionsgesuch der Pflichtigen ist daher mangels sachlicher Zuständigkeit des Steuerrekursgerichts nicht einzutreten. Zur Wahrung des Instanzenzugs sind die Akten somit dem kantonalen Steueramt zur Prüfung und Entscheidung im Revisionsverfahren zu überweisen.

5. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Guttheissung des Rekurses im Sinne der Erwägungen, soweit darauf einzutreten ist. Die Kosten des Rekursverfahrens sind in Anwendung von § 151 Abs. 2 StG den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen, da beide Parteien wesentlich dazu beigetragen haben, dass es zum vorliegenden Rekursverfahren kam. Bei pflichtgemäsem Verhalten hätte der Rekursgegner auf das Revisionsbegehren eintreten müssen. Den Pflichtigen ist vorzuwerfen, dass sie Einsprachen gegen die Einschätzungsentscheide für die Steuerperioden 2015 und 2016 unterliessen, obwohl sie diese als unrichtig erachteten.

6. Der vorliegende Entscheid kann mit Beschwerde angefochten werden, soweit er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Guttheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [Bundesgerichtsgesetz, BGG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Sache wird zur Behandlung und zum Entscheid an das kantonale Steueramt ins Revisionsverfahren zurückgewiesen.

[...]

[...]