

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00120 vom 27. Mai 2026

ZH Verwaltungsgericht, 2026-05-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SB.2025.00120

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00120 du 27 mai 2026

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00120 del 27 maggio 2026

Regeste

[Strittig ist, wo sich per 31. Dezember 2021 der steuerrechtliche Wohnsitz der Pflichtigen befand. Ihren Wohnsitz hatten sie bis und mit Steuerperiode 2020 im Kanton Zürich. Seit 2017 mieten sie in einem anderen Kanton eine Wohnung, dort wollten sie im Hinblick auf die bevorstehende Pensionierung des Pflichtigen hinziehen.] Natürliche Personen sind laut § 3 Abs. 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (E. 2.1). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt als steuerrechtlicher Wohnsitz einer Person der Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (E. 2.2 ff.). Entgegen der Erkenntnis des Steuerrekursgerichts besteht nicht eine natürliche Vermutung der Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes, welche die Pflichtigen umzustossen haben (E. 4). Aus den Bank- und Kreditkartenauszügen ist ersichtlich, dass sich die Pflichtigen 2021 praktisch ausschliesslich im Kanton Zürich aufgehalten haben (E. 4.2). Für den Lebensmittelpunkt im Kanton Zürich spricht auch der Umstand, dass die Pflichtigen die bisherige Eigentumswohnung ohne Fremdvermietung beibehalten haben (E. 4.3.1). Die Wärmekostenabrechnungen zeigen, dass die Wohnung im Kanton Zürich mehr genutzt wurde als diejenige am behaupteten Wohnsitz (E. 4.3.2). Der Pflichtige war 2022 trotz Erreichens des Rentenalters weiterhin bei einer Gesellschaft mit Sitz im Kanton Zürich angestellt, was ebenfalls ein Indiz für den Wohnsitz im Kanton Zürich darstellt (E. 4.3.3). Den persönlichen und gesellschaftlichen Aktivitäten, Interessen und Kontakten der Pflichtigen kommt nur untergeordnete Bedeutung zu; sie untermauern aber, dass ihr Lebensmittelpunkt 2021 im Kanton Zürich lag (E. 4.3.4). Die Pflichtigen hatten ihren Lebensmittelpunkt und damit ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Steuerperiode 2021 im Kanton Zürich. Damit unterstehen sie in der Steuerperiode 2021 der unbeschränkten Steuerhoheit des Kantons Zürich (E. 4.5). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Dieser Entscheid ist noch nicht rechtskräftig.
Rechtsgebiet: Steuerrecht
Betreff: Staats- und Gemeindesteuern 2021 [Strittig ist, wo sich per 31. Dezember 2021 der steuerrechtliche Wohnsitz der Pflichtigen befand. Ihren Wohnsitz hatten sie bis und mit Steuerperiode 2020 im Kanton Zürich. Seit 2017 mieten sie in einem anderen Kanton eine Wohnung, dort wollten sie im Hinblick auf die bevorstehende Pensionierung des Pflichtigen hinziehen.] Natürliche Personen sind laut § 3 Abs. 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (E. 2.1). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt als

steuerrechtlicher Wohnsitz einer Person der Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (E. 2.2 ff.). Entgegen der Erkenntnis des Steuerrekursgerichts besteht nicht eine natürliche Vermutung der Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes, welche die Pflichtigen umzustossen haben (E. 4). Aus den Bank- und Kreditkartenauszügen ist ersichtlich, dass sich die Pflichtigen 2021 praktisch ausschliesslich im Kanton Zürich aufgehalten haben (E. 4.2). Für den Lebensmittelpunkt im Kanton Zürich spricht auch der Umstand, dass die Pflichtigen die bisherige Eigentumswohnung ohne Fremdvermietung beibehalten haben (E. 4.3.1). Die Wärmekostenabrechnungen zeigen, dass die Wohnung im Kanton Zürich mehr genutzt wurde als diejenige am behaupteten Wohnsitz (E. 4.3.2). Der Pflichtige war 2022 trotz Erreichens des Rentenalters weiterhin bei einer Gesellschaft mit Sitz im Kanton Zürich angestellt, was ebenfalls ein Indiz für den Wohnsitz im Kanton Zürich darstellt (E. 4.3.3). Den persönlichen und gesellschaftlichen Aktivitäten, Interessen und Kontakten der Pflichtigen kommt nur untergeordnete Bedeutung zu; sie untermauern aber, dass ihr Lebensmittelpunkt 2021 im Kanton Zürich lag (E. 4.3.4). Die Pflichtigen hatten ihren Lebensmittelpunkt und damit ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Steuerperiode 2021 im Kanton Zürich. Damit unterstehen sie in der Steuerperiode 2021 der unbeschränkten Steuerhoheit des Kantons Zürich (E. 4.5). Abweisung. Stichworte: ABSICHT DAUERNDEN VERBLEIBENS EIGENTUMSWOHNUNG INDIZIEN INDIZIENBEWEIS LEBENSMITTELPUNKT PENSIONIERUNG PERSÖNLICHE ZUGEHÖRIGKEIT STEUERRECHTLICHER WOHNSTZ UNBESCHRÄNKTE STEUERPF LICHT Rechtsnormen: § 3 Abs. I StG § 3 Abs. II StG § 5 Abs. I StG § 10 Abs. III StG § 153 Abs. III StG Art. 3 StHG Art. 4b Abs. I StHG § 52 Abs. II VRG Art. 8 ZGB Publikationen: - keine - Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 3 Verwaltungsgericht des Kantons Zürich 2. Abteilung SB.2025.00120 Urteil der 2. Kammer vom 27. Mai 2026 Mitwirkend: Abteilungspräsidentin Silvia Hunziker (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Verwaltungsrichter Moritz Seiler, Gerichtsschreiber Luka Marki. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2021, hat sich ergeben: I. A. Die Ehegatten A (geboren 1957) und B (geboren 1952; nachfolgend: der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) sind u. a. Stockwerkeigentümer einer -Zimmerwohnung an der D-Strasse 01 in E im Kanton Zürich. Bis und mit Steuerperiode 2020 hatten sie dort unbestrittenermassen ihren Wohnsitz. Per 21. Dezember 2021 haben sie sich formell nach F im Kanton G umgemeldet. Infolge Wegzugs in den Kanton G reichten sie am 3. August 2022 für die Steuerperiode 2021 in der Gemeinde E (ZH) eine leere Steuererklärung für ausserhalb des Kantons wohnhafte natürliche Personen mit Liegenschaften oder Betriebsstätten im Kanton Zürich ein. In ihrer im Kanton G eingereichten Steuererklärung 2021 vom 22. Juni 2022 deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. , ein steuerbares Vermögen von Fr. sowie eine Kapitalleistung aus Vorsorge im Betrag von Fr. ... B. Mit Auflage vom 17. April 2023 ersuchte das kantonale Steueramt die Pflichtigen um Einreichung verschiedener Angaben und Belege. Die Auflage wurde am 13. Mai 2023 teilweise erfüllt und im Übrigen am 21. Juni 2023 gemahnt. Am 10. Juli 2023 nahmen die Pflichtigen erneut Stellung und reichten diverse weitere Unterlagen ein. Mit Eingabe vom 20. September 2023 reichten sie die Heizkostenabrechnung 2022/2023 der Wohnung in F (Kanton G) ein. Mit Einschätzungsentscheid vom 25. September 2023 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2021 beanspruchte das kantonale Steueramt die unbeschränkte Steuerhoheit des Kantons

Zürich über die Pflichtigen aufgrund ihres Wohnsitzes in E (ZH). Für die Staats- und Gemeindesteuern 2021 wurden sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. (zum Satz von Fr.) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. (zum Satz von Fr.) eingeschätzt. C. Die hiergegen am 17. Oktober 2023 erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 30. Januar 2023 (recte: 2024) ab. II. Den dagegen erhobenen Rekurs vom 8. März 2024 wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 12. August 2025 ab, soweit es darauf eintrat. Der Entscheid wurde den Pflichtigen am 15. September 2025 zugestellt. III. Mit Beschwerde vom 15. Oktober 2025 gelangten die Pflichtigen an das Verwaltungsgericht und beantragten, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 12. August 2025 sei aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (Anträge 1 und 4). Die Pflichtigen seien für die Zwecke der zürcherischen Staats- und Gemeindesteuer 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. und einem steuerbaren Vermögen von Fr. einzuschätzen (Antrag 2). Eventualiter sei festzustellen, dass die Pflichtigen im Steuerjahr 2021 im Kanton Zürich nur beschränkt steuerpflichtig waren (Antrag 3). Mit Beschwerdeantwort vom 22. Oktober 2025 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde. Das Steuerrekursgericht verzichtete am 28. Oktober 2025 auf Vernehmlassung. Das Steueramt der Gemeinde E liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Steuerrekursgerichts (§ 153 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Da auch die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten. 1.2 Mit der Beschwerde können alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (§ 153 Abs. 3 StG). 1.3 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt ein Novenverbot (§ 52 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]; vgl. auch § 153 Abs. 3 StG). Für das Verwaltungsgericht ist die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen (zum Ganzen siehe BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 149).

E. 2.1

Natürliche Personen sind gemäss § 3 Abs. 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person gemäss § 3 Abs. 2 StG, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (vgl. auch Art. 3 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 [StHG], auf der § 3 StG beruht). Obwohl Art. 3 Abs. 1 und 2 StHG ■ und damit § 3 Abs. 1 und 2 StG ■ gleich wie Art. 3 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) zur Umschreibung des steuerlichen Wohnsitzes nicht auf den zivilrechtlichen Wohnsitz verweisen, lehnt sich der steuerrechtliche Wohnsitz an den Wohnsitzbegriff des Zivilgesetzbuches an (BGE 150 II 244 E. 5.1 mit Hinweisen). Gemäss § 10 Abs. 3 StG in Verbindung mit Art. 4b Abs. 1 StHG ist bei einem

interkantonalen Wohnsitzwechsel der steuerrechtliche Wohnsitz am Ende der Steuerperiode massgeblich.

E. 2.2

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt als steuerrechtlicher Wohnsitz einer Person der Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen ■ der Lebensmittelpunkt ■ befindet. Dieser Ort bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist demzufolge nicht frei wählbar. Der Ort, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, spielt keine entscheidende Rolle. Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht. Die Frage ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BGE 150 II 244 E. 5.2; BGE 148 II 285 E. 3.2.2; BGE 143 II 233 E. 2.5.2; BGE 138 II 300 E. 3.2; BGE 137 II 122 E. 3.6; BGr, 2. April 2026, 9C_73/2025, E. 6.2 mit Hinweisen; siehe auch VGr, 20. August 2025, SB.2025.00023, E. 3.2).

E. 2.3

Nach der Rechtsprechung kommt es nicht auf den inneren Willen, sondern darauf an, welche Absicht objektiv erkennbar ist. Die nach aussen erkennbare Absicht muss auf einen dauernden Aufenthalt gerichtet sein. Auch ein von vornherein bloss vorübergehender Aufenthalt kann einen Wohnsitz begründen, wenn er auf eine bestimmte Dauer angelegt ist und der Lebensmittelpunkt dorthin verlegt wird (BGE 150 II 244 E. 5.2; BGE 148 II 285 E. 3.2.2; BGE 143 II 233 E. 2.5.2; BGE 137 II 122 E. 3.6). Für die Wohnsitzverlegung ist es nicht erforderlich, dass die steuerpflichtige Person sämtliche Beziehungen zum bisherigen Wohnsitz endgültig löst. Vielmehr ist für die Annahme einer Wohnsitzverlegung entscheidend, dass die Beziehungen zu einem neuen Ort ungeachtet fortdauernder Beziehungen zum alten Wohnsitz bei einer gesamthaften Betrachtung als wichtiger erscheinen (zum Ganzen BGE 150 II 244 E. 5.6.5; BGr, 2. April 2026, 9C_73/2025, E. 8.4; BGr, 19. Dezember 2024, 9C_173/2024, E. 3.3).

E. 2.4

Pflegt eine Person Kontakte zu mehreren Orten, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält (BGE 150 II 244 E. 5.3 mit Hinweisen; BGE 138 II 300 E. 3.2; BGE 132 I 29 E. 4); die steuerpflichtige Person kann nicht an mehreren Orten zugleich Wohnsitz haben (BGE 148 II 285 E. 3.8.2). Ausgangspunkt ist der gewöhnliche Aufenthaltsort der betroffenen Person. Allerdings können die persönlichen, familiären, beruflichen und gesellschaftlichen Interessen einer Person sie so eng mit einem anderen Ort verbinden, dass dieser als Lebensmittelpunkt erscheint, obschon die betroffene Person dort weniger Zeit verbringt. Relevant sind in diesem Zusammenhang etwa der gewöhnliche Aufenthaltsort der Familienmitglieder (Ehegatten, Kinder, Eltern und Geschwister), die ausserfamiliären sozialen Beziehungen (z. B. Teilnahme am Vereinsleben), die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen und die Wohnverhältnisse an den verschiedenen Orten. Auf diese Kriterien ist auch abzustellen, wenn sich eine Person gleich oder annähernd gleich oft an mehreren Orten aufhält. Die verschiedenen Kriterien sind in Abhängigkeit der persönlichen Situation der betroffenen Person (z. B. Alter) zu gewichten und im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung gegeneinander abzuwägen, um den steuerrechtlichen

Wohnsitz per Jahresende zu bestimmen. Die tatsächlichen Verhältnisse zu einem früheren oder späteren Zeitpunkt sind zwar nicht unmittelbar relevant, können aber als Indizien berücksichtigt werden (BGE 150 II 244 E. 5.3). Auch bei Personen, die infolge ihrer Pensionierung keiner oder nur noch einer eingeschränkten Erwerbstätigkeit nachgehen, wird primär auf den gewöhnlichen Aufenthaltsort abgestellt, wobei das Bundesgericht in den Fällen, in denen unmittelbar festgestellt worden war oder aufgrund der Umstände davon auszugehen war, dass sich die Person etwa gleich oft an mehreren Orten aufgehalten hatte, die Wohnverhältnisse an den verschiedenen Orten stark gewichtete, insbesondere wenn der Steuerpflichtige an keinem der als Wohnsitz infrage kommenden Orte besonders starke persönliche oder familiäre Beziehungen unterhalten hatte (vgl. BGE 131 I 145 E. 5; BGr, 2. April 2026, 9C_73/2025, E. 6.3 mit Hinweisen).

E. 2.5

Über den Lebensmittelpunkt und damit den steuerrechtlichen Wohnsitz kann gemeinhin kein strikter Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen, wobei sämtliche Berufs-, Familien- und Lebensumstände zu berücksichtigen sind (BGE 148 II 285 E. 3.1.1 mit Hinweisen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (BGE 148 II 285 E. 3.1.2 mit Hinweisen).

E. 2.6

Die Verteilung der (objektiven) Beweislast erfolgt nach ständiger Rechtsprechung auch im Steuerrecht sinngemäss nach Art. 8 des Zivilgesetzbuchs (ZGB; BGE 150 II 321 E. 3.6.1; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGE 142 II 488 E. 3.8.2). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BGE 144 II 427 E. 8.3.1). Die Frage nach der objektiven Beweislast stellt sich allerdings erst, wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der untersuchungspflichtigen Steuerbehörde beweislos bleibt (BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BGE 147 II 209 E. 5.1.3).

E. 3

In der vorliegenden Angelegenheit ist die mindestens beschränkte Steuerpflicht der Pflichtigen im Kanton Zürich aufgrund des Eigentums an der Wohnung an der D-Strasse 01 in E (ZH) unbestritten. Strittig ist, wo sich per 31. Dezember 2021 der steuerrechtliche Wohnsitz der Pflichtigen befand.

E. 3.1

Die Vorinstanz kam im angefochtenen Entscheid im Rahmen einer Gesamtwürdigung zum Schluss, dass verschiedene Anhaltspunkte dafür bestehen würden, dass die Pflichtigen mit dem Näherrücken des Pensionsalters des Pflichtigen und seiner im Verlauf des Jahres 2022 erfolgten schrittweisen Pensionierung vermehrt Zeit in F (Kanton G) verbracht hätten: So

sei insbesondere der Warmwasserverbrauch in F (Kanton G) merklich angestiegen und seien ■ im Vergleich zum Jahr 2021 ■ bedeutend mehr Banktransaktionen in dieser Umgebung getätigt worden. Die Beziehung der Pflichtigen zu F (Kanton G) hätten sich damit im Verlauf des Jahres 2022 tatsächlich in verschiedener Hinsicht intensiviert. Allerdings sei es den Pflichtigen insgesamt nicht gelungen, Zweifel an der Vermutung zu erwecken, dass der Wohnsitz per 31. Dezember 2021 weiterhin in E (ZH) zu verorten gewesen sei. Dafür seien die Bande ■ auch im Jahr 2022 ■ noch zu stark gewesen. Weder hätten die Pflichtigen die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz in E (ZH) glaubhaft darlegen können, noch sei ihnen die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes in F (Kanton G) geführt haben sollen, gelungen. Gemäss dem vorinstanzlichen Erkenntnis sei der Nachweis solch gewichtiger und überzeugender Anhaltspunkte für den neuen Wohnort in F (Kanton G) per Ende 2021, welche die Domizilvermutung zugunsten von E (ZH) zu entkräften vermocht hätten, seitens der Pflichtigen misslungen.

E. 3.2

Die Pflichtigen bringen vor, sie seien bis zum 20. Dezember 2021 in E (ZH) wohnhaft gewesen. Zudem hätten sie eine Ferienwohnung in H (Kanton I) und würden seit September 2017 eine Wohnung in F (Kanton G) mieten. In Anbetracht des damals bevorstehenden Erreichens des ordentlichen Rentenalters am im Jahr 2022 hätte der Pflichtige die Möglichkeit gesehen, zusammen mit seiner Ehefrau, der Pflichtigen, den "anstehenden nächsten Lebensabschnitt wieder auf dem Lande" zu verbringen. Entgegen den vorinstanzlichen Erwägungen bestehe keine Vermutung der Beibehaltung des Wohnsitzes im Kanton Zürich. Die Vorinstanz habe betreffend die Banktransaktionen, das tägliche Pendeln und die Wasser- und Heizkosten unrichtige bzw. unvollständige Feststellungen vorgenommen. Insgesamt sei die Schlussfolgerung der Vorinstanz in Bezug auf die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils der Pflichtigen unhaltbar und willkürlich; mit Blick auf eine Gesamtwürdigung der Sachumstände würden sich vorliegend keinerlei nachvollziehbare Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der Wohnsitz der Pflichtigen per 31. Dezember 2021 noch in E (ZH) zu verorten gewesen sei.

E. 4

Die Verhältnisse in der Vorperiode sind zwar Indizien für die Bestimmung des Lebensmittelpunkts in der streitbetroffenen Steuerperiode (vgl. BGE 148 II 285 E. 3.2.3). Entgegen der vorinstanzlichen Auffassung besteht laut Bundesgericht jedoch keine "natürliche Vermutung der Beibehaltung des Wohnsitzes in E", welche die Pflichtigen umzustossen haben (BGr, 2. April 2026, 9C_73/2025, E. 8.4; BGr, 13. Januar 2026, 9C_702/2024, E. 5.1), und ist "die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz" nach jüngster bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht erforderlich für die Annahme einer Wohnsitzverlegung (BGE 150 II 244 E. 5.6.5; BGr, 19. Dezember 2024, 9C_173/2024, E. 3.3 mit Hinweisen). Stattdessen ist zu prüfen, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Pflichtigen befunden hat (vgl. E. 2.1 ff. hiervor). Mit anderen Worten ist zu fragen, ob gemäss den Akten auf eine engere Beziehung zu E im Kanton Zürich oder zu F im Kanton G zu schliessen ist.

E. 4.1

Die Pflichtigen hatten ihren Wohnsitz bis zum 20. Dezember 2021 unbestrittenermassen in E (ZH). Per 21. Dezember 2021 haben sie ihre Schriften nach F (Kanton G) verlegt.

Entgegen der Auffassung der Pflichtigen ist dieser Umstand für eine Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes nicht massgeblich (E. 2.2 hiervor). Genau gleich verhält es sich mit den weiteren äusseren, rein formellen Merkmalen wie den beigebrachten Versicherungspolice, dem Nachsendeauftrag der Schweizerischen Post und dem Einlösen der beiden Motorfahrzeuge der Pflichtigen im Kanton G. Betreffend die beiden letztgenannten Belege fällt zumindest auf, dass der Nachsendeauftrag der Post erst ab dem 12. Januar 2022 gültig war und die beiden Motorfahrzeuge erst Mitte Februar 2022 eingelöst wurden. Auch wenn diese Umstände nicht entscheidrelevant sein können, deuten doch beide darauf hin, dass die Pflichtigen ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der hier streitbetroffenen Steuerperiode 2021 nicht in F (Kanton G) hatten.

E. 4.2

Als Nachweis ihres (behaupteten) steuerrechtlichen Wohnsitzes in F (Kanton G) stützen sich die Pflichtigen namentlich auf ein selbsterstelltes Kalendarium für das Jahr 2022; demnach seien sie 221 Tage in F (Kanton G), 74 Tage in E (ZH) und 70 Tage in H (Kanton I) gewesen. Da sich die Einträge im Kalendarium nicht bzw. nur sehr schwer überprüfen lassen, kann dem Kalendarium kein Beweiswert zugestanden werden; es ist als einseitige Parteibehauptung zu werten (BGr, 10. Februar 2025, 9C_434/2024, E. 7.3.2.1). Wie bereits die Vorinstanz korrekt ausführte, stellen insbesondere die im Recht liegenden Bank- und Kreditkartenauszüge der Pflichtigen die Glaubwürdigkeit des Kalendariums infrage.

E. 4.2.1

Zunächst interessiert die streitbetroffene Steuerperiode 2021: Aus der Kreditkartenabrechnung 2021 der Bank J geht hervor, dass sich der Pflichtige im Jahr 2021 grundsätzlich in der Region Zürich, hauptsächlich in E (ZH) und O (ZH), aufgehalten hat; vereinzelt sind auswärtige Aufenthalte, namentlich in H (Kanton I), ersichtlich. Selbst ab dem 21. Dezember 2021 sind ausschliesslich Kreditkartentransaktionen in der Region Zürich aufgeführt: Der besagten Kreditkartenabrechnung ist zu entnehmen, dass der Pflichtige an insgesamt fünf Tagen zwischen dem 21. Dezember 2021 und dem 29. Dezember 2021 verschiedene Einkaufsläden und Restaurants in der Region Zürich besucht hat. Ein Aufenthalt in F (Kanton G) ab dem 21. Dezember 2021 (bis zum 31. Dezember 2021) lässt sich nicht belegen. Auch die Pflichtige hat sich im Jahr 2021 hauptsächlich in der Region Zürich aufgehalten. Diesbezüglich liegt ein Bankkontoauszug der Bank K in den Akten. Die überwiegende Mehrheit der verbuchten Transaktionen betreffen Einkäufe und Bankomatbezüge in der Region Zürich. Ein Aufenthalt in F (Kanton G) ab dem 21. Dezember 2021 geht auch aus dem Bankkontoauszug der Bank K nicht hervor.

E. 4.2.2

Des Weiteren sind verschiedene Bank- und Kreditkartenauszüge aus dem Jahr 2022 aktenkundig. Auch wenn die tatsächlichen Verhältnisse im Jahr 2022 vorliegend nicht unmittelbar relevant sind, können sie als Indizien berücksichtigt werden (BGE 148 II 285 E. 3.2.3). Betreffend den Pflichtigen ist ersichtlich, dass er sich im Jahr 2022 an rund 111 Tagen in der Region Zürich, an rund 63 Tagen im Kanton I und an rund 50 Tagen in F (Kanton G) und Umgebung aufgehalten hat. Zwischen Januar und September 2022 sind deutlich mehr Transaktionen in der Region Zürich verbucht worden als in der Region rund um F (Kanton G). Wie die Vorinstanz richtig festgehalten hat, bestehen gerade in den

vorgenannten Monaten, namentlich im März, Mai und September 2022, erhebliche Divergenzen zwischen dem Kreditkartenauszug und dem Kalendarium. Im Oktober 2022 hat sich der Pflichtige primär im Kanton I aufgehalten, in der ersten Novemberhälfte 2022 im Kanton Zürich, danach bis Anfang Dezember 2022 wieder im Kanton I und zuletzt wieder ausschliesslich im Kanton Zürich. Von Oktober bis Dezember 2022 sind keine Aufenthalte des Pflichtigen im Kanton G vermerkt. Aus dem die Pflichtigen betreffenden Bankauszug gehen zwar nur wenige Transaktionen hervor. Daraus ergibt sich, dass sich die Pflichtige 2022 überwiegend im Kanton Zürich aufgehalten hat. Im Oktober und Ende November 2022 hat sie sich, wie der Pflichtige, im Kanton I aufgehalten. Vereinzelt Transaktionen in F (Kanton G) sind lediglich Ende Mai und Mitte Juni 2022 sowie Mitte September 2022 aufgeführt, wobei sich damit keine überwiegende physische Präsenz am geltend gemachten Wohnsitz belegen lässt.

E. 4.2.3

Im Licht der aktenkundigen Bank- und Kreditkartenauszüge ist festzuhalten, dass sich die Pflichtigen im Jahr 2021 praktisch ausschliesslich im Kanton Zürich und im Jahr 2022 schwerpunktmässig im Kanton Zürich aufgehalten haben. An diesem Schluss vermögen auch die unsubstanzierten Vorbringen der Pflichtigen nichts zu ändern: Es wäre an ihnen gelegen, ihre behauptete Anwesenheit in F (Kanton G) substantiiert darzustellen und zu belegen (vgl. E. 2.6 hiervor).

E. 4.3

Auch die weiteren Indizien sprechen dafür, dass der Lebensmittelpunkt der Pflichtigen per 31. Dezember 2021 in E (ZH) lag.

E. 4.3.1

Seit 2008 sind die Pflichtigen Stockwerkeigentümer einer 3-Zimmerwohnung in E (ZH). Diese Eigentumswohnung erstreckt sich über eine Wohnfläche von 168 m². Im Eigentum der Pflichtigen steht ebenfalls eine Wohnung in H (Kanton I); der Pflichtige ist ausserdem Miteigentümer einer landwirtschaftlichen Liegenschaft in L (Kanton M). Seit September 2017 sind die Pflichtigen zudem Mieter einer 120 m² grossen 4-Zimmerwohnung in F (Kanton G). Der monatliche Mietzins der Wohnung in F (Kanton G) beläuft sich auf Fr. zuzüglich Fr. Heiz- und Nebenkosten. Da die Wohnungen in E (ZH) und F (Kanton G) wertmässig ähnlich ausgestattet sind, kann in Bezug auf die Wohnverhältnisse grundsätzlich weder zugunsten von E (ZH) noch zugunsten von F (Kanton G) etwas abgeleitet werden. Jedoch ist der Umstand, dass die Pflichtigen nach der (formellen) Abmeldung nach F (Kanton G) die bisherige Eigentumswohnung in E (ZH) ohne Fremdvermietung beibehalten haben, ein starkes Indiz dafür, dass der bisherige Lebensmittelpunkt nicht aufgegeben wurde (VGr, 11. November 2020, SB.2020.00084, E. 2.3 mit Hinweis).

E. 4.3.2

Für die Wohnungen in E (ZH) und in F (Kanton G) liegen Wärmekostenabrechnungen im Recht.

E. 4.3.2.1

Für die Wohnung in F (Kanton G) ergeben sich folgende Verbrauchszahlen (Abrechnungsperioden je vom 1. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres):

Abrechnungsperiode Heizungsverbrauch Warmwasserverbrauch 2021/2022 6'928 kWh

5,77 m 2022/2023 4'624 kWh 5,99 m Die Warmwasser- und Heizungsverbrauchszahlen der Wohnung in F (Kanton G) verdeutlichen, dass in den genannten Abrechnungsperioden nicht nur der Heizungsverbrauch, sondern auch der Warmwasserverbrauch äusserst tief war. Ein solcher Verbrauch reicht gemäss der allgemeinen Lebenserfahrung bei weitem nicht aus, um den Bedarf für die seitens der Pflichtigen behauptete Anwesenheit in F (Kanton G) zu decken. Diesbezüglich ist insbesondere auch der Vergleich mit dem Warmwasserverbrauch der anderen Wohnungen in derselben Liegenschaft auffallend: Dieser lag in der für die Abrechnungsperiode 2022/2023 weit unter dem Durchschnitt (■60 %).

E. 4.3.2.2

Für die Wohnung in E (ZH) ergeben sich demgegenüber folgende Verbrauchszahlen (Abrechnungsperioden ebenfalls je vom 1. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres):
Abrechnungsperiode Heizungsverbrauch Warmwasserverbrauch 2021/2022 27'317 kWh 34,265 m 2022/2023 27'856 kWh 16,94 m Der Warmwasser- und Heizungsverbrauch in E (ZH) war namentlich in der Abrechnungsperiode 2021/2022 um ein Vielfaches höher als in F (Kanton G). Der dokumentierte Verbrauch in F (Kanton G) ist derart tief, dass eine überwiegende Abwesenheit der Pflichtigen am geltend gemachten neuen Wohnsitz zu vermuten ist (BGr, 25. Juni 2024, 9C_474/2023, E. 2.5.2 mit Hinweisen).

E. 4.3.2.3

Die Pflichtigen bringen vor, der Warmwasserverbrauch in E (ZH) sei in der Abrechnungsperiode 2022/2023 gegenüber der Vorjahresperiode von rund 34 m auf 17 m gesunken, was zweifelsfrei belege, dass die Wohnung in E (ZH) nach dem Wegzug deutlich weniger genutzt worden sei. Diese Argumentation verfängt nicht. Es ist zwar richtig, dass der Warmwasserverbrauch in E (ZH) in der Abrechnungsperiode 2022/2023 im Vergleich zur Vorperiode gesunken ist. Trotzdem war der Warmwasserverbrauch in der Abrechnungsperiode 2022/2023 in E (ZH) deutlich höher als in F (Kanton G), was darauf hindeutet, dass sich die Pflichtigen öfter in E (ZH) aufgehalten haben. Inwiefern die Pflichtigen in Bezug auf die Abrechnungsperiode 2022/2023 überhaupt etwas zu ihren Gunsten ableiten wollen, ist fraglich. Denn die Abrechnungsperiode 2022/2023 kann nur beschränkt herangezogen werden, um den Wohnsitz der Pflichtigen am 31. Dezember 2021 zu belegen. Im Übrigen scheint es ■ entgegen der Behauptung der Pflichtigen ■ auch nur beschränkt glaubhaft, dass der praktisch gleichbleibende (hohe) Heizungsverbrauch in E (ZH) einfach so hingenommen wurde, da die "Heizkosten keine grosse finanzielle Belastung für die Beschwerdeführer" darstellen würden. Angesichts der Warmwasser- und Heizkostenabrechnungen ist die Schlussfolgerung der Vorinstanz, dass die Wohnung in E (ZH) im Jahr 2022 weiterhin mehr als nur sporadisch genutzt wurde, nicht zu beanstanden. Auch die Wärmekostenabrechnungen indizieren, dass der Lebensmittelpunkt der Pflichtigen per Ende 2021 nach wie vor in E (ZH) lag.

E. 4.3.3

Ein weiteres starkes Indiz, dass der Lebensmittelpunkt der Pflichtigen per Ende 2021 in E (ZH) lag, stellt die berufliche Situation des Pflichtigen dar.

E. 4.3.3.1

Seit dem 1. September 2006 war der Pflichtige als bei der Bank N mit Sitz in O (ZH) Vollzeit angestellt. Auch nach Erreichen des ordentlichen Rentenalters (Referenzalter) im Jahr 2022 blieb der Pflichtige bei der Bank N, zunächst befristet bis zum 30. September

2022, angestellt, wobei das Arbeitspensum gemäss Arbeitsvertrag vom 18. März 2022 ab dem 1. April 2022 auf 60 % reduziert wurde. Das Arbeitsverhältnis wurde am 22. September 2022 erneut verlängert, und zwar bis zum 31. Dezember 2022, wobei das Arbeitspensum per 1. Oktober 2022 auf 20 % reduziert wurde. Das Vorbringen des Pflichtigen, dass die Verlängerung seiner Anstellung auf Wunsch seiner Arbeitgeberin geschehen sei, da für die Position des Pflichtigen bis zum Zeitpunkt seines ursprünglich geplanten Ausscheidens keine geeignete Nachfolgelösung habe gefunden werden können, und dass ursprünglich geplant gewesen sei, die verbleibenden drei Monate bis zur Pensionierung jeweils von F (Kanton G) nach O (ZH) zu pendeln, schlägt nicht durch. Denn bei der Bestimmung des Lebensmittelpunkts kommt es nicht auf den inneren Willen der Pflichtigen an, sondern darauf, welche Absicht objektiv erkennbar ist (vgl. E. 2.3 hiervor).

E. 4.3.3.2

Im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Pflichtigen hat die Vorinstanz das behauptete Pendlerverhalten des Pflichtigen untersucht. Dabei konzentrierte sie sich ausschliesslich auf das Jahr 2022, obwohl es in erster Linie auf die tatsächlichen Verhältnisse per Ende 2021 ankommen würde. Gemäss eigenen Angaben stand dem Pflichtigen ein eigener Parkplatz bei seiner Arbeitgeberin zur Verfügung, da er den Arbeitsweg von E (ZH) nach O (ZH) jeweils mit dem Auto bestritten hatte. Den Parkplatz habe er per Dezember 2021 gekündigt. Soweit sich der Pflichtige auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren auf den Standpunkt stellt, er sei ab dem Zeitpunkt der (behaupteten) Wohnsitzverlegung "mehrheitlich" von F (Kanton G) mit dem Auto nach P (Kanton Q) und von dort aus via R (Kanton S) mit dem Zug nach O (ZH) gependelt, liegen hierfür keine aussagekräftigen Belege vor. Diese Behauptung möchten die Pflichtigen mit einer angeblichen Quittung für ein Generalabonnement beweisen. Bei diesem beigebrachten Beleg handelt es sich offensichtlich nicht um eine Quittung, sondern vielmehr um einen Auszug aus dem Swisspass-Konto des Pflichtigen. Daraus ergibt sich, dass der Pflichtige im Zeitraum vom 27. November 2021 bis zum 26. Dezember 2022 ein Abonnement "GA Senior" hatte. Entgegen den vorinstanzlichen Erwägungen kann der entsprechende Beleg nicht beweisen, dass der Pflichtige im genannten Zeitraum tatsächlich jeweils von P (Kanton Q) nach O (ZH) gependelt ist. Nachweise dafür, dass der Pflichtige tatsächlich gependelt ist, ergeben sich namentlich aus den Kreditkartenauszügen des Pflichtigen (Buchungen betreffend Konsumationen am Bahnhof R am 24. Juni 2022, 12. August 2022 und 19. August 2022). Derartige Konsumationsbelege für den Zeitraum ab dem 21. Dezember 2021 bzw. ab dem 1. Januar 2022 wurden nicht beigebracht. Insbesondere bei einem Arbeitspensum von 100 % bis Ende März 2022 wäre zu erwarten gewesen, dass die belegmässigen Nachweise des Pendelns zahlreicher ausfallen. Soweit die Pflichtigen diesbezüglich einwenden, es sei nicht möglich, derartige Belege beizubringen, da der Pflichtige aufgrund der gesundheitlichen Einschränkungen der Pflichtigen jeweils den Einkauf übernahm und namentlich Lebensmitteleinkäufe nach der Arbeit im Raum Zürich getätigt und diese mit dem Zug nach F (Kanton G) transportiert habe, verfängt ihr Argument nicht. Mit Blick auf die Kreditkartenauszüge ergibt sich, dass der Pflichtige die Lebensmitteleinkäufe, namentlich im Zeitraum von Januar bis März 2022 (aber auch danach), nicht im Raum Zürich (ZH), sondern grossmehrheitlich in E (ZH) und der Nachbargemeinde T (Kanton U) getätigt hat. Es ist wenig glaubwürdig, dass der Pflichtige jedes Mal nach der Arbeit in O (ZH) zunächst nach E (ZH) gefahren sei, um danach nach F (Kanton G) zu fahren.

E. 4.3.3.3

Die berufliche Situation des Pflichtigen, insbesondere auch in Verbindung mit den weiteren Belegen, Indizien und Hinweisen, deutet darauf hin, dass der Pflichtige auch nach dem behaupteten Wohnsitzwechsel jeweils von E (ZH) aus nach O (ZH) gependelt ist. Hierfür spricht auch der deutlich kürzere Arbeitsweg, wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid festgehalten hat und worauf verwiesen werden kann (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 115 StG und § 70 in Verbindung mit § 28 Abs. 1 VRG). Soweit die Pflichtigen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ein weiteres Beweismittel für ihre Anwesenheit in F (Kanton G) offerieren (Auszug einer Webseite des Unternehmens V), vermögen sie damit die Konklusion der Vorinstanz nicht umzustossen. Somit kann offenbleiben, ob das nachgereichte Beweismittel novenrechtlich rechtzeitig erfolgt ist (vgl. E. 1.3 hiervor).

E. 4.3.3.4

Die Pflichtige war 2021 bereits pensioniert. Grundsätzlich könnte sie, trotz intakter Ehe, den Wohnsitz an einem anderen Ort haben als ihr Ehemann. Es gibt jedoch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Lebensmittelpunkte der Ehegatten auseinandergefallen sein könnten. Insbesondere fehlen auch für die Pflichtigen Belege dafür, dass sich ihr Lebensmittelpunkt in F (Kanton G) und nicht in E (ZH) befunden hätte. Die Pflichtigen machen im Übrigen auch nicht geltend, verschiedene Wohnsitze gehabt zu haben; vielmehr ist die Pflichtige aus gesundheitlichen Gründen auf die Anwesenheit des Pflichtigen angewiesen.

E. 4.3.4

Die Pflichtigen verfügen weder in E (ZH) noch in F (Kanton G) über einen sozialen Anschluss. Gemäss ihren eigenen Angaben befindet sich ihr Freundeskreis seit jeher vor allem im Kanton M, in H (Kanton I), in der Region W und in X (Kanton U), wobei die engste soziale Bindung zum Patenkind des Pflichtigen, das in Y (Kanton M) wohne, bestehe. Diesbezüglich ist mit der Vorinstanz zu schliessen, dass der distanzmässig näher bei E (ZH) lebende Freundeskreis der Pflichtigen gegen die Verlegung ihres Lebensmittelpunkts nach F (Kanton G) spricht. Darauf deutet auch der Umstand hin, dass der Pflichtige von E (ZH) aus regelmässig Skitouren in der Region X (Kanton U) mit Kollegen nachgegangen sei. In Bezug auf die Freizeitaktivität ist aus den Akten zudem ersichtlich, dass der Pflichtige sowohl 2021 als auch 2022 mehrmals die Kulturinstitution Z in O (ZH) besucht hat. Zudem haben die Pflichtigen in beiden eben erwähnten Jahren verschiedene Dienstleistungen in der Grossregion rund um E (ZH) bezogen, darunter Arztbesuche, Zahnarztbesuche, Physiotherapie, Garagist, Coiffeur etc. Den eben erwähnten persönlichen und gesellschaftlichen Aktivitäten, Interessen und Kontakten kommt ■ wie die Vorinstanz richtig festgehalten hat ■ nur untergeordnete Bedeutung zu, nichtsdestotrotz untermauern sie, dass E (ZH) per 31. Dezember 2021 der Lebensmittelpunkt der Pflichtigen gewesen ist.

E. 4.4

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Belege, Indizien und Hinweise dafür sprechen, dass die beschwerdeführenden Ehegatten in der Steuerperiode 2021 beide ihren Lebensmittelpunkt und damit ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Sinn von § 3 Abs. 1 StG in E (ZH) hatten. Damit unterstehen die Pflichtigen in der Steuerperiode 2021 der unbeschränkten Steuerhoheit des Kantons Zürich.

E. 5

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten, unter solidarischer Haftung für die gesamten Kosten, den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG). Den unterliegenden Pflichtigen steht keine Parteientschädigung zu (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 VRG).

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