

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00008 vom 15. Juni 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-06-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2022.00008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00008)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00008 du 15 juin 2022

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00008 del 15 giugno 2022

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2017 | Voraussetzungen für getrennte Besteuerung der Ehegatten. [Strittig ist, ob der Ehemann nach der Trennung von seiner Ehefrau einen eigenen (ausserkantonalen) Wohnsitz begründete und ob keine gemeinsame Mittelverwendung mehr stattfand.] Der erste Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts wurde vom Steuerrekursgericht wegen schwerer Verletzung des rechtlichen Gehörs aufgehoben. Nach der Rückweisung an das kantonale Steueramt verletzte dieses das rechtliche Gehör der Beschwerdeführenden im zweiten Einspracheentscheid erneut in eklatanter Weise, indem es für die Begründung vollumfänglich auf den aufgehobenen ersten Einspracheentscheid verwies. Trotz der schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs rechtfertigt sich eine Rückweisung an das kantonale Steueramt nicht, da die Beschwerde auch in materieller Hinsicht gutzuheissen ist (E. 2.6). Bei Scheidung und bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung wird jeder Ehegatte für die ganze Steuerperiode getrennt besteuert (§ 52 Abs. 3 StG). Damit von einer tatsächlichen Trennung der Ehe gesprochen werden kann, müssen die beiden Ehegatten, welche in rechtlich ungetrennter Ehe leben, je über einen eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz verfügen (E. 3.1). Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes (E. 3.3.1). Der Ehemann konnte rechtsgenügend nachweisen, dass er seinen Wohnsitz in den Kanton X verlegte: So verfügte er kurz vor seiner Aussteuerung über bloss beschränkte finanzielle Mittel, weshalb der Umzug in eine Wohngemeinschaft plausibel erscheint. Weitere Indizien sind seine Mitgliedschaft im Gym der Gemeinde sowie seine aktive Teilnahme im dortigen Kirchenchor. Ferner bewarb er sich dort gar als Gemeindeschreiber (E. 3.4). Als weitere kumulative Voraussetzung für eine separate Besteuerung darf auch keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Lebensunterhalt mehr bestehen. Keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel ist dann anzunehmen, wenn sich die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Ehegatten mit je eigenem Wohnsitz höchstens darauf beschränken, dass der eine dem anderen Ehegatten ziffernmässig bestimmte Unterhaltsbeiträge zukommen lässt. Vom Erfordernis der ziffernmässig bestimmten Beiträge kann ausnahmsweise abgewichen werden, wenn sich – nach der Begründung eigener Haushalte und Wohnstätten bei damit einhergehender dauerhafter Aufgabe des Willens zur Fortführung der ehelichen Gemeinschaft – die baldige Entflechtung der gemeinsamen Mittel abzeichnet und diese lediglich als eine Frage der Zeit erscheint (E. 3.5). Vorliegend bestand die Gemeinschaftlichkeit der Mittel nach der Trennung zunächst noch für eine beschränkte Zeit (Dezember 2017 bis September 2018) fort; seit Oktober 2018 wurde die Trennung auch in finanzieller Hinsicht vollzogen und liess der Beschwerdeführer der Beschwerdeführerin nur noch die gemäss Trennungsvereinbarung festgesetzten Unterhaltsbeiträge zukommen. Dies reicht aus, um nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine getrennte Mittelverwendung auch rückwirkend für Dezember 2017 anzunehmen (E. 3.6). Gutheissung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Rechtsgang. Anschliessend hält das kantonale Steueramt zur Begründung fest: "Aufgrund unserer ausführlichen Abklärungen sind wir weiterhin der Auffassung, dass sich der Lebensmittelpunkt von Herr A in der Stadt D/ZH befindet und er gemeinsam mit seiner Ehefrau, Frau B, als Ehepaar zu besteuern ist. [...] Desweiteren beziehen wir uns vollumfänglich auf unseren Einspracheentscheid vom 16.01.2020, welcher mit sämtlichen Unterlagen und Dokumenten integrierender Bestandteil des vorliegenden Einspracheentscheids bildet und an dessen Begründungen und Schlüsse wir festhalten." Eine weitere Begründung zur Wohnsitzfrage findet sich im Entscheid nicht.

#### **E. 2.1**

Die Beschwerdeführenden bemängeln, dass das kantonale Steueramt ihnen das rechtliche Gehör auch im zweiten Rechtsgang nicht gewährt habe: Nachdem das Steuerrekursgericht die Sache wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs an das kantonale Steueramt zurückgewiesen habe, hätte das rechtliche Gehör im zweiten Rechtsgang aussagekräftig für beide Seiten nachgeholt werden müssen. Anlässlich der am kantonalen Steueramt stattfindenden Sitzung habe die Beschwerdeführerin indessen keine Gelegenheit gehabt, ihre Sicht zur ganzen Situation zu äussern. Die Einladung zur Nachholung des rechtlichen Gehörs zugunsten der Beschwerdeführerin sei vielmehr dazu benutzt worden, die Sicht des kantonalen Steueramts darzulegen. Somit sei das rechtliche Gehör erneut nicht gewährt worden und der Entscheid des Steuerrekursgerichts bereits deshalb fehlerhaft und unvollständig. Richtigerweise müsse der Fall noch einmal an das kantonale Steueramt zurückgewiesen werden, damit den Beschwerdeführenden auch wirklich zugehört werde.

#### **E. 2.2**

Wie es sich mit der Rüge im Einzelnen verhält, kann vorliegend offenbleiben. Denn der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 22. Januar 2021 wäre bereits aus anderen Gründen wegen schwerer Verletzung des rechtlichen Gehörs von Amtes wegen aufzuheben. Wohl ist die Pflicht des Verwaltungsgerichts zur Rechtsanwendung von Amtes wegen durch das Rügeprinzip (vgl. § 153 Abs. 3 StG) eingeschränkt. Offensichtliche, d. h. in die Augen springende Rechtsverletzungen sind jedoch von Amtes wegen bzw. auch ohne entsprechende Rüge zu beheben (RB 1999 Nr. 148; vgl. auch VGr, 13. März 2018, VB.2017.00852, E. 3.2; VGr, 1. April 2009, SB.2009.00009, E. 2.3 [nicht auf [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch) veröffentlicht]).

#### **E. 2.3**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) enthält als Teilgehalt die Begründungspflicht ( BGE 143 III 65 E. 5.2; BGr, 18. Juni 2020, 2C\_152/2020, E. 2.1; VGr, 5. Mai 2021, SR.2020.00032 und SR.2020.00033, E. 4.2). Bei Einspracheentscheiden muss aus der Begründung ersichtlich sein, gestützt auf welche tatsächlichen Feststellungen und aus welchen rechtlichen Erwägungen die Behörde ihren Entscheid getroffen hat. Die Begründung muss aber nur die für den Verfahrensausgang wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Entscheidungsgründe enthalten (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 142 N. 10 m. w. H.). Bei Einspracheentscheiden hat die Begründung im Entscheid selbst enthalten zu sein (Richner et al., § 142 N. 11; vgl. auch VGr, 5. Mai 2021, SR.2020.00032

und SR.2020.00033, E. 5.6).

#### **E. 2.4**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur, womit seine Verletzung ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führt (BGE 144 IV 302 E. 3.1; BGE 135 I 187 E. 2.2). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinn einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1 = Pra 106 [2017] Nr. 2; BGE 137 I 195 E. 2.3.2; BGE 133 I 201 E. 2.2).

#### **E. 2.5**

Der Einspracheentscheid vom 22. Januar 2021 enthält unter dem Titel "Würdigung" zunächst einen Hinweis auf den Miteinbezug der Ehefrau im

#### **E. 2.6**

Der Einspracheentscheid vom 16. Januar 2020, auf welchen sich das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid vom 22. Januar 2021 bezieht, enthält eine 6-seitige Begründung zur Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes von A gestützt auf die polizeilichen Meldeverhältnisse, die familiären Verhältnisse, die Wohnverhältnisse in D/ZH und F/Kanton X, die finanziellen und beruflichen Verhältnisse sowie Freizeit/Allgemeines. Dieser Entscheid wurde mit Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 30. Juni 2020 wegen schwerer Verletzung des rechtlichen Gehörs (fehlender Einbezug der Ehefrau in das Verfahren) aufgehoben. Der im Einspracheentscheid vom 22. Januar 2021 enthaltene Verweis auf diesen Entscheid ist daher unzulässig. Ohnehin würde der pauschale Verweis auf eine in einem anderen Entscheid enthaltene Begründung den Begründungsanforderungen an einen Einspracheentscheid nicht genügen (siehe E. 2.3). Dadurch hat das kantonale Steueramt das rechtliche Gehör der Beschwerdeführenden erneut in eklatanter Weise verletzt. Ob dieser Mangel durch den vorinstanzlichen Entscheid geheilt worden ist, kann offenbleiben: Trotz der schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs durch das kantonale Steueramt rechtfertigt sich eine Rückweisung an dieses nicht, da die Beschwerde – wie gleich zu zeigen sein wird – in materieller Hinsicht gutzuheissen ist (siehe E. 3).

#### **E. 3.1**

Laut § 7 Abs. 1 StG werden Einkommen und Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet. Bei Scheidung und bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung wird jeder Ehegatte für die ganze Steuerperiode getrennt besteuert (§ 52 Abs. 3 StG). Eine steuerlich relevante tatsächliche Trennung der Ehegatten liegt vor, wenn die Ehegatten in räumlicher Hinsicht getrennt leben und in finanzieller Hinsicht eine getrennte Mittelverwendung stattfindet (vgl. VGr, 10. September 2003, SB.2003.00031 = StE 2004 B

92.3 Nr. 14). Damit von einer tatsächlichen Trennung der Ehe gesprochen werden kann, müssen die beiden Ehegatten, welche in rechtlich ungetrennter Ehe leben, je über einen eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz verfügen (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 7 N. 12). Berufet sich der Steuerpflichtige auf eine getrennte Besteuerung, so hat er den Nachweis für eine rechtlich oder tatsächliche Trennung der Eheleute zu erbringen (vgl. Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2.A., Zürich etc. 2018, § 17 N. 5).

### **E. 3.2**

Die Beschwerdeführenden bringen vor, seit 1. Dezember 2017 getrennt zu sein, wobei der Ehemann aus dem Haus in D/ZH ausgezogen sei und seinen Wohnsitz nach F im Kanton X verlegt habe. Das Steuerrekursgericht stellte die dauerhafte Trennung des Ehepaars nicht infrage; indessen gelangte es zum Schluss, den Beschwerdeführenden gelinge es nicht, die Vermutung zugunsten des Wohnsitzes des Ehemanns in D/ZH pro 2017 umzustossen: So erscheine die Wohngemeinschaft des Ehemanns mit drei jungen Erwachsenen mit Jahrgängen 1991, 1993 und 1995 in F, Kanton X, nicht besonders plausibel. Auch die eingereichten Fotos des Briefkastens, auf dem unter anderem der Name A sowie die Firma G angebracht sei, vermöchten keinen schlüssigen Beweis zu liefern. Es sei durchaus denkbar, dass die Adresse lediglich als Sitz der Einzelfirma verwendet worden sei. Auffällig sei, dass der Einspracheentscheid vom 16. Januar 2020, welcher an die Adresse in F im Kanton X versandt worden sei, von der Post nach D/ZH umgeleitet worden sei, wo er von der Ehefrau in Empfang genommen worden sei. Dies könne nicht allein mit der durch den Ehemann behaupteten, fehlerhaften Zustellung erklärt werden. Es sei lebensfremd, anzunehmen, dass die Post einen korrekt adressierten Brief umleite, obschon nie ein entsprechender Auftrag bestanden habe. Ferner seien den Privatkonti bei der V-Bank und den Kreditkartenrechnungen des Ehemanns nur sehr wenige Transaktionen zu entnehmen, welche auf einen Wohnsitz in F/Kanton X hindeuten könnten, namentlich eine Zahlung an die medizinische Praxis J in F, Kanton X, am 20. August 2018, Barbezüge ebendort am 23. Januar 2019, 23. Oktober 2018, 5. Februar 2018, 29. Dezember 2017 sowie Einkäufe in der Migros am 25. September 2018, 10. September 2018, 19. Juni 2018, 17. April 2018, 12. April 2018, 29. März 2018 und 21. März 2018. Dem stünden zahlreiche Transaktionen im Kanton Zürich in D gegenüber, bestehend aus Geldbezügen, Zahlungen im Coop, in der Migros, den SBB und Zahlungen an die Tennishalle sowie Restaurantbesuche. Die zahlreichen Transaktionen in L/ZH würden nicht berücksichtigt, da sie sowohl ausgehend von D/ZH als auch ausgehend von F im Kanton X hätten getätigt werden können. Das Konto bei der M-Bank im Kanton X sei zudem erst im August 2018 eröffnet worden. Es sei ausgeschlossen, dass die Transaktionen in D/ZH von der Ehefrau getätigt worden seien, da diese ihren Lebensunterhalt durch Benutzung ihrer eigenen Kreditkarte bestritten habe. Mithin würden die Konto- und Kreditkartenauszüge deutlich nahelegen, dass sich der Lebensmittelpunkt des Ehemanns nach dem 1. Dezember 2017 unverändert in D/ZH befunden habe.

#### **E. 3.3.1**

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. 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. Gemäss § 10 Abs. 3 StG in Verbindung mit Art. 4b Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) ist bei einem interkantonalen Wohnsitzwechsel der steuerrechtliche Wohnsitz am Ende der Steuerperiode massgeblich. Unter dem steuerrechtlichen Wohnsitz im Sinn von § 3 Abs. 1 und 2 StG ist in der Regel der zivilrechtliche Wohnsitz zu verstehen, d. h. der Ort, wo sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält (Art. 23 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB]; Art. 3 Abs. 2 StHG) und wo sich mithin der Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befindet (vgl. z.B. BGE 143 II 233 E. 2.5.1; BGE 132 I 29 E. 4; BGE 125 I 54 E. 2). Unter dem Gesichtspunkt der Steuerhoheit bestimmt sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, die diese Interessen erkennen lassen, und nicht nach den bloss erklärten Wünschen der (allenfalls steuerpflichtigen) Person. Auf formelle Kriterien wie die polizeiliche An- und Abmeldung etc. kommt es nicht an. Solche Elemente können allerdings bei Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse Indizien für die Absicht dauernden Verbleibens sein, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafürspricht (vgl. BGE 132 I 29 E. 4; VGr, 16. März 2022, SB.2021.00059/60, E. 2.1 mit Hinweisen). 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 (vgl. BGr, 1. Juli 2013, 2C\_1267/2012, E. 3.2 und BGr, 6. Dezember 2010, 2C\_397/2010, E. 2.4.2).

### **E. 3.3.2**

Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstands überzeugt ist (BGr, 12. Mai 2020, 2C\_926/2019, E. 2.3). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet ist (Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGr, 10. März 2021, 2C\_596/2020, E. 2.3.1).

### **E. 3.3.3**

Im Bereich der harmonisierten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden herrscht das Verfahren der gemischten Veranlagung. Dem klaren Gesetzestext zufolge hat die steuerpflichtige Person alles zu tun, was dazu dient, eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 123 Abs. 1 und Art. 126 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG] bzw. Art. 42 Abs. 1 StHG; BGE 145 II 130 E. 3.3.2; 142 II 69 E. 5.1). Im interkantonalen Kontext hat sie namentlich die Tatsachen aufzuzeigen, die, verglichen mit den Vorperioden, zu einer anderen Würdigung des steuerrechtlichen Wohnsitzes führen. Ihr obliegt der Beweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort, wenn die von der Veranlagungsbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (BGr, 12. Februar 2020, 2C\_480/2019, E. 2.3.3) und daher die natürliche Vermutung im Raum

steht, der steuerrechtliche Wohnsitz sei nicht verlegt worden. Entsprechend hat die abgabepflichtige Person den Beweis des Gegenteils anzutreten und nachzuweisen, dass entweder die Vermutungsbasis und/oder die Vermutungsfolge nicht zutreffe. Sie kann darlegen, bereits in den Vorperioden sei der Lebensmittelpunkt unzutreffend festgelegt worden oder vorbringen, dass die Verhältnisse sich seither geändert hätten (BGr, 10. März 2021, 2C\_596/2020, E. 2.3.2; BGr, 20. Dezember 2019, 2C\_415/2019, E. 5.3). Im letzteren Fall sind nicht nur Tatsachen darzulegen, welche die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz beweisen sollen, sondern auch die tatsächlichen Umstände darzustellen, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.4; BGr, 3. Juni 2021, 2C\_881/2020, E. 3.2.3; BGr, 19. September 2019, 2C\_170/2019, E. 5.1.4; BGr, 3. Juni 2019, 2C\_73/2018, E. 3.3; BGr, 10. März 2019, 2C\_473/2018, E. 4.3).

### **E. 3.4**

Der Beschwerdeführer schloss am 30. November 2017 einen per 1. Dezember 2017 gültigen, unbefristeten Untermietvertrag mit N für ein möbliertes Zimmer an der E-Strasse 02 in F im Kanton X ab, unter Mitbenutzung der Waschküche/Waschmaschine/Tumbler sowie Trockenraum/Wäschehängeplatz. Der Mietzins betrug Fr. ... pro Monat; die Bezahlung der Monatsmiete ist anhand von Quittungen (Dezember 2017 bis August 2018) belegt. Gemäss dem Beschwerdeführer habe diese Wohngemeinschaft bis Ende Dezember 2019 gedauert. Die Vorinstanz erachtete den Einzug des Ehemanns in eine Wohngemeinschaft mit drei jungen Erwachsenen zu Unrecht als nicht besonders plausibel: Vielmehr waren die finanziellen Möglichkeiten des Ehemanns nach langjähriger Arbeitslosigkeit und fehlender Aussicht auf eine Neuanstellung eingeschränkt (vgl. dazu das Schreiben von A vom 8. März 2019). Drei Monate nach der Anmietung des Zimmers wurde A im Kanton X ausgesteuert. Daher habe er sich "eine standesgemässe angemessene Wohnung schlichtweg nicht leisten" können bzw. habe er in diesem Bereich auf die Sparbremse getreten. Auch habe er so in der Nähe seines Sohns O bleiben können, der nach wie vor bei der Mutter wohnhaft gewesen sei. Die für den Umzug genannten Gründe scheinen nachvollziehbar; steuerliche Gründe für die Wohnsitzverlegung in den steuergünstigen Kanton X sind beim ausgesteuerten Beschwerdeführer nicht ersichtlich. Ferner wurde die Wohngemeinschaft von der Familie N mit Schreiben vom 7. Februar 2020 glaubhaft bestätigt: A habe zur ganzen Wohnung Zutritt gehabt und seine Frischwaren im zugeteilten Küchenschrankabteil aufbewahren dürfen. Stets habe er alles sauber hinterlassen. Während der Wohngemeinschaft sei es mit einem Getränkerolli zu einem Schadensfall im Liftaufzug gekommen. Insgesamt hätten sie eine tolle Zeit zusammen gehabt. Einzig seine zahlreichen Fitnessutensilien in der Wäsche würden nicht wirklich vermisst. Tatsächlich war A seit 1. Januar 2018 Mitglied im Fitnessclub P in F, Kanton X (Mitgliedschaftsvertrag, der als Indiz für die Wohnsitzverlegung zu werten ist [vgl. dazu BGr, 8. November 2015, 2C\_873/2014, E. 4.1 und 5.3]). Gleiches gilt für die Bestätigung des Chors Q der katholischen Kirche in F, Kanton X, vom 13. Februar 2020, wonach A seit 2017 "treues und aktives Mitglied" im Kirchenchor sei. Im August 2018 bewarb er sich gar als Gemeindeschreiber bei der Gemeinde F und erwarb ebenfalls dort einen Bibliothekspass der Gemeindebibliothek. Dass der Umzug in den Kanton X bereits im Dezember 2017 erfolgte, belegt auch die E-Mail-Korrespondenz des Beschwerdeführers mit dem RAV R im Kanton X von Ende Dezember 2017. Auch die per 1. Dezember 2017 neu gegründete Einzelfirma G domizilierte er an der E-Strasse 02 in F. Demgegenüber wurde das

Einfamilienhaus an der C-Strasse 01 in D/ZH mit der am 22. Februar 2018 geschlossenen Trennungsvereinbarung der Ehefrau für die Dauer des Getrenntlebens zur alleinigen Nutzung und Gebrauch zugewiesen, wo sie sich der Zucht von Hunden widmete. Der Unterhalt der Liegenschaft wurde aber nach wie vor vom Beschwerdeführer besorgt. Dass er sich als Eigentümer des Hauses gelegentlich dort aufgehalten hat, ist nachvollziehbar: Namentlich habe es in seiner Verantwortung gelegen, auftretende Schäden an der Wasserleitung zu beheben und habe die Heizung ersetzt werden müssen; ferner habe es einen Mäusebefall mit grossen Schäden an der Stromverteilung gegeben (vgl. dazu den Rekurs von A vom 7. Februar 2020). Der gelegentliche Aufenthalt des Beschwerdeführers in D genügt nicht, um die Beibehaltung des Wohnsitzes des Beschwerdeführers in D/ZH anzunehmen. Gegen die Begründung eines Wohnsitzes in F, Kanton X, sprechen aber die von der Vorinstanz aufgelisteten, zahlreichen Geldbezüge und Zahlungen in D/ZH. Gemäss Ausführungen des Beschwerdeführers handle es sich dabei um Transaktionen der Ehefrau und seines Sohnes O. Beide hätten kein Einkommen gehabt und seien existenziell auf den Zugriff der bestehenden Kontoguthaben angewiesen gewesen. Auf zahlreiche Transaktionen durch die Ehefrau lassen insbesondere die im Zusammenhang mit der Hundehaltung getätigten Ausgaben von Dezember 2017 bis August 2018 schliessen (Zahlungen an die Schweizerische Kynologische Gesellschaft, Firma Y für Tiermedizin, Z AG, Fressnapf Schweiz AG) sowie weitere Ausgaben (z. B. Betty Bossi AG). Die den Privatkonti bei der V-Bank des Beschwerdeführers belasteten Einkäufe im Coop D und L im Kanton Zürich lassen sich jedoch weder eindeutig dem Beschwerdeführer noch der Beschwerdeführerin zuordnen: Wie sich aus den aus den Kreditkartenabrechnungen der Credit Cards ersichtlichen Transaktionen, welche auf A und B aufgeschlüsselt sind, ergibt, haben sowohl der Beschwerdeführer als auch die Beschwerdeführerin im Coop in D als auch im Coop in L (beide Kanton Zürich) eingekauft. Ebenso kaufte die Beschwerdeführerin gelegentlich im Kanton X (Do-it-yourself-Center ..., Einkaufcenter ... und in der Confiserie in S) ein. Gemäss Ausführungen des Beschwerdeführers im Rekurs seien die Einkäufe in F, Kanton X, denn auch minimal gewesen, habe es doch ein viel grösseres Sortiment im sehr nahegelegenen Coop in T, Kanton X, inklusive Tankstelle bei der Autobahnausfahrt an der Kantongrenze ZH/X gegeben. Das anhand der Kreditkartenabrechnungen und Bankkontoauszügen belegte Einkaufsverhalten der Beschwerdeführenden ergibt jedenfalls kein klares Bild im Hinblick auf den Wohnsitz des Beschwerdeführers; eine Abgrenzung erscheint aufgrund der örtlichen Nähe der Gemeinden D/ZH, L/ZH und F im Kanton X auch kaum möglich. Insgesamt erscheint die Wohnsitzverlegung des Beschwerdeführers in den Kanton X rechtsgenügend belegt. Darauf deutet auch die Entwicklung der Verhältnisse in den Folgeperioden, welche – sofern sich daraus Rückschlüsse auf die Verhältnisse in der streitigen Steuerperiode ziehen lassen – ebenfalls zu berücksichtigen sind (vgl. BGr, 28. Dezember 2021, 2C\_55/2021, E. 4.2.5; BGr, 8. Juni 2021, 2C\_211/2021, E. 5.2.3): So ist in den Akten ein durch den Beschwerdeführer verursachter Schaden am Lift an der E-Strasse 02 in F, Kanton X, dokumentiert (Schaden am Lift durch Getränketransport mit einem Rolli am 30. August 2019); der Schaden wurde im September 2019 der Versicherung gemeldet. Ferner eröffnete der Beschwerdeführer am 24. August 2018 ein Bankkonto bei der M-Bank im Kanton X und meldete seinen Yamaha-Roller beim Strassenverkehrsamt ebendort an (7. August 2018). Nach dem Gesagten ist daher davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz per 1. Dezember 2017 nach F im Kanton X verlegte.

### **E. 3.5**

Als weitere kumulative Voraussetzung für eine separate Besteuerung darf auch keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Lebensunterhalt mehr bestehen (vgl. BGr, 6. Oktober 2021, 2C\_952/2020, E. 4.5). Ob die Ehe als wirtschaftliche Einheit zu würdigen ist, hängt von der Art der Mittelverwendung ab, wie sie objektiv feststellbar ist, wobei die subjektiven Absichten der Ehegatten nicht massgebend sind. Verwenden die Ehegatten bei getrennten steuerrechtlichen Wohnsitzen ihre Mittel gemeinschaftlich, fliessen also die den Ehegatten zur Verfügung stehenden Mittel in vollem Umfang oder zu einem namhaften Teil in einen gemeinsamen Topf, aus dem die gemeinsamen Kosten bestritten werden, besteht eine wirtschaftliche Einheit (Richner et al., § 7 N. 14). Keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel ist dann anzunehmen, wenn sich die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Ehegatten mit je eigenem Wohnsitz höchstens darauf beschränken, dass der eine dem anderen Ehegatten ziffernmässig bestimmte Unterhaltsbeiträge zukommen lässt (Silvia Hunziker/Jsabelle Mayer-Knobel in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 9 DBG N. 13). Vom Erfordernis der ziffernmässig bestimmten Beiträge kann ausnahmsweise abgewichen werden, wenn sich – nach der Begründung eigener Haushalte und Wohnstätten bei damit einhergehender dauerhafter Aufgabe des Willens zur Fortführung der ehelichen Gemeinschaft – die baldige Entflechtung der gemeinsamen Mittel abzeichnet und diese lediglich als eine Frage der Zeit erscheint (BGr, 6. Oktober 2021, 2C\_952/2020, E. 4.5.5; BGr, 29. Februar 2016, 2C\_502/2015, E. 3.3). In einem am 29. Februar 2016 (2C\_502/2015) entschiedenen Fall gelangte das Bundesgericht zum Schluss, allein der Umstand, dass die Ehepartner das bisherige Haushaltskonto über einen gewissen, zeitlich beschränkten Zeitraum weiterführten und ihren jeweiligen Lebensaufwand erst ab September des betreffenden Jahrs über gesonderte Konten abwickelten, vermöge das Gesamtbild einer bereits ab Anfang Jahr tatsächlich getrennten Ehe nicht entscheidend zu beeinflussen.

### **E. 3.6**

Vorliegend präsentiert sich die Mittelverwendung der Ehegatten nach der Trennung am 1. Dezember 2017 wie folgt: Mit Trennungsvereinbarung vom 22. Februar 2018 vereinbarten die Ehegatten für die Dauer der Aufhebung des gemeinsamen Haushalts, dass der Ehemann monatliche Unterhaltsbeiträge von Fr. ... auf das bisherige gemeinsame Konto bei der V-Bank zu bezahlen habe. Gemäss Trennungsvereinbarung hat die Ehefrau mit diesem Betrag die laufenden Kosten für Unterhalt, Reparaturen und Ersatz sowie Hypothekarzinsen der Liegenschaft, Steuern, Versicherung und Leasingraten des bisher gemeinsamen Fahrzeugs sowie die persönlichen Versicherungsprämien zu decken. Der diesbezügliche Dauerauftrag im Umfang von monatlich Fr. ... an die Ehefrau wurde jedoch erst am 25. September 2018 errichtet. Zuvor, d. h. insbesondere im Dezember 2017, standen der nicht erwerbstätigen Ehefrau sämtliche Konti und Kreditkarten des Beschwerdeführers weiterhin vollumfänglich zur Verfügung. Erst ab September 2018 war B im Besitz eines eigenen Kontos bei der V-Bank. Seither erfolgte keine gemeinsame Mittelverwendung mehr (siehe Rekurs von B vom 13. Februar 2021). Somit bestand die Gemeinschaftlichkeit der Mittel nach der Trennung zunächst noch für eine beschränkte Zeit (Dezember 2017 bis September 2018) fort; seit Oktober 2018 wurde die Trennung auch in finanzieller Hinsicht vollzogen und liess der Beschwerdeführer der Beschwerdeführerin nur noch die gemäss Trennungsvereinbarung festgesetzten Unterhaltsbeiträge zukommen. Dies reicht aus, um nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (siehe E. 4.5) eine getrennte Mittelverwendung auch rückwirkend für Dezember 2017 anzunehmen. Nachdem die

Ehegatten sich im Dezember 2017 sowohl in räumlicher Hinsicht und – in absehbarer Zukunft – auch finanzieller Hinsicht trennten, sind sie für die Steuerperiode 2017 getrennt zu besteuern. Ferner ist von einer tatsächlichen Wohnsitznahme des Beschwerdeführers im Kanton X per 1. Dezember 2017 auszugehen. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde.

#### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 [teilweise] in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Eine Umtriebsentschädigung wurde nicht verlangt.

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